

# Capítulo 3

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: NORMA GERAL E ABSTRATA

*Sumário:* 3.1 Responsabilidade tributária: natureza jurídica determinada pelo fato descrito no seu antecedente. 3.1.1 Responsabilidade tributária sancionatória. 3.1.2 Responsabilidade tributária por interesse ou necessidade. 3.2 Repercussão jurídica. 3.2.1 Modalidades de repercussão jurídica. 3.3. Responsabilidade Tributária x Responsabilidade Civil. 3.3.1 Características da Responsabilidade Civil. 3.3.2 Paralelos entre Responsabilidade Civil e Responsabilidade Tributária. 3.4 Classificação dos sujeitos passivos tributários. 3.4.1 Nossa classificação. 3.5 A responsabilidade no Código Tributário Nacional: enfoque no cálculo de relações com a regra-matriz de incidência em sentido amplo. 3.5.1 Breves considerações sobre o cálculo de relações normativas. 3.5.2 Responsabilidade por sucessão. 3.5.2.1 Conteúdo e alcance do artigo 129 do CTN. 3.5.3 Responsabilidade de terceiros. 3.5.4 Responsabilidade por infrações. 3.5.5 Substituição tributária. 3.5.5.1 Substituição convencional, para trás, para frente e o regime monofásico de tributação. 3.5.6 Síntese da responsabilidade tributária no CTN. 3.6 Considerações conclusivas.

### **3.1 Responsabilidade tributária: natureza jurídica determinada pelo fato descrito no seu antecedente**

A instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais:

*i.* punir o responsável (sanção); *ii.* viabilizar a arrecadação (necessidade); ou *iii.* simplificar a arrecadação (interesse).

Sem dúvida, cogitações desta natureza se operam em momento pré-legislativo<sup>156</sup>, mas seu resultado aparece estampado no texto da lei. Daí a razão de procedermos ao seu exame. É justamente o valor a ser alcançado por meio da norma de responsabilidade que fixa a extensão do recorte que o legislador poderá fazer sobre o plano da realidade fática, segregando os eventos passíveis dos não passíveis de apreensão como hipótese da norma que prescreve o dever de um terceiro levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo. A natureza do fato escolhido, por sua vez, determina o regime jurídico que lhe é aplicável, existindo, desta forma uma relação de implicação necessária entre as razões da responsabilidade, a sua hipótese de incidência e o regime jurídico ao qual está sujeita.

### **3.1.1 Responsabilidade tributária sancionatória**

Se a responsabilidade é instituída como instrumento para sancionar um terceiro, então está claro que o legislador apenas poderá eleger a prática de ato ilícito como hipótese de sua incidência, já que a imputação de consequências jurídicas negativas tem como condição necessária a realização de condutas indesejadas pelo sistema de direito positivo. Trata-se de desdobramento do princípio constitucional da pessoalidade da pena (artigo 5<sup>o</sup>, XLV, da Constituição da República).

---

156. “Em el Derecho el fin representa igualmente um elemento subjetivo el la mente de sus creadores. Estos crean reglas jurídicas com el objeto de alcanzar determinadas metas. Pero dado que la variedad de éstas es múltiple, no reducible a um único esquema idelológico, carece de sentido afirmar la necesidad de um determinado fin como requisito imprescindible del Derecho. El fin es algo exterior al derecho, el cual es pensado em la mente de sus creadores como un medio para conseguir aquél.” (ROBLES, Gregorio. *Las reglas del derecho y las reglas de los juegos* – Ensaio de teória analítica del derecho. 2. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1988, p. 25).

Com efeito, de acordo com o artigo 186 do Código Civil, “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”<sup>157</sup>. Nos termos da lei civil, para a configuração do ato ilícito, é necessária a concorrência dos seguintes elementos: *i.* fato lesivo, realizado por ação ou omissão voluntária<sup>158</sup> e intencional ou por negligência ou imprudência<sup>159</sup>; *ii.* dano; e *iii.* relação de causalidade entre a

---

157. O artigo 187, do Código Civil, por sua vez, determina que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

158. Celso Antonio Bandeira de Mello chama a atenção para a voluntariedade como traço indispensável à configuração dos atos ilícitos. Segundo o autor: “mesmo as infrações puramente objetivas presumem a voluntariedade, já que supõem uma livre e consciente eleição entre dois possíveis comportamentos”. (*Curso de direito administrativo*. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 25).

159. Muita controvérsia gira em torno da definição dos elementos que integram o ato ilícito, especialmente no que se refere ao aspecto subjetivo. Segundo Caio Mário, a noção de culpa está presente na composição do esquema legal do ato ilícito. Esclarece este autor, entretanto, que emprega o signo “culpa” em sentido amplo, abrangendo toda espécie de comportamento contrário ao direito, seja intencional ou não, porém imputável por qualquer razão ao causador do dano. (Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. II, 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 454-455).

Alvino Lima esclarece que a evolução das necessidades sociais terminou por alargar o conceito de culpa, que deixou de se restringir à simples ideia de omissão de diligência, passando a abranger todos os fatos causadores de dano, cuja reparação se impõe como forma de realização da justiça. (Cf. LIMA, Alvino. *Culpa e Risco*. 2. ed. Revista e atualizada pelo professor Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 108).

Orlando Gomes também se posiciona nesse sentido, assumindo, todavia, uma postura mais conservadora, na medida em que toma o termo *culpa* numa acepção estrita (dolo e culpa). Adverte que, a rigor, não há que se falar em ato ilícito sem culpa. Por conta disso, conclui que somente a responsabilidade subjetiva descreve em seu antecedente um ato ilícito. (Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 447).

Outro elemento que geralmente se inclui entre os constitutivos da culpa e, a depender da corrente doutrinária que se adote, do próprio ilícito, é a imputabilidade. De acordo com Maria Helena Diniz, “imputabilidade, elemento

conduta e o dano. O conceito de dano, por sua vez, abrange: *i.* o desfalque patrimonial efetivamente experimentado (dano emergente); *ii.* o *quantum* que se deixou razoavelmente de lucrar em virtude do ato ilícito (lucro cessante);<sup>160</sup> e, eventualmente, *iii.* o abalo moral causado ao indivíduo (dano moral).

---

constitutivo de culpa, é atinente às condições pessoais (consciência e vontade) daquele que praticou o ato lesivo, de modo que consiste na possibilidade de se fazer referir um ato a alguém, por proceder de uma vontade livre. Assim, são imputáveis a uma pessoa todos os atos por ela praticados, livre e conscientemente. Portanto, ter-se-á imputabilidade quando o ato advier de uma vontade livre e capaz. Para que haja imputabilidade é essencial a capacidade de entendimento (ou discernimento) e autodeterminação do agente”. (*Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7: Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 44).

Agostinho Alvim, por outro lado, trata o aspecto subjetivo sob outro enfoque. Segundo o autor, os pressupostos da obrigação de indenizar são: prejuízo, culpa e nexa causal. Em suas palavras: “nós pensamos que a inexecução da obrigação, na esfera contratual, ou a inobservância de um dever, na esfera extracontratual, nem uma nem outra constitui requisito autônomo da obrigação de indenizar. Com efeito, sendo certo que o elemento objetivo da culpa é precisamente a inexecução de um dever, em sentido amplo (ver n. 170 infra), certo se torna que na culpa, como requisito do dano indenizável, já se compreende a inexecução da obrigação contraída ou a inobservância de dever. [...] Mas, descendo ao particular, verifica-se que a regra não é assim tão inflexível no que toca aos dois primeiros requisitos [...]”. (*Da inexecução das obrigações e suas consequências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 175).

Em nossa opinião, este dissenso doutrinário decorre da possibilidade de se analisar a ilicitude sob duas perspectivas diferentes. A avaliação pode recair exclusivamente sobre o aspecto objetivo. Nesses casos, leva-se em conta para a configuração do ilícito apenas a conduta em si, sua materialidade. A ação ou omissão contrária às normas jurídicas é, de *per si*, merecedora da qualificação de ilícita, ainda que não decorra de qualquer vontade consciente e livre nesse sentido. Ilícito é, sob este enfoque, qualquer conduta que viola dever jurídico. Por outro lado, pode-se levar em consideração o aspecto subjetivo. Nessas situações o elemento volitivo passa a ser indispensável para a caracterização do ilícito. Apenas diante de conduta voluntária intencionalmente dirigida ao resultado ou, no mínimo, de negligência ou imprudência, poder-se-á falar em ilicitude. No primeiro caso, o juízo de valor recai sobre o próprio fato, enquanto que no segundo sobre o agente. Assim, para evitar confusões, o intérprete deve identificar, em cada caso, qual das acepções está sendo utilizada pelo legislador. 160. Cf. BEVILÁQUA, Clovis. *Código Civil comentado*. v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1916, p. 657.

Muitas são as propostas classificatórias dos atos ilícitos. Se o traço distintivo tomado como referência for a natureza do dever violado, então teremos ilícitos civis, trabalhistas, tributários etc. Assim, para receber o adjetivo *tributário*, basta que a infração recaia sobre deveres relativos à tributação.

De outra parte, se o critério que se leva em conta for a presença do elemento volitivo para a caracterização da figura típica, distinguiremos as infrações em objetivas e subjetivas. Objetivas seriam aquelas que independem da intenção do agente. Para a sua caracterização, é suficiente demonstrar que o dano resultou de ato praticado pelo infrator, sendo irrelevante a concorrência de qualquer outra circunstância. Já nas infrações subjetivas, o dolo ou a culpa<sup>161</sup>, em qualquer de seus graus, é elemento indispensável, sem o qual não haverá propriamente ato ilícito, tampouco possibilidade de se imputar consequência alguma ao agente. Nesses casos, além do requisito relativo às infrações objetivas, exige-se, igualmente, a comprovação de que a conduta foi, dolosa ou culposamente, praticada com a finalidade de causar dano. Apesar de o direito positivo admitir, em algumas situações, as infrações objetivas, a regra é a infração subjetiva. É o que se extrai do artigo 927, do Código Civil:

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

---

161. De acordo com Agostinho Alvim, “o dolo consiste na voluntariedade, em relação ao ato injusto que causa dano, não sendo indispensável que o agente queira o mal alheio. A culpa caracteriza-se pela imprudência, pelo descuido sem que haja deliberação de violar um dever”. (*Da inexecução das obrigações e suas consequências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 256).

A obrigação de indenizar surge, portanto, quando o agente, intencionalmente ou por negligência ou imprudência, causa dano a outrem. Admitir-se-á, todavia, a dispensa do elemento volitivo para a caracterização do dever de reparar nos casos expressamente determinados pela lei – o que inclui as situações de risco mencionadas no próprio artigo 927, do Código Civil.

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que represente obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula<sup>162</sup> a prática de atos dessa natureza.

Noutros termos, a prática de ato ilícito é condição necessária, mas não suficiente, para se atribuir responsabilidade tributária, sendo indispensável que da infração decorra resultado específico, qual seja, mascarar a ocorrência do evento tributário para não recolher a quantia devida a título de tributo, pagá-la com redução, ou diferir, no tempo, a prestação pecuniária. Do contrário, ter-se-á responsabilidade de outra natureza, que não tributária.

Da mesma forma posiciona-se Hugo de Brito Machado: “mesmo quando a causa da inclusão de alguém no pólo passivo da relação jurídica tributária seja um cometimento ilícito, a nosso ver tem de haver algum tipo de ligação entre a

---

162. Segundo Temístocles Brandão Cavalcanti, “as multas fiscais podem ser consideradas indenizações, mas visam, antes de tudo, a coagir o contribuinte: é processo de intimidação. Mesmo a multa de mora pode ser assim considerada, para coagir o contribuinte a pagar com pontualidade o seu débito”. (*Teoria dos atos administrativos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 163).

ocorrência do fato gerador do tributo e a pessoa incluída na relação tributária”<sup>163</sup>.

Como pensamos ter deixado claro, a regra de responsabilidade, nestes casos, tem natureza de pena, de sanção por ato ilícito. Por conta disso, o legislador não está obrigado<sup>164</sup> a observar aqueles limites a que fizemos alusão – capacidade contributiva, vedação ao confisco e direito de propriedade –, os quais integram exclusivamente o regime jurídico tributário. A lógica aqui aplicável é exatamente oposta à da tributação pura e simples: invadir o patrimônio do particular infrator como forma de puni-lo pela prática de ato contrário aos interesses tutelados pelo Estado.

No que toca à necessidade da presença do elemento volitivo para configurar a responsabilidade sancionatória, o legislador estabeleceu, de forma ostensiva, no artigo 136 do Código Tributário Nacional, que “salvo disposição de lei, em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Antes de elucidarmos o conteúdo semântico deste dispositivo legal é importante que se esclareça que, por conta de sua localização topológica, ele se aplica exclusivamente às hipóteses de responsabilidade classificadas pelo Código Tributário Nacional como *por infrações* – as quais, conforme demonstraremos a seguir, não esgotam todas as situações de responsabilidade sancionatória. Discorreremos sobre ele de forma geral, todavia, na medida em que se trata do único enunciado normativo do Código que sugere a dispensa do elemento volitivo para a configuração do ilícito que enseja a responsabilidade tributária.

---

163. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II. São Paulo: Atlas, 2006, p. 466.

164. A despeito de não ser obrigatório, entendemos que assegurar a repercussão do ônus tributário mesmo nesses casos é a solução jurídica que viabiliza a observância do maior número de valores constitucionais, conforme veremos com mais vagar no item 4.7.

Pois bem, ao dispor sobre o presente dispositivo legal, Ruy Barbosa Nogueira conclui que “o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou o dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para os quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para os demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus da culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária”<sup>165</sup>.

Seguindo esses ensinamentos, Maria Rita Ferragut pontua:

Nos termos desse artigo, a regra geral é de que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente (executor material da infração) ou do responsável, bem como do dano provocado pela conduta. Por isso, a infração fiscal é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributários de fazer e não-fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação. O dolo e a culpa, certamente, são prescindíveis. Pretende-se com isso evitar que o acusado alegue que não tinha condições financeiras para adimplir a obrigação, ignorava a lei ou desconhecia a qualificação jurídica dos fatos, tendo praticado a infração sem qualquer intenção de lesar o Fisco. [...] Ocorre que, nem por isso, a responsabilidade fiscal é objetiva, pois somente o *animus* é prescindível, não um comportamento que revele ao menos imperícia, negligência ou imprudência. Infração objetiva, responsabilidade subjetiva.<sup>166</sup>

Também nos parece ser esta a correta interpretação do artigo 136 do Código Tributário Nacional.<sup>167</sup> O elemento

---

165. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 106-107.

166. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 146-147.

167. Muitos doutrinadores, todavia, entendem que o art. 136 do CTN consagrou a responsabilidade objetiva. Renato Lopes Becho chama a atenção para

subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário. Se não houver, ao menos, a prática de ato culposo, não há que se falar em responsabilidade por infrações. O que se dispensa tão-somente é a intenção do agente diretamente dirigida ao resultado, exigindo-se sempre inexecução de um dever que o agente podia conhecer e observar<sup>168</sup>.

O próprio enunciado prevê, todavia, a possibilidade de a regra nele veiculada vir a ser excepcionada. Isso significa que, nas situações em que a lei expressamente dispuser em sentido contrário, o dolo passará a ser requisito indispensável para a tipificação da responsabilidade tributária por infrações. O que não se admite, em nenhuma hipótese, é a imputação de responsabilidade objetiva nessa matéria.

Por outro lado, em outras passagens do Código, o legislador complementar, ele próprio, exigiu, de forma mais ou menos ostensiva, a presença do dolo para configurar o ilícito idôneo a promover a alteração do sujeito passivo do tributo. Nesse sentido é a formula textual do artigo 135, do CTN, por exemplo.

A insistência em distinguir as infrações objetivas e subjetivas decorre dos seus efeitos práticos. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito para defender-se é concentrar suas razões na demonstração da inexistência

---

importância de se perceber que “este artigo elevou a responsabilidade por infrações à legislação tributária ao grau objetivo, excluindo uma ampla gama de temas afetos precipuamente à legislação criminal, como dolo, culpa, estado de necessidade, impossibilidade de conduta diversa etc.”. (Comentários dos artigos 121 a 137. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1047). Ricardo Lobo Torres também se posiciona nesse sentido: “aderiu o CTN, em princípio, à teoria da objetividade da infração fiscal. Não importa, para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato. Desimportante também que se constate o prejuízo da Fazenda Pública”. (*Curso de direito Financeiro e Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 228).

168. Cf. SAVATIER, René. *Traité de la Responsabilité Civile em Droit Français*. v. I, n. 4. Paris : Droit et Jurisprudence, 1939, p. 58.

material do fato ou da ausência de nexo de causalidade entre a sua conduta e o resultado que se produziu. Porém, se for hipótese de infrações subjetivas, em que a culpa, em qualquer de seus graus<sup>169</sup>, integra a compostura do ilícito, a situação ganha outras proporções. Nessas circunstâncias, a Administração estará incumbida não só da tarefa de comprovar a realização do evento ilícito, como também demonstrar que o infrator, para atingir os fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente, agiu com dolo ou, no mínimo, culpa. Não podemos perder isso de vista: nas infrações subjetivas, o dolo e a culpa não se presumem, provam-se<sup>170</sup>.

Diante do exposto, conclui-se que a responsabilidade tributária terá natureza sancionatória apenas se o fato descrito na sua hipótese for conduta ilícita tendente a impedir voluntariamente a constituição do crédito tributário, exigindo-se para a sua positivação o relato, fundamentado na linguagem das provas, de todos os elementos que integram as infrações subjetivas: *i.* ato ilícito, *ii.* dano<sup>171</sup>, *iii.* nexo causal e *iv.* elemento volitivo – dolo ou culpa.

Pelo exposto, é fácil concluir que o simples não pagamento do tributo não pode ser incluído na classe dos fatos que acabamos de definir. A infração a que fazemos alusão se dá em instante imediatamente anterior, já que se propõe justamente a interferir negativamente no processo de positivação da norma tributária em sentido estrito, inviabilizando o próprio nascimento da obrigação<sup>172</sup>.

---

169. Tratamos, aqui, o dolo como grau máximo da culpa.

170. Isto está expressamente previsto no art. 9º do Decreto n. 70.235/72: “a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

171. O dano estará presente apenas se presumirmos que ele corresponde ao próprio tributo não pago.

172. “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. (Súmula 430, Primeira Seção do STJ, julgado em 24/03/10, DJe 13/05/10, REPDJ e 20/05/10).

A despeito de todos esses argumentos jurídicos, alguns autores põem em dúvida a existência de responsabilidade tributária com esta natureza<sup>173</sup>.

Marçal Justen Filho é incisivo ao afirmar que “nos parece problemático, porém, acatar a afirmativa de que a situação jurídica em que se encontra o ‘responsável’ tenha natureza sancionatória”<sup>174</sup>. Para fundamentar sua conclusão, apresenta três argumentos: *i.* o dever imposto ao responsável não elimina nem substitui a sujeição passiva original; *ii.* por corresponder exatamente à prestação exigível do contribuinte (ou, mesmo, do substituto), não está vinculado a sua conduta, mas a situações estranhas; e *iii.* o Estado não pode exigir mais de uma vez a prestação tributária, razão pela qual a responsabilidade somente poderá ser solidária ou subsidiária. Disso decorreriam, supostamente, outras duas implicações: *iii.a.* o pagamento do tributo pelo contribuinte faz desaparecer o dever do responsável e, em contrapartida, *iii.b.* pago o tributo pelo responsável, surge para ele o direito de regresso ou reembolso contra o contribuinte ou o substituído<sup>175</sup>. Estabelecidas essas premissas, conclui:

Se houvesse uma sanção, teríamos, necessariamente, o seguinte: a) o dever imposto ao responsável seria vinculado à sua conduta; b) o surgimento da responsabilidade tributária ou eliminaria a sujeição passiva já existente e incidente sobre contribuinte ou substituto ou em nada interferiria nem sofreria interferência por tal sujeição passiva. E isso

---

173. Outros autores, em sentido totalmente oposto, defendem que todas as espécies de responsabilidade tributária são desta natureza. Paulo de Barros Carvalho é explícito ao afirmar que: “nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”. (*Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 334).

174. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 288.

175. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 288-289.

porque a ideia de sanção pressuporia necessariamente e quando menos duas endonormas e uma perinorma jurídicas. Uma endonorma seria a tributária, sobre a qual não se questiona. Outra endonorma seria aquela que impusesse um dever para o destinatário da responsabilidade. E a perinorma seria aquela que impusesse uma sanção pelo descumprimento do dever previsto na endonorma indicada imediatamente acima. Ora essa perinorma não teria nenhuma relação com a endonorma tributária, o que permitiria uma convivência autônoma e independente das duas, sem qualquer reflexo se uma sobre a outra. Ou, então, ter-se-ia de supor que a perinorma substituiria a endonorma tributária, do que decorreria a liberação dos sujeitos vinculados à relação tributária. Mas seria impossível justificar aquilo que ocorre na realidade.<sup>176</sup>

Em que pesem suas considerações, entendemos que elas não encontram fundamento no sistema de direito positivo, pelas seguintes razões: *i.* se analisarmos as hipóteses de responsabilidade tributária sancionatória contempladas pelo Código Tributário Nacional, verificaremos que, em sua grande maioria, ela é pessoal, excludente do dever que competia ao realizador do evento tributário – *i.e.* artigos 135 e 137 do CTN; *ii.* por outro lado, o fato tomado como seu suposto é a realização de ato ilícito pelo próprio agente a quem se imputa a responsabilidade; *iii.* a natureza sancionatória da responsabilidade relativiza o regime jurídico que lhe é aplicável, dispensando a observância de alguns dos requisitos prescritos pela norma de competência tributária, dentre os quais se inclui a repercussão jurídica do tributo<sup>177</sup>; sobremais *iv.* entendemos que a circunstância de o dever imposto ao responsável corresponder à prestação tributária não é motivo suficiente para desnaturar

---

176. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 289-290.

177. Tratando-se de responsabilidade sancionatória, não é necessário que se estabeleçam mecanismos que assegurem a transferência do encargo econômico do tributo, posto que, nestes casos, a aptidão para suportar a carga tributária decorre da sanção aplicada em decorrência da prática de ato ilícito.

a responsabilidade sancionatória. Quanto a este último argumento, são muito precisas as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como um argumento contrário à tese que advogamos. O argumento, todavia, é inconsistente. Nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. Nem por isso, contudo, poderá impedir que o responsável procure ressarcir-se junto ao sujeito passivo tributário, aparecendo, perante ele, como credor no âmbito de uma relação de direito privado.<sup>178</sup>

Daí por que entendemos ser perfeitamente possível estabelecer o fato ilícito como antecedente da regra de responsabilidade, sem que isso implique qualquer violação ao conceito constitucional de tributo. Afinal, uma coisa é o fato tributário, outra, bem diferente, é o fato da responsabilidade. Este pressupõe aquele, mas com ele não se confunde, o que teremos a oportunidade de melhor explicar adiante.

### **3.1.2 Responsabilidade tributária por interesse ou necessidade**

A responsabilidade tributária pode ser instituída, ainda, como instrumento de política fiscal, para simplificar ou viabilizar o recolhimento dos valores devidos a título de tributos. Nesses casos, a responsabilidade em muito se aproxima à norma de garantia<sup>179</sup>, sendo estabelecida justamente para reforçar as possibilidades de satisfação do interesse fiscal.

---

178. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 337-338.

179. Apesar dos traços de similaridade, não nos sentimos confortáveis para qualificar a norma de responsabilidade como norma de garantia. Para incluirmos a responsabilidade na classe das garantias, teríamos que pressupor

Com efeito, em algumas circunstâncias, o legislador não encontra outro meio para a satisfação do crédito tributário senão por intermédio de exigência dirigida à *terceira* pessoa. Isso ocorre, por exemplo, quando há o desaparecimento do realizador do fato tributado, seja em decorrência de sucessão da empresa, seja por morte da pessoa física. Nesses casos, há verdadeira necessidade de instituição da figura do responsável.

Noutras situações, a responsabilidade serve de ferramenta para garantir ao Estado a possibilidade de melhor arrecadar e fiscalizar tributos, com menor dispêndio de recursos monetários e humanos. A responsabilidade por substituição é típico exemplo dessa atuação por conveniência do Fisco.

Em ambos os casos, como o único interesse tutelado pela norma de responsabilidade é a própria tributação, poderá o legislador selecionar fatos lícitos para a sua hipótese de incidência. Todavia, diferentemente do que ocorre com a responsabilidade sancionatória, nessas hipóteses o Fisco está obrigado a observar integralmente aqueles limites formais e materiais da norma de competência a que tanto nos referimos.<sup>180</sup>

Como já tivemos a oportunidade de anotar, esses valores se dirigem diretamente à eleição da pessoa que suportará

---

a existência de uma “obrigação principal” e classificá-la como “obrigação acessória”, bem como reconhecer a existência de um vínculo jurídico de subordinação entre essas normas, de sorte a somente ser possível a positividade da segunda após a constituição da primeira. Isso, todavia, não se verifica em todas as espécies de responsabilidade, especialmente em relação às regras de substituição.

180. “O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem. Se a responsabilidade advier de norma primária sancionadora, o ressarcimento poderá não ter cabimento, sem que a diferenciação ora proposta esteja comprometida. Nesse caso, teremos o item (i) supra e o (ii) deverá ser substituído por: “que tenha cometido um ilícito tipificado em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária”. (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 34).

economicamente o ônus fiscal e apenas indiretamente à determinação do sujeito passivo tributário. A validade da norma de responsabilidade, nesses casos, fica condicionada ao estabelecimento de mecanismos que assegurem ao responsável a possibilidade de não ter seu patrimônio ou renda desfalcado em virtude da arrecadação. Somente assim será imaginável conciliar a instituição de dever jurídico dessa natureza aos princípios da capacidade contributiva, vedação ao confisco, direito de propriedade e às normas gerais sobre a matéria.

Por conta disso, na determinação do desenho estrutural das normas de responsabilidade não-sancionatória, o legislador terá que atuar dentro do domínio dos eventos que, por sua natureza, permitam deslocar o ônus econômico suportado em função do pagamento do tributo para o sujeito que praticou o fato tributário.

Neste ponto, é importante chamar a atenção para o seguinte: para que haja efetivamente o respeito aos limites da norma de competência que ora tratamos, é indispensável que a transferência da carga tributária tenha destinatário específico, qual seja, a pessoa que realizou o suporte fático da tributação. Isso porque o tributo deve corresponder a uma parcela da manifestação de riqueza tomada como sua causa.

Como adverte Luciano Amaro, “em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiaridade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.”<sup>181</sup>

Deixando de lado as hipóteses de responsabilidade sancionatória pelas razões já expostas, ao examinar o direito

---

181. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 304-305.

positivo, o que se percebe é que a exigência de vinculação do responsável ao suporte fático do tributo ou ao sujeito que o realizou – ou que virá a realizá-lo<sup>182</sup> – foram as duas alternativas eleitas pelo legislador para assegurar que a carga financeira do tributo possa vir a repercutir sobre a própria manifestação de riqueza tomada como causa da tributação. Nessas duas situações, a prescrição do vínculo corresponde ao próprio mecanismo jurídico que viabiliza a transferência do encargo.

Ao dispor desse modo, o legislador complementar positivou a repercussão econômica do tributo, tornando-a jurídica, o que permite, em última análise, o respeito às referidas limitações ao poder de tributar, na medida em que assegura a possibilidade de que as quantias exigidas pelo Estado a título de tributo correspondam efetivamente a um percentual da manifestação de riqueza tomada como hipótese normativa.<sup>183</sup>

---

182. Não analisaremos neste trabalho, por fugir ao seu campo de especulação, a validade da substituição tributária para frente. Em face disto, importa apenas consignar que, toda vez que fizermos referência ao realizador do fato tributário estaremos incluindo nesta categoria também o sujeito que poderá vir a efetivá-lo.

183. Mas não seria apenas esse o motivo da prescrição de necessidade de vínculo entre o responsável e o fato tributado ou o seu realizador. Como bem adverte Geraldo Ataliba: “ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que – assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN que só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja vinculado ao fato imponível (o chamado ‘fato gerador’). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse quadro fático, necessariamente, terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes da obrigação de que são titulares passivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades repressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros”. (*Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 72)

### 3.2 Repercussão jurídica

Repercussão jurídica surge como norma que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir o impacto econômico do tributo ao indivíduo que realizou o fato tributado, permitindo, assim, a recomposição do seu patrimônio. Enquanto previsão normativa, existirá ainda que não venha a produzir os efeitos a que se propõe, seja porque o titular do direito subjetivo não o exercitou, seja em face da existência de questões accidentais que inviabilizem a sua positivação<sup>184</sup>.

Ao discorrer sobre a repercussão jurídica, especificamente nos casos de substituição tributária, Alfredo Augusto Becker esclarece que “o substituto legal não poderá esquivar-se à relação jurídica tributária ainda que apresente (no seu caso concreto) prova evidente da impossibilidade da repercussão econômica. Para a constitucionalidade da regra tributária basta a existência da repercussão jurídica”.<sup>185</sup>

Acompanhamos seus ensinamentos por uma razão muito simples: a validade das normas gerais e abstratas não é comprometida por contingências particulares, tais como violação ou efetivo cumprimento de seus comandos (eficácia social<sup>186</sup>). O mundo do ser não se confunde com o mundo do dever-ser<sup>187</sup>.

---

184. Mesmo nessas situações específicas, o sistema de direito positivo prevê alternativas para corrigir as distorções de índole pragmática. O responsável poderá se valer da ação de regresso para ver seu patrimônio recomposto por fato que não deu causa.

185. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 567.

186. “A eficácia social ou efetividade, por sua vez, diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada ou, em outras palavras, diz com a produção das consequências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 476).

187. Em relação ao tema, Lourival Vilanova esclarece que “não é a confirmação da realidade social da conduta que dá satisfatoriedade ou não satisfatoriedade

A prescrição de regra de repercussão é, *de per si*, suficiente para harmonizar a instituição da responsabilidade aos limites constitucionais e legais da norma de competência tributária relativos à sujeição passiva, sendo indiferente a prova de que o responsável efetivamente transferiu o encargo econômico do tributo àquele que realizou o fato signo presuntivo de riqueza descrito no antecedente da regra-matriz<sup>188</sup>. O que se deve garantir, em qualquer caso de responsabilidade não sancionatória, é a existência dessa potencialidade.

---

ao tema que decide do valor-de-validade (permita-se a expressão) de p-normativa em seu conjunto”. (*Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 79). Paulo de Barros Carvalho, apoiado nas lições do mestre pernambucano, também é contundente: “A função pragmática que convém à linguagem do direito é a prescritiva de condutas, pois seu objetivo é justamente alterar os comportamentos nas relações intersubjetivas, orientando-os em direção aos valores que a sociedade pretende implantar. É nesse sentido que Lourival Vilanova adverte: ‘Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do direito’. [...] Convém esclarecer, entretanto, que o aludir-se a ‘alterar a conduta’ não significa uma intervenção efetiva, concreta, de tal modo que a linguagem do dever-ser mexesse materialmente no seu alvo, o ser da conduta. Opero sobre a premissa de que não se transita, livremente, sem solução de continuidade, do dever-ser para o mundo do ser. Aquilo que se pretende comunicar com a expressão ‘altera a conduta’ é a formação de um crescente estímulo para que os comportamentos sejam modificados. E o direito, com seu aparato coativo, sempre representou u’a motivação muito forte para se obter a transformação dos comportamentos sociais”. (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 10).

188. Alguns precedentes jurisprudenciais, a despeito de proferidos em situações diferentes, sinalizam favoravelmente ao nosso entendimento:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SÓCIO-PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTOS FEITOS A AVULSOS, ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. MP N. 63/89. [...] 2. Se o tributo, por sua natureza, comportar transferência do respectivo encargo, não caberá a restituição ou a compensação, salvo provando o pretendente haver assumido o respectivo encargo financeiro, ou estar autorizado a recebê-lo pelo terceiro, dele titular, como, aliás, estabelece o art. 166 do Código Tributário Nacional. A repercussão meramente econômica, a título de custo tributário, no preço do bem produzido ou do serviço oferecido, não leva o tributo a ser indireto, na concepção jurídica, nem impede a

### 3.2.1 Modalidades de repercussão jurídica

Na linha defendida por Alfredo Augusto Becker, é possível identificar no direito positivo brasileiro duas espécies de repercussão tributária: o *reembolso* e a *retenção na fonte*.

No primeiro caso, a norma da repercussão permite que o responsável, ao celebrar negócio jurídico com o indivíduo que realizou o fato descrito na hipótese de incidência tributária, acrescente ao preço o valor do tributo que deverá ser por ele pago, transferindo, desta forma, o seu encargo financeiro. A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: “A lei outorga ao fabricante (contribuinte de jure) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante”.<sup>189</sup>

A repercussão jurídica via retenção na fonte, por sua vez, ocorre por meio da incidência de norma que autoriza o responsável a descontar da quantia a ser paga ao sujeito com o qual mantém relação jurídica de natureza civil, trabalhista, comercial, dentre outras, o valor relativo ao tributo, devido justamente em razão da prática, por parte deste, do fato tributário. Nos dizeres deste autor:

---

repetição, quando declarado inconstitucional, pois a ‘transferência’ não se dá na mesma proporção, podendo teoricamente até mesmo não ocorrer, pois os preços praticados no mercado, em bens e serviços, não dependem apenas da vontade de quem os oferece. 3. Não é impeditiva da restituição a falta de comprovação da não ocorrência da transferência do encargo financeiro, em face da inaplicabilidade do fenômeno da repercussão tributária na hipótese do FINSOCIAL, que é imposto direto”. (TRF, 1ª Região, AC 199934000302702/DF, 3ª Turma, Rel. Olindo Menezes, DJ 11.07.03).

189. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 566.

a lei outorga ao contribuinte de jure o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte de jure tiver com uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, tornar-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo um imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.<sup>190</sup>

Nas duas hipóteses, o que se estabelece é uma autorização para o responsável modificar o objeto de uma prestação não-tributária, existente por conta da celebração de negócio jurídico com o próprio sujeito que realizou o fato tributado. Todavia, enquanto no primeiro caso a modificação se perfaz por meio de um acréscimo no preço a ser pago ao responsável, na retenção na fonte ocorre exatamente o contrário. Permite-se o abatimento do valor do tributo do montante da dívida do responsável. Mas, para que seja possível falar em repercussão jurídica, não é demais repetir, a carga fiscal deve ter um único e específico destinatário, qual seja: o sujeito que realizou o suporte fático da tributação.

Nesse contexto, coloca-se, ainda, a necessidade de ultrapassar a seguinte dúvida: a simples prescrição de que o responsável deverá pertencer à classe dos sujeitos que mantêm relação com o fato tributário ou com o sujeito que o realizou é suficiente para juridicizar a repercussão econômica do tributo ou é necessária a inserção no sistema de norma jurídica autônoma autorizando expressamente o responsável a acrescentar ou abater do preço dos negócios jurídicos que celebra o valor do tributo a ser por ele pago?

---

190. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 567.

Entendemos que a resposta a esta pergunta dependerá das peculiaridades da própria relação jurídica cujo objeto será alterado em face da repercussão do tributo.

Pois bem, se a modificação do valor a ser recebido ou pago pelo responsável significar a mitigação de direito alheio, então, nesses casos, será necessária a previsão expressa do direito de reembolso ou retenção. Como exemplo dessa situação, podemos citar a responsabilidade da pessoa jurídica de pagar o imposto sobre a renda *na fonte* relativo às remunerações de seus empregados. Como o abatimento procedido pelo empregador implica redução da quantia devida aos seus empregados, faz-se necessária prescrição ostensiva de autorização para reter na fonte os valores a serem pagos a título de tributo.

Por outro lado, se o estabelecimento do valor da prestação depender exclusivamente do exercício de direito do próprio responsável, entendemos desnecessária a instituição de norma autônoma autorizando o direito de reembolso ou retenção. As hipóteses de substituição tributária para frente se incluem nesta modalidade, na medida em que a fixação do preço das mercadorias é liberalidade do vendedor.

Como se pode perceber, as conclusões aqui sacadas são meros desdobramentos do princípio da legalidade (artigo 5º, II, da CF), já que somente a lei está autorizada a introduzir direitos e deveres inaugurais, sejam eles comissivos ou omissivos.

Assim, não podemos perder de vista que o estabelecimento, expresso ou implícito, de mecanismos que assegurem a possibilidade de transferência do encargo econômico do tributo para o realizador do fato tributado é condição de validade da norma de responsabilidade, já que foi justamente essa a alternativa eleita pelo legislador para instituir tributos em face de sujeitos que não realizaram o fato descrito na hipótese da regra-matriz, sem que isso signifique violação aos limites materiais da norma de competência tributária.

Este, todavia, não é o posicionamento de alguns dogmáticos do direito<sup>191</sup>. Marçal Justen Filho, por exemplo, defende que nenhuma situação exigiria o estabelecimento de norma específica e autônoma de reembolso ou de retenção, já que, em seu entendimento, nessas circunstâncias não se tem efetivamente um direito, mas um poder:

Assim, caso extremamente favorável ao nascimento da substituição o do imposto sobre rendimentos, que pressupõe necessariamente a aquisição de riqueza que, até então, encontrava-se em poder alheio. Se a materialidade da hipótese de incidência do imposto sobre a renda consiste na previsão de auferir renda tributável, pode-se com segurança afirmar que esse tributo, mais do qualquer outro, compadece-se com a substituição. Poder-se-ia imaginar a substituição prevista para todo caso de transferência de rendimentos [...]. Vê-se, dentro dessa concepção, que o

---

191. Também nesse sentido são as lições de Sacha Calmon N. Coelho. Segundo o autor: “pensamos que, em tema de *substituição tributária*, não se deve cogitar da chamada sub-rogação legal do art. 346 do CC/02, pressuposto da ação de ressarcimento. [...] O regresso é econômico e deve dar-se de imediato (o laticinista pagando ao produtor de leite o preço do mesmo diminuído o imposto, que pagará como substituto, só para exemplificar). O tema é tributário. Está no CTN. Petição, ação e processo são desnecessários. O próprio mecanismo dos negócios encarrega-se de recompor a situação. Por isso mesmo é que se exigiu a vinculação do substituto ao fato gerador (art. 128 do CTN). Se assim, não fosse, tal liame não teria efeitos práticos, nem precisaria ser cogitado, já que a solução do assunto já se encontraria regulada no Código Civil”. (*Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 696-697). Rubens Gomes de Souza, por sua vez, entende que a repercussão ultrapassa o campo de especulação do direito tributário: “restaria apenas um aspecto marginal: o direito de regresso do responsável contra o contribuinte, de vez que aquele terá pago o devido por este. O CTN não prevê diretamente, o que não configura, entretanto, omissão da sua parte. O direito tributário rege as relações jurídicas que se estabelecem entre o poder público e os particulares em razão da cobrança por aquele, das receitas públicas definidas como tributo. Ora, o exercício, pelo responsável do direito regressivo contra o contribuinte daria lugar a uma relação jurídica entre particulares, portanto, regida pelo direito privado e estranho ao direito tributário, a matéria daquele código”. (*Sujeito Passivo das Taxas. Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 16, 1971, p. 348).

tema do chamado direito de reembolso ou de regresso perde em muito suas conotações. E isso porque se reúnem dois tópicos jurídicos, cuja conjugação torna de menor relevo o regresso. [...]

Portanto, reputamos que dito ‘direito de reembolso’ é, na verdade ‘poder de reembolso’. Ou seja, não vislumbramos cabimento de identificar uma específica relação jurídica entre destinatário tributário e substituto, cujo objeto fosse exclusivamente o reembolso. O que se passa é que as circunstâncias necessárias à instituição da substituição importam, necessariamente, uma possibilidade jurídica de o substituto apropriar-se de valor correspondente à prestação tributária. O poder que é inerente à situação extra-tributária permissiva da substituição produz a possibilidade de que o substituto recomponha seu patrimônio (quando já tenha anteriormente desembolsado os recursos para o pagamento da prestação tributária) ou se proveja de fundos preventivamente, para enfrentar a exigência creditícia futura. Basicamente a substituição produz um esquema de retenção na fonte – não aceção técnica, mas no sentido de que há possibilidade de que o substituto, ao interferir no tráfego e no gozo de da riqueza por parte do destinatário legal tributário, retenha uma parcela dessa riqueza, exatamente correspondente ao valor da prestação tributária.<sup>192</sup>

O próprio exemplo apresentado pelo autor, entretanto, demonstra a fragilidade de suas alegações, já que, ao menos sob o ponto de vista jurídico, não configura hipótese de relação de poder.

Ainda que se admita que os empregadores exerçam certa ascendência sobre os seus funcionários, própria da relação hierárquica que entre eles se estabelece, isso não os autoriza a extrapolar os limites de suas prerrogativas, submetendo seus empregados a situações a que não estão obrigados juridicamente, tais como trabalhar em condições subumanas, realizar

---

192. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 281-284.

funções diferentes das determinadas no contrato de trabalho ou mesmo aceitar abatimentos na sua remuneração não previstos na lei.

Concentrando nossas atenções nesta última situação, o que se percebe é que, mesmo que no plano pragmático o empregador disponha de recursos operacionais suficientes para proceder à redução dos rendimentos de seus funcionários, caso não exista no direito positivo expressa disposição nesse sentido, sua conduta será, necessariamente, qualificada como ilícita, contrária à ordem jurídica, já que ela interfere no direito subjetivo alheio de receber integralmente a contraprestação de seu trabalho. Para que a relação de poder estabelecida entre patrão e empregado no plano da realidade social<sup>193</sup> possa ser considerada conforme o direito e, em especial, o direito tributário, é necessária a existência de norma com este específico conteúdo. Do contrário, ter-se-á arbítrio, ilegalidade.

Outra circunstância inviabiliza, igualmente, a referida conclusão. Como já anotado, trabalhamos também com a possibilidade de o responsável ser sujeito que mantém relação exclusivamente com o fato jurídico tributário. Nessas situações, não existindo vínculo propriamente com o seu realizador, não vislumbramos fundamento para considerar o direito de reembolso ou de retenção como um poder.

Mais uma razão para nos mantermos firmes na convicção de que algumas situações reclamam a instituição de regra autônoma de repercussão do ônus tributário como forma de

---

193. Nesse ponto, cabe, ainda, tecer mais alguns esclarecimentos. Não se nega que no referido exemplo a relação de poder não é meramente social, mas também jurídica. Isso porque as normas do direito do trabalho outorgam conteúdo normativo a essa realidade, descrevendo-a como hipótese à qual imputa consequências jurídicas. Ocorre que essas consequências são taxativamente relacionadas pela lei, não se tratando de poder amplo e ilimitado. Assim, para que essa relação se confirme nos quadrantes do direito tributário, é necessária a instituição de norma específica outorgando poderes tributários aos patrões relativamente aos seus empregados, o que inclui a possibilidade de reter impostos na fonte.

conciliar as normas de responsabilidade aos limites constitucionais e legais ao poder de tributar, o que se verifica em todos os casos em que a retenção ou o reembolso implica ingerência em direitos alheios.

### 3.3 Responsabilidade Tributária x Responsabilidade Civil

É da tradição da dogmática jurídica estabelecer paralelos entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade civil, ressaltando os pontos que aproximam essas duas realidades. Esse esforço especulativo, todavia, somente tem razão de ser diante de institutos que apresentem traços de similitude suficientes para que lhes seja outorgado semelhante, quando não, idêntico regime jurídico. Do contrário, vã será a tarefa do intérprete. O que faremos neste tópico é justamente analisar se a comparação se justifica.

As normas, conforme já vimos, apresentam homogeneidade sintática. A estrutura formal é uma só:  $[D(p \rightarrow q)]$ . Oscila tão-somente o aspecto semântico, na medida em que podem indicar os mais diversos conteúdos de significação. É a saturação dessas variáveis com enunciados de direito positivo análogos que nos autoriza afirmar se estamos diante de normas com idêntica natureza e sujeitas, por conseguinte, ao mesmo regime jurídico.

Por conta disso, analisaremos separadamente os arranjos semânticos do antecedente e do consequente dessas duas espécies de responsabilidade, bem como os valores que motivam sua instituição, para, só num segundo momento, verificarmos se se trata de normas com idêntica natureza jurídica. Afinal, apenas a conclusão afirmativa legitimaria a atitude do legislador de atribuir-lhes o mesmo nome e outorgaria foros de cientificidade à opção do intérprete de tomá-los como institutos afins.

Antes, porém, faz-se necessário tecer alguns comentários, ainda que breves, sobre a responsabilidade civil, já que somente assim reuniremos condições para proceder à comparação que ora se propõe.

### 3.3.1 Características da Responsabilidade Civil

Conforme esclarecemos linhas acima, em geral, a responsabilidade civil está associada à ideia de culpa, até mesmo porque não merecem censura ou juízo de reprovação condutas que sequer violam o dever de cautela. Por conta disso, em situações normais, a obrigação de indenizar surge quando o agente, intencionalmente ou por negligência ou imprudência, causa dano a outrem.

Como bem adverte Maria Helena Diniz<sup>194</sup>, o interesse em restabelecer o equilíbrio violado pelo dano é a fonte geradora da responsabilidade civil. Busca-se o *restitutio in integrum*, ou seja, a reposição integral da vítima à situação anterior à lesão.

Os pressupostos para a sua configuração são, portanto, em estreita síntese: *i.* ato ilícito (ação ou omissão voluntária e objetivamente imputável); *ii.* elemento subjetivo (culpa *stricto sensu* ou dolo); *iii.* dano (patrimonial ou moral); e *iv.* nexó de causalidade entre a conduta e o dano. Portanto, a vítima apenas terá direito à reparação do prejuízo experimentado caso demonstre<sup>195</sup>, pela linguagem das provas, que ele decorreu de ato ilícito praticado pelo agente<sup>196</sup> com dolo ou culpa. Dispensa-se,

---

194. Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 7.

195. Em regra, o sujeito prejudicado deve fazer prova da lesão experimentada, bem como demonstrar que ela decorreu da ação culposa do infrator. Todavia, em circunstâncias determinadas, inverte-se o ônus da prova, atribuindo ao agente o dever de provar que não realizou a conduta que lhe está sendo imputada, que não está presente o elemento subjetivo ou que o dano não se concretizou. Noutras situações, estabelece, ainda, presunção absoluta de dano, surgindo o dever de reparar diante do simples relato, em linguagem competente, do fato descrito na antecedente da norma de responsabilidade. Hipótese típica de dano presumido é a mora nas obrigações pecuniárias, em que o credor, ainda que não alegue prejuízo, terá direito à indenização, aos juros moratórios. (Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 56).

196. O art. 188, do CC, relaciona as hipóteses de exclusão de ilicitude.

todavia, o elemento volitivo em situações excepcionais, expressamente definidas pela lei (artigo 927, parágrafo único, do Código Civil).

Ao dispor sobre a evolução histórica da regulação da responsabilidade civil, em especial dos requisitos que integram seu antecedente, Agostinho Alvim explica:

Geralmente se diz que em face da teoria clássica a culpa era fundamento indispensável da responsabilidade e hoje deixou de ser. Porém, é certo que, em tempos primitivos, dispensava-se a culpa para fundamentar a responsabilidade; e a exigência desse requisito foi uma conquista, galvanizada na lei aquiliana. Por isso é que Jossierand assinala esse movimento de vaivém. No antigo Direito Romano, a responsabilidade era objetiva; não dependia de culpa, antes se apresentava como uma reação da vítima contra a causa aparente do dano. [...]

Só mais tarde o amadurecimento veio a impedir se considerasse a responsabilidade como mero reflexo do dano, introduzindo-se então a ideia de imputabilidade. E conclui Jossierand ser a culpa aquiliana uma espécie de pecado jurídico: quem não cometeu não é responsável. E Ripert, em *La Règle Morale dans les Obligations Civiles*, criticando a teoria do risco, pondera que “uma responsabilidade objetiva constitui regresso à regra bárbara da vingança exercida sobre o instrumento do dano...” [...] Atualmente, volta ela ao objetivismo. Não por abraçar, de novo, a ideia de vingança, mas por se entender que a culpa é insuficiente para regular todos os casos de responsabilidade e, mesmo, quanto aos mais extremados, por entenderem que o verdadeiro fundamento da responsabilidade é o risco que cada um corre, como reflexo de seus atos.<sup>197</sup>

Também nesse sentido são as lições de Silvio Rodrigues, segundo o qual “o encargo de provar a culpa, imposto à vítima, às vezes se apresenta tão difícil que a pretensão daquela de ser

---

197. ALVIM, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas consequências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 244.

indenizada na prática se torna inatingível. [...] Daí o recurso a muitos procedimentos para atenuar o ônus probatório, até a medida extrema, apresentada pela adoção da teoria do risco, ou da adoção da responsabilidade objetiva”.<sup>198</sup>

A solução encontrada pelo direito positivo para imprimir maior efetividade à responsabilidade civil foi justamente flexibilizar, em casos determinados, os requisitos para a configuração do seu suporte factual, a ponto de prescindir do elemento subjetivo. Tudo como forma de minimizar as chances da vítima não ser ressarcida.

Institui-se, assim, a responsabilidade objetiva, que se sustenta na teoria do risco. De acordo com esta teoria<sup>199</sup>, aquele que, por ato seu, cria perigo ou probabilidade de dano a terceiros, deve ser obrigado a repará-lo, ainda que sua atividade e o seu comportamento sejam isentos de culpa<sup>200</sup>. Examina-se

---

198. RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil. Responsabilidade Civil*. v. 4, 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 17.

199. A teoria do risco é alvo de severas críticas por parte dos defensores da doutrina subjetivista, os quais alegam que, em nome da proteção da vítima, tem-se violado a justiça social, impondo indiscriminadamente o dever de reparar, o que, em última instância, implica equiparar o comportamento lícito ao ilícito do agente. Nesse ponto, Cavalieri Filho esclarece: “Mas as críticas não procedem. Se risco é perigo, é mera probabilidade de dano, não basta o risco para gerar a obrigação de indenizar. Ninguém responde por coisa alguma só porque exerce atividade de risco, muitas vezes até socialmente necessária. Também aqui será necessário violar dever jurídico. A responsabilidade surge quando a atividade perigosa causa dano a outrem, o que evidencia que também em sede de responsabilidade objetiva o dever de indenizar tem por fundamento a violação de um dever jurídico, qual seja, o dever de segurança, que se contrapõe ao risco. Com efeito, quem dispõe a exercer alguma atividade perigosa terá que fazê-lo com segurança, de modo a não causar dano a ninguém, sob pena de ter que por ele responder independentemente da culpa”. (*Programa de Responsabilidade Civil*. 7. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007, p. 131).

200. Como bem adverte Maria Helena Diniz, “é preciso deixar bem claro que o perigo deve resultar do exercício da atividade e não do comportamento do agente”. (*Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 49).

a situação objetiva e, demonstrando-se a relação de causa e efeito entre o comportamento do agente e o prejuízo experimentado, surge para a vítima o direito exigir ressarcimento. A questão resolve-se, portanto, na prova da relação de causalidade, sendo dispensável qualquer juízo de valor sobre o elemento subjetivo.

Mas não param por aqui as possibilidades de classificação da responsabilidade civil. Outros tantos elementos podem ser tomados como critério de discrimen. Para o desenvolvimento do presente trabalho, interessa-nos, ainda, aquela que leva em conta o tipo de relação que se mantém entre o responsável e a conduta que causa o dano. A partir deste critério, classificamos a responsabilidade em: *i.* direta ou por ato próprio e *ii.* indireta ou por ato de terceiro.<sup>201</sup>

A responsabilidade por atos de terceiros está prevista nos artigos 932 e 933, do Código Civil:

Art. 932. São também responsáveis pela reparação civil:

I – os pais, pelos filhos menores que estiverem sob sua autoridade e em sua companhia;

II – o tutor e o curador, pelos pupilos e curatelados, que se acharem nas mesmas condições;

III – o empregador ou comitente, por seus empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele;

IV – os donos de hotéis, hospedarias, casas ou estabelecimentos onde se albergue por dinheiro, mesmo para fins de educação, pelos seus hóspedes, moradores e educandos;

V – os que gratuitamente houverem participado nos produtos do crime, até a concorrente quantia.

---

201. A responsabilidade pode decorrer, igualmente, de fato de animal ou coisa inanimada que pertençam ao responsável. Não estudaremos essas modalidades, por se tratarem de matérias que fogem ao objeto de especulação aqui delimitado.

Art. 933. As pessoas indicadas nos incisos I a V do artigo antecedente, ainda que não haja culpa de sua parte, responderão pelos atos praticados pelos terceiros ali referidos.

Sem dúvida, o princípio geral que vigora no direito civil brasileiro é o de que cada um responde exclusivamente pelos atos que deu causa. Existem, entretanto, algumas poucas exceções em que a lei admite a imputação de responsabilidade em decorrência de atos praticados por terceiro, desde que este seja, de algum modo, sob a sujeição do responsável.

A ideia principal que justifica a responsabilidade por fato de outrem é a segurança da vítima. Do mesmo modo que na responsabilidade objetiva, é instrumento de que se vale o direito positivo para oferecer maior garantia àqueles que sofreram um dano, ampliando a probabilidade de seu ressarcimento, diante da presunção (pré-legislativa) de que o seu causador não possui recursos para repará-lo. Baseia-se, portanto, no princípio de que ninguém deve ficar irressarcido do prejuízo experimentado.

Assim, se, por exemplo, um motorista profissional atropela e mata uma pessoa, é razoável que os herdeiros da vítima pleiteiem do empregador indenização pelos prejuízos que experimentaram. Este responde não porque tenha agido com culpa na escolha ou no monitoramento do seu empregado, mas porque tem o dever objetivo de guarda, vigilância e cuidado em relação “aos empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele” (artigo 932, III, do Código Civil). Ou seja, responde pelo simples fato de ser empregador.

Neste ponto, o Código Civil de 2002, distanciando-se do anterior, preferiu adotar como regra a responsabilidade objetiva do terceiro. Diante de nítido conflito de valores (proteção do lesado *versus* proteção do sujeito que não realizou qualquer ilícito), o legislador optou não só por prestigiar a segurança da vítima, mas por reforçá-la ao extremo, dentro das suas possibilidades, cumulando em uma única situação dois instrumentos de garantia.

Após a edição do novo Código, portanto, não há mais espaço para discussões sobre a presença da culpa *in eligendo* ou *in vigilando*<sup>202</sup> ou qualquer outra especulação de caráter subjetivo relativamente ao responsável. A obrigação das pessoas relacionadas no artigo 932, do CC, decorre do próprio vínculo que mantêm com o causador do dano, o qual impõe o dever objetivo de cuidar, guardar, vigiar os sujeitos que delas dependam, sob pena de ter que arcar com as consequências dos atos por eles praticados.

Deve-se chamar a atenção, ainda, para o seguinte ponto: objetiva é a responsabilidade dos pais, tutores, curadores, empregadores e demais sujeitos referidos no artigo 932, do CC, e não daqueles pelos quais são responsáveis. Em qualquer hipótese de responsabilidade por ato de terceiro, será necessária a prova de que o dano experimentado decorreu de situação que, em tese,<sup>203</sup> configuraria ato culposo – *lato sensu* – do filho, do pupilo, do curatelado, do empregado, do hóspede etc. – isto, é claro, se o fato subjacente for hipótese de responsabilidade subjetiva.

---

202. Culpa *in eligendo*, como esclarece Maria Helena Diniz, “advém da má escolha daquele a quem se confia a prática de um ato ou o adimplemento da obrigação”. Já a “culpa *in vigilando* decorre da falta de atenção com o procedimento de outrem, cujo ato ilícito o responsável deve pagar”. (*Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 43).

203. Não foi por acaso que utilizamos a expressão *situação que, em tese, configura ato culposo do agente*. Em muitas circunstâncias relacionadas no art. 932, o agente é inimputável. Daí não ser possível falar, tecnicamente, em ato ilícito culposo, já que lhe faltam justamente a possibilidade de conhecer e observar o dever que foi violado. É importante ter presente que, quanto maior for a falta de discernimento do incapaz, maior é o dever objetivo de vigilância do seu responsável e, via de consequência, mais forte a autorização para lhe imputar o dever de reparar o dano causado pela pessoa que estava sob a sua sujeição. Se, por outro lado, as características da atuação não autorizarem a atribuição de qualquer culpa ao agente, ainda que se trate de sujeito imputável, os responsáveis nada terão que indenizar. Seria um contrassenso exigir dessas pessoas aquilo que não seria devido caso a obrigação de indenizar fosse imputada exclusivamente ao causador do dano.

Retomemos o exemplo acima exposto para facilitar a compreensão. Quando o empregador é compelido a ressarcir os prejuízos causados pelo atropelamento cometido por seu funcionário o que se percebe é o concurso de duas responsabilidades: a do empregador e a do preposto. A do primeiro é objetiva: porque o patrão é garantidor das consequências danosas dos atos do seu agente; a do segundo é subjetiva, porque embora desnecessária a culpa do civilmente responsável (empregador) é indispensável em relação ao agente, autor do fato material (preposto, agente etc.).<sup>204</sup>

Em outras palavras, a comprovação de que o empregado agiu com culpa ou dolo é condição inafastável para a imputação de responsabilidade – objetiva – ao empregador.

À primeira vista, poder-se-ia pensar que a presente norma excepciona o princípio da pessoalidade da pena, sendo, por essa mesma razão, inconstitucional. Esse inconveniente, todavia, é contornado pelo próprio legislador ao garantir o direito de regresso dos valores desembolsados na quase totalidade das situações em se imputa responsabilidade por fato de terceiro. É o que dispõe expressamente o artigo 934, do Código Civil:

Art. 934. Aquele que ressarcir o dano causado por outrem pode reaver o que houver pago daquele por quem pagou, salvo se o causador do dano for descendente seu, absoluta ou relativamente incapaz.

Como forma de sistematizar o que acabamos de expor, reuniremos as informações em quadro analítico, indicando as principais características de cada uma das espécies de responsabilidade civil identificadas:

---

204. Cf. CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade Civil*, 7. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007, p. 175.

<b>Responsabilidade por ato próprio</b>		<b>Responsabilidade por ato de terceiro</b>
<b>SUBJETIVA</b>	<b>OBJETIVA</b>	
<p><u>Ideia central</u>: aquele que causar dano tem o dever de repará-lo.</p> <p><u>Pressupostos</u>: ato ilícito (dolo ou culpa) + dano + nexo causal.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ A culpa deve ser comprovada pela vítima;</li> <li>➤ Pode a lei, todavia, determinar a inversão do ônus da prova do elemento volitivo (presunção relativa da culpa);</li> <li>➤ A lei pode se satisfazer com a culpa ou exigir o dolo (conduta intencional dirigida ao resultado) para sua configuração.</li> </ul>	<p><u>Ideia central</u>: aquele que, por ato seu, cria risco de dano a terceiro tem o dever de repará-lo, ainda que seu comportamento seja isento de culpa (teria do risco).</p> <p><u>Pressupostos</u>: ato + dano + nexo causal.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ A culpa é irrelevante para o dever de indenizar;</li> <li>➤ Não se confunde com a mera inversão do ônus da prova do elemento volitivo. A culpa não é elemento que integra o suposto normativo;</li> <li>➤ Examina-se a situação fática e, ficando demonstrada a relação de causalidade entre o comportamento do agente e o dano, a vítima fica investida do direito subjetivo de exigir reparação;</li> <li>➤ É, pois, mecanismo que visa a dar maior efetividade à busca da segurança da vítima.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Tecnicamente, só há que se falar em responsabilidade por ato de terceiro quando o responsável não concorrer com ato doloso ou culposo para o dano. Isso porque, do contrário ter-se-á concurso de agentes, não propriamente responsabilidade por ato de terceiro;</li> <li>➤ A responsabilidade por ato de terceiro é aceita porque configura garantia da reparação do dano sofrido pela vítima. Ou seja, o que se busca é ampliar, ao extremo as possibilidades de ressarcimento do prejuízo sofrido pela vítima;</li> <li>➤ Assegura-se ao responsável o direito de regresso na maioria das situações (artigo 934, do CC).</li> </ul>

Tecidos estes breves comentários, passemos a confrontar as características da responsabilidade civil com as da responsabilidade tributária, em qualquer de suas espécies, a fim de identificar pontos de intersecção entre essas duas realidades. Para tanto, valeremo-nos do expediente lógico da abstração isoladora, concentrando nossa atenção, nesse primeiro instante, no antecedente dessas duas normas.

### 3.3.2 Paralelos entre Responsabilidade Civil e Responsabilidade Tributária

Diante das notas comuns dos fatos descritos na hipótese da norma de responsabilidade civil, podemos enunciá-lo da seguinte forma: *Dado o fato de causar dano a outrem em virtude da prática de ato ilícito doloso ou culposo ou, eventualmente, em decorrência da criação de risco*. Se a situação se referir à responsabilidade por ato de terceiro, agrega-se mais um elemento, passando a apresentar o seguinte conteúdo: *Dado o fato de manter vínculo de sujeição com pessoa determinada e este causar dano a outrem em virtude da prática de ato ilícito doloso ou culposo ou, eventualmente, em decorrência da criação de risco*.

No que toca à responsabilidade tributária, também o antecedente normativo poderá ser preenchido com dois conteúdos semânticos diferentes, variáveis de acordo a natureza jurídica do fato eleito pelo legislador, se lícito ou ilícito. Em ambos os casos, todavia, o arranjo sintático é o mesmo: um enunciado molecular<sup>205</sup>, composto pela descrição de duas situações de fato, onde uma delas remete necessariamente às notas predicativas do fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária em sentido amplo.

Noutros termos, a regra de responsabilidade tributária descreve na sua hipótese dois núcleos cumulativos, inseparáveis

---

205. Os enunciados podem ser classificados em simples (atômicos) ou complexos (moleculares) a depender de sua composição. Os enunciados complexos são justamente aqueles compostos por mais de um enunciado atômico, apresentando, por essa razão, mais de um núcleo (verbo). Ao dispor sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho esclarece: “Nominaremos de fórmulas atômicas aquelas construídas em consonância com R1, vale dizer, uma variável isoladamente considerada. Todas as demais serão moleculares, incluindo-se a formada de acordo com R2, ou seja, uma única variável proposicional precedida do operador monádico. A fórmula atômica é também conhecida por “simples”, sendo “complexa” a molecular. Os termos vêm da Química, na qual os símbolos das moléculas são obtidos por associações de símbolos de átomos, que são originários ou primitivos e, portanto, indecomponíveis”. (*Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 96).

e logicamente dependentes, que correspondem às notas do fato jurídico tributário em sentido estrito conjugado às notas indicativas de outro evento qualquer, lícito ou ilícito. Ou seja, o antecedente normativo será sempre composto por dois verbos, por duas condutas. É justamente este “fato complexo” a causa eleita pelo legislador para a imputação da responsabilidade. Ausente qualquer das partes e não se terá suporte fático suficiente para a sua incidência.

Quanto a este ponto, são muito precisas as lições de Misabel Derzi:

Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que já nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior; uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese. Nesse sentido, podemos falar em hipótese ou fato gerador básico ou matriz e em fato gerador secundário, complementar e dependente. Se não ocorrer o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica ou matriz, ou mesmo ocorrendo e estando extinta a obrigação do contribuinte, então também inexistirá a obrigação do responsável tributário. O fato gerador da norma secundária não é, assim, suplementar ou sucedâneo (chamado de *Ersatztatbestand* pelos alemães), nem de substituição, mas pressupõe, antes de tudo, a ocorrência do fato gerador da norma básica ou matriz (quer da obrigação principal, acessória ou das sanções).<sup>206</sup>

Recaindo a escolha do legislador sobre um fato lícito, a hipótese normativa poderá ser assim estruturada: *Dado o fato de realizar um evento qualquer lícito, que tenha relação indireta*

---

206. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 724.

com o “fato gerador” do tributo ou relação, direta ou indireta, com o sujeito que o realizou e ter sido efetivado o evento tributário stricto sensu por sujeito diverso, desacompanhado do respectivo pagamento do valor devido a título de tributo. Por outro lado, na eventualidade de ser eleito fato ilícito, outro será o seu teor: *Dado o fato de realizar um evento ilícito que turba a arrecadação e ter sido efetivado o evento tributário stricto sensu por sujeito diverso do que praticou o ilícito.*<sup>207</sup>

Note-se que, numa e noutra hipótese, exige-se a presença simultânea de dois eventos, um tributário e outro não, este sim, lícito ou ilícito. Ausente qualquer deles e não há que se falar em suporte fático suficiente para a aplicação da norma de responsabilidade. Formalizando a linguagem, representaríamos assim: [D (p1. p2 → ...)].

A realização do fato tributário é, pois, condição necessária, mas não suficiente para a incidência da regra de responsabilidade. Trata-se apenas de um dos pressupostos fáticos da aplicação da norma. Mesmo nos casos de substituição tributária para frente essa regra se mantém. A única diferença é que o fato tributado é presumido. Tanto isso é verdade que, caso a sua ocorrência não se verifique no plano fenomênico, o Fisco deverá devolver os valores pagos a esse título, nos termos do artigo 150, § 7º, da Constituição da República. Também nesse sentido são as lições de Maria Rita Ferragut:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.<sup>208</sup>

---

207. Nesses casos, o não pagamento do valor devido a título de tributo não é elementar ao tipo tributário. A depender da espécie de responsabilidade de que se trate, o inadimplemento não é requisito necessário para a configuração do fato da responsabilidade sancionatória.

208. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 33.

Partindo dessa única referência, qual seja, o antecedente normativo, a conclusão imediata que se alcança é a de que se paralelo há entre a responsabilidade civil e a tributária, ele somente pode ser estabelecido entre a espécie de responsabilidade civil por ato de terceiro e a espécie de responsabilidade tributária sancionatória. Afinal, apenas a hipótese dessas normas apresenta identidade estrutural: um enunciado molecular, composto pela descrição das notas de uma ocorrência lícita e outra ilícita.

Uma particularidade, todavia, dificulta a equiparação dessas duas realidades. Em matéria tributária, não se exige a comprovação do prejuízo para a constituição do fato da responsabilidade, por não se tratar de elemento normativo. A princípio, as especulações em torno do dano se operam na fase pré-jurídica, descabendo discussões a seu respeito no momento da aplicação da norma. Ou seja, o indício de que alguns tributos não costumam ser pagos em determinadas situações é utilizado pelo legislador como fundamento para editar norma desta natureza, não para aplicá-la.

Situação bastante diferente ocorre na responsabilidade civil. Em geral, o dano é elemento que integra o desenho da hipótese normativa na qualidade de condição necessária para a imputação do dever de reparar. Sem ele não se perfaz o suporte fático descrito na norma, sendo ilegal sua incidência, exceção feita apenas às poucas hipóteses de presunção legal de dano.

Assim, a comparação somente se justifica e, mesmo assim, com alguns temperamentos, caso se admita que, em se tratando de responsabilidade tributária sancionatória, o prejuízo<sup>209</sup>

---

209. Em matéria tributária, em regra, o dano corresponde ao tributo não pago. A mora, assim como no direito civil, gera uma presunção de prejuízo. Ocorre que, em algumas circunstâncias, a responsabilidade é atribuída ao terceiro antes mesmo de se exaurirem os meios de cobrança da dívida contra o realizador do fato jurídico tributário. Pior, há casos em que sequer há a possibilidade de o Fisco exigir desse sujeito o pagamento do crédito tributário, como ocorre, por exemplo, nos casos de substituição tributária. Daí ser mais apropriado falar-se em dano presumido.

é invariavelmente presumido. Isso é até defensável, já que, conforme anteriormente afirmado, o ilícito tomado como hipótese da responsabilidade tributária é sempre ato que visa a mascarar a realização do fato tributado ou implicar o inadimplemento de tributos. Assim, é viável a sua qualificação como índice de risco para a não satisfação do crédito.

Alerte-se, todavia, para uma particularidade: enquanto no direito civil a regra é a responsabilidade objetiva do terceiro, nos casos de responsabilidade tributária sancionadora, a comprovação de que o responsável agiu com dolo ou, ao menos, com culpa, é condição necessária para a constituição do débito tributário contra a sua pessoa<sup>210</sup>.

Ultrapassada esta questão, tomemos mais um critério comparativo: os valores subjacentes à instituição das respectivas normas. Pois bem, a responsabilidade civil visa a resguardar a segurança da vítima, não a deixando irressarcida do dano experimentado<sup>211</sup> (interesse privado). Sob outra perspectiva, serve como sanção civil, de natureza compensatória, na medida em que pune o infrator com o dever de reparar o prejuízo.

Por outro lado, o fim último da responsabilidade tributária é sempre a segurança da arrecadação (interesse público), minimizando os riscos de inadimplência de tributos. Mesmo nas hipóteses de responsabilidade sancionatória, essa finalidade é perseguida pela norma, ainda que indiretamente. Prova disso é que a pena imputada ao responsável

---

210. “[...] 4. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes. 5. A comprovação da responsabilidade do sócio é imprescindível para que a execução fiscal seja redirecionada, mediante citação do mesmo. 6. Agravo regimental improvido”. (STJ/AGResp. 536531, STJ, 2ª Turma, DJ 25.04.05, Rel. Min. Eliana Calmon).

211. Segundo Antunes Varela, a responsabilidade civil visa à reparação do dano causado a outrem, desfazendo tanto quanto possível seus efeitos, restituindo o prejudicado ao *statu quo ante*. (Cf. VARELA, Antunes. *Direito das Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 256).

geralmente corresponde ao valor do tributo. Assim, ao passo que pune o infrator, imprime maior garantia à satisfação do crédito tributário.

Num e noutro caso, a responsabilidade é mecanismo utilizado pelo direito positivo com dupla função: *i.* imprimir segurança ao lesionado e *ii.* servir como sanção do infrator<sup>212</sup>. Ocorre que, ainda que se inclua o Fisco na classe das vítimas diretas, não será possível igualar os valores que motivam a edição dessas duas normas. Por trás da responsabilidade tributária estará sempre o interesse público, toda a coletividade figurando como lesionada indireta, diversamente da responsabilidade civil, que protege apenas direitos individuais. Esta circunstância já seria suficiente para, por si só, submeter esses dois institutos a regimes jurídicos diversos.

Como consequência, os limites para a sua instituição são igualmente diferentes. A responsabilidade civil é condicionada pelos princípios da pessoalidade da pena, da proporcionalidade e da razoabilidade. Já a responsabilidade tributária, em especial a de natureza exclusivamente fiscal, se submete aos princípios do direito de propriedade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Com efeito, tributo é exceção constitucional ao direito de propriedade. Trata-se de permissão específica para o Estado se apropriar de parcela da riqueza manifestada pelo particular, mesmo diante de situações em que não concorra com a prática de ilícito, tampouco dê causa a dano. Ocorre que como o responsável, em nenhuma hipótese, realiza o fato *signo* de capacidade econômica tomado como causa para a tributação, para que a referida imputação seja válida, especialmente nos casos em que também não concorra com a prática de ilícito, é necessário que sejam postos à sua disposição mecanismos que lhe

---

212. Note-se que a referida comparação se restringe à responsabilidade civil e à tributária sancionatória. Em se tratando de responsabilidade tributária estritamente fiscal ou não-sancionatória, sua função é única: minimizar os riscos de inadimplemento do tributo, ou seja, dar maior garantia ao Fisco.

permitam transferir integralmente o ônus do tributo ao realizador do fato tributário. Isso como decorrência lógica dos limites a que se submete.

Dito isso, fica clara a existência de certa proximidade entre a responsabilidade civil por ato de terceiro e a tributária não-sancionatória. Afinal, o direito de regresso *lato sensu* (o que inclui a repercussão) é uma constante no regime jurídico desses dois institutos.

Por fim, passamos à análise do consequente normativo. Tratando-se de responsabilidade tributária, o objeto da prestação<sup>213</sup> em torno da qual confluem dever jurídico e direito subjetivo é o valor devido a título de tributo, ou seja, um percentual da riqueza manifestada pela realização do fato descrito no antecedente normativo (acrescido ou não de correção monetária, juros e multa), sendo indiferente a natureza do outro fato que lhe é associado.

Assim, em regra, independentemente de a obrigação do responsável decorrer de ato lícito ou ilícito, o parâmetro para a determinação do seu dever é justamente o valor do crédito tributário. Já, em se tratando de responsabilidade civil, a prestação recai sobre o montante do prejuízo experimentado pelo sujeito ativo (artigo 944, do CC). Como bem adverte Agostinho Alvim, “em face da nossa lei, leva-se em conta o dano que o

---

213. Os outros elementos que integram as respectivas relações jurídicas são bem diferentes nessas duas normas. Tratando-se de responsabilidade tributária, o sujeito ativo é, em regra, uma pessoa política de direito constitucional interno (exceto nos casos de parafiscalidade) e o sujeito passivo é sempre um terceiro, ou seja, pessoa que não realizou o fato tributado (um dos pressupostos de fato da obrigação a que está sujeito). Já na responsabilidade civil, tanto o sujeito passivo como o ativo são fixados em razão do prejuízo, correspondendo, o primeiro, àquele que deu causa ao dano e, o segundo, àquele que o experimentou. Assim, como se percebe, o prejuízo determina não só o objeto da prestação, mas todos os elementos que integram a relação jurídica de direito civil, o que não ocorre em matéria tributária. Todavia, entendemos que estas particularidades não são suficientes para determinar o regime jurídico que lhes será aplicável, razão pela qual não as comentamos no corpo do texto.

credor sofreu, o dano subjetivo, avaliado em face do desfalque do seu patrimônio, [...] aquilo que perdeu ou deixou de ganhar”.<sup>214</sup>

Também nessa situação, para que seja possível nivelar estas duas realidades, é imprescindível partir da presunção de que o valor do tributo corresponde exatamente ao prejuízo que seria experimentado pelo Fisco caso não existisse norma de responsabilidade.

Agostinho Alvim, ao dispor sobre alguns institutos de direito civil chega a conclusões aplicáveis, analogicamente, ao presente caso. Nas suas palavras:

[...] a multa penitencial e as arras penitenciais (institutos que admitem indenização independentemente do dano) [...] não são propriamente casos de indenização sem dano, e sim de dispensa da alegação de prejuízo. Mas como não se trata de uma presunção que apenas remova o ônus da prova, o resultado é que bem se pode dar a hipótese de indenização de dano algum. O Código Civil não fala em ressarcimento, independentemente de prejuízo, quanto trata da cláusula penal (art. 927) e, sim, em exigência da pena, independentemente da alegação de prejuízo, adotando técnica muito exata.<sup>215</sup>

Da mesma forma que no exemplo acima exposto, a comparação somente se justifica caso entenda-se que o direito positivo estabelece presunção legal de dano diante da ocorrência dos fatos descritos nas hipóteses de responsabilidade tributária e mais, que presume inclusive o seu valor, qual seja, o montante devido a título de tributo.

Do exposto, entendemos que, apesar dos inúmeros traços de similitude entre essas duas normas, não é possível igualá-las a ponto de defender sua sujeição a idêntico regime jurídico.

---

214. ALVIM, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas consequências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 215-216.

215. ALVIM, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas consequências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 180.

Não se nega a existência de pontos de intersecção entre estes institutos jurídicos, especialmente quando o paradigma é a responsabilidade civil por ato de terceiro. Suas particularidades, todavia, exigem que sejam tomadas como regras autônomas, sujeitas, portanto a específico regime jurídico.

E quando a comparação se estabelece com as espécies de responsabilidade não sancionatória, os elementos que afastam essas duas realidades ficam ainda mais evidentes.

Posto isto, voltemos a concentrar nossa atenção nas normas tributárias, procedendo à classificação dos sujeitos passivos previstos no nosso ordenamento jurídico.

### 3.4 Classificação dos sujeitos passivos tributários

Muitas são as propostas de classificação dos sujeitos passivos tributários. Segundo Rubens Gomes de Souza eles se dividiriam em diretos e indiretos. A sujeição passiva indireta apresentaria duas espécies: *i.* a substituição e *ii.* a transferência. Esta última, por sua vez, se subdividiria em: *i.* solidariedade, *ii.* sucessão e *iii.* responsabilidade.<sup>216</sup> Para cada um desses conceitos, o autor apresenta as seguintes definições:

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

(a) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação; [...]

---

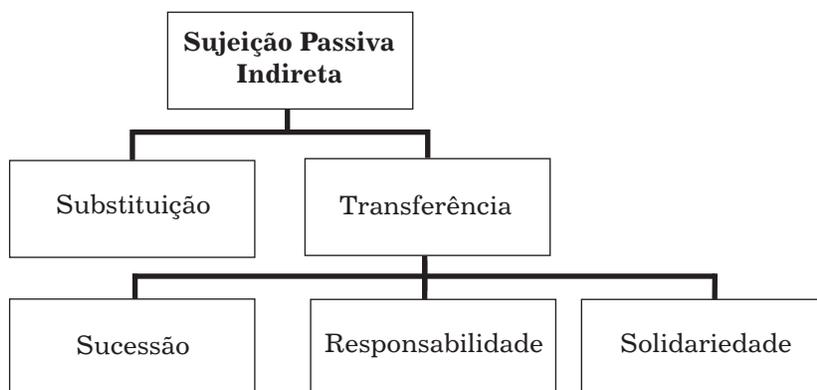
216. Também é esta a classificação proposta por Fábio Fanucchi (Cf. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 246-247.

(b) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; [...]

(c) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.

B) – Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.<sup>217</sup>

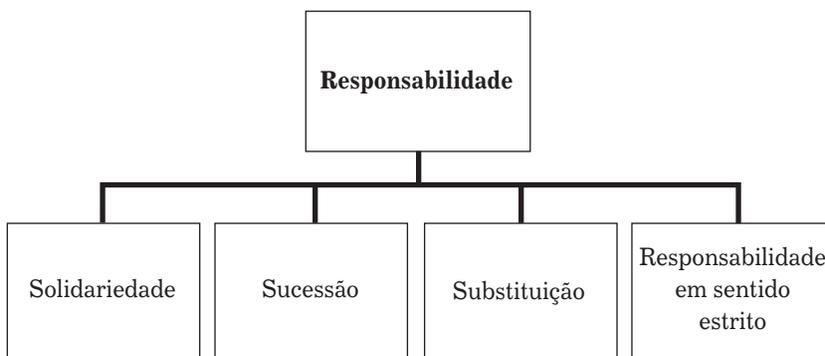
Para melhor visualizar a classificação proposta, organizamo-la graficamente:



Esta sistematização, todavia, foi parcialmente alterada quando o autor passou a considerar a responsabilidade como gênero, ou seja, como termo sinônimo de sujeição passiva indireta, sendo as demais hipóteses acima referidas suas espécies. A partir de então, passou a organizar a sujeição passiva da seguinte forma:

---

217. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.



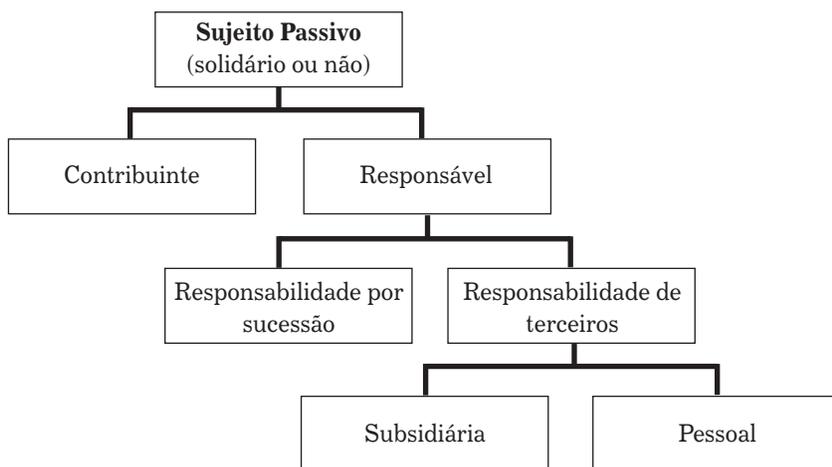
Apesar de se tratar de classificação proposta pelo principal co-autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, ela se distancia do direito positivo, na medida em que se vale de critérios econômicos e pré-jurídicos, não servindo, pois, aos propósitos do presente trabalho. Isso, inclusive, foi expressamente reconhecido pelo próprio Rubens Gomes de Souza, ao afirmar que para definir quem a lei deva escolher para pagar o tributo, os critérios são os mesmos que já examinamos, isto é, o territorial, o político e o econômico. Afastados os dois primeiros pelas razões já explicadas, resta o critério econômico, que é de fato o melhor.<sup>218</sup>

Não bastasse isso, indica a solidariedade como espécie autônoma do gênero “sujeitos passivos indiretos”. Todavia, em nossa perspectiva de análise, a solidariedade é mera característica da sujeição passiva<sup>219</sup>, aplicando-se indistintamente aos sujeitos passivos diretos ou indiretos, para usar a mesma denominação utilizada pelo autor.

218. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

219. A solidariedade passiva, em seu sentido clássico (art. 275, do CC), diz respeito apenas à forma pela qual os vários devedores se relacionam em torno de um único objeto, de modo que todos se obriguem ao pagamento integral da dívida. Ou seja, não é modalidade de sujeição passiva, mas específico vínculo que se estabelece entre uma pluralidade de sujeitos passivos. É o que teremos a oportunidade de analisar no capítulo seguinte.

Alberto Xavier<sup>220</sup>, por sua vez, sob o discurso de descrever a classificação positivada dos sujeitos passivos, apresenta a seguinte estruturação:



Para nós, também esta proposta não se sustenta por três razões fundamentais: *i.* se vale apenas das normas do Código Tributário Nacional, como se fosse possível, na tarefa de apresentar um retrato do direito positivo, desconsiderar as disposições esparsas sobre a matéria, as quais incluem, no mínimo, mais uma espécie: a substituição; *ii.* mesmo que se considere útil classificação que utiliza apenas esse repertório, não há como ignorar que o autor não faz qualquer referência às regras reunidas no Código Tributário Nacional sob o título “responsabilidade por infrações”; e, *iii.* a despeito de admitir que a solidariedade possa caracterizar todo e qualquer sujeito passivo, entende que a subsidiariedade seria apenas subespécie da responsabilidade de terceiros, sem apresentar qualquer justificativa para este tratamento diferenciado.

220. XAVIER, Alberto. Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, p. 82-114, jan./mar. 1991, p. 98.

Agostinho Sartin também distingue os sujeitos passivos em diretos e indiretos. Aqueles, por manterem relação pessoal com o fato ou ato que constitui a materialidade do tributo, responderiam por dívida própria. Já o sujeito passivo indireto também teria um vínculo com o fato tributário, não uma relação direta e pessoal, “mas uma relação qualquer estabelecida pelo Direito ou mesmo pelos fatos, sempre uma relação indireta, sempre respondendo por uma dívida de terceiro, não por dívida própria”.<sup>221</sup> E arremata:

Transfere-se a dívida, a obrigação de se pagar um quantum em dinheiro para o erário público. Não se transfere a obrigação propriamente dita, o vínculo permanece ligando o sujeito passivo direto. O que se transfere é a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação de terceiro. Por isso é que se fala que ele solve a dívida alheia.<sup>222</sup>

Como se percebe, o autor é adepto da teoria dualista da obrigação tributária, tão criticada por Marçal Justen Filho<sup>223</sup>. Defende que a obrigação (gênero) enfeixaria duas relações jurídicas distintas: a relação de obrigação propriamente dita (ou de dívida) e a relação de responsabilidade. Nossas premissas, todavia, são totalmente incompatíveis com as defendidas por esta corrente teórica. Isso porque entendemos que só existe obrigação no consequente de uma norma jurídica, daí a razão de concluirmos que o sujeito passivo indireto também responde por dívida própria, ainda que tenha sido outra pessoa quem realizou o pressuposto objetivo da tributação.

Não bastasse este inconveniente, esse magistério também é tecido com base em critérios econômicos ou em dados ocorridos em momento pré-legislativo, o que não se sustenta diante

---

221. SARTIN, Agostinho. Sujeição Passiva no ICM. *Revista de Direito Tributário*. v. 7, n. 25-26, São Paulo: Malheiros, jun./dez. 1983, p. 179.

222. SARTIN, Agostinho. Sujeição Passiva no ICM. *Revista de Direito Tributário*. v. 7, n. 25-26, São Paulo: Malheiros, jun./dez. 1983, p.179.

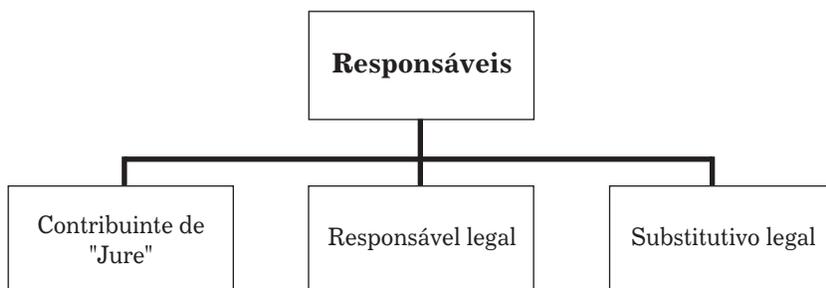
223. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 91-96.

de uma análise dogmática que pretende apenas descrever os fenômenos normativos.

Alfredo Augusto Becker, de outra parte, classifica os responsáveis em três espécies:

- i. o contribuinte de “jure”, a que o CTN define o contribuinte, como sendo aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo;
- ii. o responsável legal tributário, sendo a pessoa à qual a lei atribui a obrigação de cumprir a prestação jurídico-tributária, porque o contribuinte de “jure” não a satisfaz; e
- iii. o substituto legal tributário que é identificado como sendo uma única pessoa a quem a lei, de forma inicial e direta, elege como sujeito passivo da relação jurídica tributária em substituição ao contribuinte de ‘jure’:<sup>224</sup>

Sua proposta pode ser assim ilustrada:



Não acatamos a classificação proposta por Becker pelas mesmas razões expostas por Maria Rita Ferragut: seja em função de as regras que compõem o direito positivo exigirem classificação diversa, a fim de separar normas com características muito diferentes, seja em função de nosso entendimento divergir de alguns dos conceitos adotados pelo autor.<sup>225</sup>

224. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 287.

225. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 55.

Posto isso, verifica-se que nenhuma dessas propostas satisfaz aos propósitos do presente trabalho.

### 3.4.1 Nossa classificação

Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de sujeição passiva é a que as divide em contribuintes e responsáveis, utilizando como critério o grau de proximidade que a pessoa compelida ao pagamento do tributo mantém com o fato jurídico tributário. Sendo pessoal e direta, ter-se-á a figura do contribuinte. Acaso inexistente ou de outra natureza que não pessoal e direta, ter-se-á responsável.

A classe dos responsáveis, por sua vez, poderá sofrer tantos cortes quantas forem as naturezas dos fatos eleitos pelo legislador para sua instituição. Isso porque o Código Tributário Nacional não exaure as hipóteses de responsabilidade, delegando ao legislador ordinário a possibilidade de instituir tantas outras, desde que observados os limites positivados por ele próprio e pela Constituição da República.

No que diz respeito às suas características, a sujeição passiva poderá ser: *i.* exclusiva ou pessoal, quando competir a um único sujeito o pagamento do tributo, ou *ii.* plural ou concorrente, quando houver concurso de sujeitos passivos tributários, sejam eles pertencentes ao conjunto dos contribuintes ou dos responsáveis.

A sujeição passiva exclusiva inclui tanto os casos em que, desde o início, é apenas uma a pessoa obrigada ao pagamento do tributo – o que se verifica quando o devedor legal se resume à pessoa do contribuinte ou nas hipóteses de substituição tributária –, como as situações em que, dada a concorrência de fato posterior, a obrigação tributária se transfere para novo sujeito passivo, excluindo a do antigo devedor (*i.e.* artigo 135, do CTN).

A sujeição passiva plural, por sua vez, subdivide-se em: *i.* subsidiária, o devedor subsidiário responde pelo débito

tributário apenas na eventualidade de ser impossível o seu adimplemento pelo devedor principal, que poderá ser tanto contribuinte quanto outro responsável, ou *ii*. solidária, também aqui mais de uma pessoa figura como sujeito passivo do tributo, a diferença é que qualquer deles pode ser compelido ao seu pagamento integral, sem ordem de preferência<sup>226</sup>.

Dada a maior relevância das espécies de responsabilidade já contempladas pelo Código Tributário Nacional, é nelas que concentraremos nossa atenção nos tópicos seguintes.

### **3.5 A responsabilidade no Código Tributário Nacional: enfoque no cálculo de relações com a regra-matriz de incidência em sentido amplo**

#### **3.5.1 Breves considerações sobre o cálculo de relações normativas**

Alcancamos o primeiro ponto fundamental para o desenvolvimento do presente trabalho: responsabilidade é norma que colabora para a fixação da sujeição passiva tributária. Entretanto, uma questão importantíssima, sem a qual não conseguiremos avançar na presente investigação, permanece inexplicada: qual o resultado do cálculo de relação que se estabelece entre a norma de responsabilidade e a regra-matriz de incidência tributária em sentido amplo? É justamente esta a pergunta que tentaremos responder, ainda que de revista, neste capítulo.

Antes, todavia, de enfrentarmos propriamente a presente dúvida, entendemos oportuno tecer alguns breves comentários sobre as relações que se estabelecem entre as normas jurídicas em geral.

---

226. Esta classificação também é reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal Justiça, o que se comprova pelo trecho da ementa abaixo transcrita: “[...] 6. A responsabilidade tributária, quanto aos seus efeitos, pode ser solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação)”. (EREsp 446.955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 19.05.08).

As regras jurídicas não existem isoladamente, mas sempre num conjunto, mantendo vínculos particulares entre si. Prestigiar uma norma, em sua individualidade, em detrimento do sistema é, parafraseando Norberto Bobbio, “considerar-se a árvore, mas não a floresta”<sup>227</sup>. Para construir a norma aplicável, é necessário tomar suas significações possíveis no contexto do sistema de que faz parte. Justamente por integrar o direito positivo, seu sentido experimenta inevitável acomodação às diretrizes do ordenamento. A norma é sempre o produto dessa transfiguração significativa. Daí a importância de averiguar os vínculos que se estabelecem entre os elementos desse conjunto, com especial atenção para o produto dessas relações.

Quanto à presente matéria, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho:

Cálculo de um sistema é o conjunto das relações possíveis entre as unidades que o compõem. Tratando-se de um sistema lógico-proposicional, em que as unidades são expressões simbólicas chamadas de “fórmulas” (atômicas ou moleculares), seu cálculo será representado pelo conjunto das relações possíveis entre as fórmulas desse sistema. Assim, fala-se em ‘cálculo de predicados’, ‘cálculo de quantificadores’, ‘cálculo de classes’, ‘cálculo proposicional’ etc., tudo com referência ao conjunto das relações que se podem extrair entre os predicados, entre os quantificadores, entre as classes, entre as proposições de um sistema considerado.

Ora, dado que o sistema com que operamos é o proposicional, formado por elementos que são as fórmulas simples e complexas a que nos referimos para apuração do cálculo desse sistema, é preciso conhecer as regras sintáticas de construção e de transformação daquelas fórmulas.<sup>228</sup>

---

227. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília/São Paulo, UNB/Polis, 1991, p. 19.

228. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 57.

Com efeito, tendo em vista que o direito positivo é um sistema sógnico, os conceitos forjados para a análise de qualquer texto se lhe aplicam.<sup>229</sup> Assim, mostra-se legítima uma primeira tentativa de explicar a organização de seus elementos com base na Teoria da Linguagem, mais precisamente na sintaxe<sup>230</sup>, que corresponde justamente ao subcapítulo da semiótica que estuda as regras de formação e transformação dos signos.

Ao discorrerem sobre o tema, Ricardo A. Guibourg, Alejandro M. Ghigliani e Ricardo V. Guarinoni explicam:

- a) Un conjunto de signos primitivos. Se llama signos primitivos a las entidades significativas de un lenguaje dado que no requieren ser definidas explícitamente mediante otros signos del mismo lenguaje [...]
- b) Un grupo de reglas de formación. [...] las palabras de un idioma han de combinarse según ciertas reglas que determinan que ha de considerarse como expresión bien formada en ese lenguaje [...]
- c) Un grupo de reglas de derivación. Se trata de las reglas que permiten transformar unas expresiones en otras o obtener nuevas expresiones a partir de otras que se toman como punto de partida.<sup>231</sup>

Segundo esses autores, a linguagem é formada por três classes de elementos: *i.* a dos signos primitivos, *ii.* a das regras

---

229. Cf. MORCHÓN, Gregorio Robles. *El derecho como texto: cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998, p. 17.

230. “Do grego *sintaxis* (ordem, disposição), o termo *sintaxe* tradicionalmente remete à parte da Gramática dedicada à descrição do modo como as palavras são combinadas para compor sentenças, sendo essa descrição organizada sob a forma de regras”. (MUSSALIM, Fernanda; BENTES, Anna Christina (Org.). *Introdução à linguística: domínios e fronteiras*. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2006, p. 207).

231. GUIBOURG, Ricardo A; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 42-44.

de formação e *iii.* a das regras de derivação. Os signos primitivos são os elementos mínimos do sistema dotados de sentido. Já as regras de formação determinam como é possível, a partir de signos primitivos, construir signos complexos (enunciados). As regras de derivação, por sua vez, estabelecem os mecanismos para inferir enunciados novos a partir de outros enunciados, bem como as formas de transformação pura e simples dos enunciados já existentes.

Todos os enunciados, numa língua, se apresentam como a associação de várias unidades.<sup>232</sup> É justamente por conta disso que, a partir de um número reduzido de signos primitivos, podemos construir infinitas mensagens, desde que os combinemos adequadamente, segundo as regras oferecidas por cada idioma.<sup>233</sup>

Aplicando essas categorias ao direito positivo,<sup>234</sup> deparamo-nos com as seguintes indagações: *i.* qual estrutura corresponderia ao seu signo primitivo?; *ii.* quais seriam as regras para construir estruturas complexas?; *iii.* existiriam particularidades a serem observadas, ou bastaria a simples construção de uma mensagem bem formada de acordo com as regras do idioma em que se insere?; e, ainda, *iv.* como é possível, a partir

---

232. Cf. DUCROT, Oswald; TODOROV, Tzvetan. *Dicionário enciclopédico das ciências da linguagem*. Lisboa: Dom Quixote, 1991, p. 135.

233. Tácio Lacerda Gama apresenta exemplo muito adequado para demonstrar a atuação dessas regras de formação dos signos. Nas suas palavras: “Tenhamos presente o nosso alfabeto. Apesar de composto por apenas 23 letras, está apto a produzir um número infundável de mensagens. Desde que conhecedor dos seus elementos e das suas regras de formação e derivação, qualquer um pode produzir o número de mensagens que precisar. Podemos dizer o mesmo acerca da linguagem musical, que, a partir de sete notas, enseja a produção de toda a escala de sons que podemos ouvir”. (*Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 44).

234. Clarice von Oertzen de Araújo, utilizando essas ideias na descrição do direito positivo, propõe: “definimos o aspecto sintático do sistema de Direito Positivo como sendo o feixe de relações que se estabelece entre as várias unidades do sistema: as normas”. (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25).

de signos existentes, alcançar novos signos? qual a relação que se estabelece entre esses signos?

As três primeiras indagações são de fácil solução: as proposições jurídicas vão se articulando até que se construa uma mensagem deontica completa, não sendo suficiente a mera construção de uma frase bem formada de acordo com as regras idiomáticas. Isso porque, conforme esclarecemos no Capítulo 1, para que os comandos jurídicos possam ser compreendidos no contexto da comunicação jurídica e, especialmente, virem a ser cumpridos pelos seus destinatários, devem se revestir de uma esquematização formal específica:  $D[F \rightarrow (S' R S'')]$  ou, em linguagem desformalizada: *dado o fato F, dever ser a instalação da relação jurídica R entre os sujeitos S' e S''*. Nenhuma outra regra de derivação alcançaria estrutura apta a imprimir funcionalidade ao sistema jurídico, permitindo a regulação coativa de condutas intersubjetivas.

Situação bem diferente se processa com as últimas perguntas, as quais não admitem respostas prontas. As relações internormativas podem apresentar as mais diversas configurações a depender do contexto jurídico na qual se inserem. Não há uma solução apriorística, lógica ou ontológica, para o estabelecimento de regras de transformação das normas jurídicas. É o próprio direito positivo que determina, caso a caso, as formas como elas devem se processar.

Ao dispor sobre o tema, Lourival Vilanova esclarece que entre relações quaisquer se estabelecem, por sua vez, relações, as quais podem se apresentar sob a forma de conjunção, alternância, disjunção, implicação, dentre outras. E arremata: “pode livremente escolher o legislador os dados entre os quais tece normativamente o vínculo”.<sup>235</sup>

Em outras palavras, o resultado do cálculo de relações que se estabelece entre as normas é determinado por um ato

---

235. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 212.

de vontade do legislador, que pode livremente<sup>236</sup> escolher os fatos que darão ensejo a vínculos jurídicos, bem assim as consequências que lhes são imputadas, cabendo ao intérprete/aplicador localizá-los dispersos no ordenamento.

Como já tivemos a oportunidade de afirmar quando tratamos do princípio que veda o confisco, típico exemplo que exige a identificação dessas regras se dá nos casos de antinomias<sup>237</sup> normativas, ou seja, nos casos em que há incompatibilidade entre as instruções dirigidas ao comportamento do receptor da mensagem, “e isso ocorrerá sempre que duas normas válidas (portanto num mesmo sistema) tenham operadores deônticos opostos, modalizando a mesma conduta”.<sup>238</sup>

Neste ponto, são muito elucidativas as lições de Hans Kelsen:

Existe conflito entre duas normas, se o que uma fixa como devido é incompatível com aquilo que a outra estabelece como devido e, portanto, o cumprimento ou aplicação de uma norma envolve, necessariamente ou possivelmente, a violação de outra. [...] O conflito pode ser total ou parcial. É total se uma norma impõe uma conduta determinada, a outra proíbe justamente esta conduta (impõe a omissão da conduta). É parcial se o conteúdo de uma norma só em parte é diferente do conteúdo da outra norma.<sup>239</sup>

---

236. Desde que observados os limites impostos pelo próprio sistema jurídico.

237. Tércio Sampaio Ferraz Júnior propõe uma distinção entre “contradição” e “antinomia”. De acordo com o autor, para que uma contradição possa ser incluída na classe das antinomias deve agregar três elementos: *i.* as normas em conflito devem pertencer ao mesmo sistema; *ii.* os comandos, relativos a uma mesma conduta, devem ser modalizados com operadores opostos; e *iii.* não devem existir regras ou critérios de solução positivada ou então deve haver conflito entre essas regras de solução. (Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 210-211). Não utilizaremos, todavia, esta classificação no presente trabalho tendo em vista que nos interessa apenas as situações em que o próprio direito positivo oferece critérios de superação do conflito.

238. MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 109.

239. KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: Safe, 1986, p. 157.

Mas qual seria a postura a ser adotada pelo intérprete diante constatação de antinomias normativas? A resposta é, invariavelmente, a mesma: observar os comandos ditados por norma de sobrenível, que estabelece critérios para seu equacionamento.

A solução nunca é dada pelas normas em conflito. Pelo contrário, é atribuição de regra específica. A simples contradição entre normas não é suficiente para invalidar uma ou outra ou ambas, tampouco para determinar a aplicação de uma em detrimento da outra. O critério de superação é estabelecido sempre por uma terceira norma. Quanto ao tema<sup>240</sup>, Lourival Vilanova conclui:

O só fato da contradição não anula ambas as normas. Nem a lei de não-contradição, que é lei lógica e não norma jurídica, indicará qual das duas normas contradizentes prevalece. É necessária a norma que indique como resolver antinomia: anulando ambas ou mantendo uma delas. [...] Se o sistema do direito positivo fosse sistema científico, necessariamente seguiria a lei lógica de não-contradição. Mas não é sistema científico. Sendo homogêneo de proposições prescritivas, não pode conter necessariamente a lei lógica, que é teorética, ao lado das demais normas positivas. [...] Pode, sim, converter as leis lógicas em normas. Quer dizer, mudando o estatuto dessas leis teoréticas para a forma de prescrições de conduta: o juiz, o legislador, o intérprete que não é órgão de Estado devem suprimir a contradição entre normas do mesmo sistema positivo. Neste caso, a lei lógica seria fundamento da norma. Do lado do objeto, teríamos a impossibilidade de aplicação ao mesmo caso de normas incompatíveis.<sup>241-242</sup>

---

240. “[...] *lex posterior derogat priori*. Essa proposição é falsa. Mormente porque ela desperta a impressão de que a derrogação seja a função de uma das duas normas que estão em conflito. Isso não procede. [...] é inteiramente possível que, para solucionar as três espécies de conflitos de normas, tornem-se tão geralmente aplicados como princípios que de interpretação pelos órgãos aplicadores do Direito que sua validade passe a ser vista como natural. [...] Mas estes princípios são de derrogação são normas jurídico-positivas”. (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: Safe, 1986, p. 162).

241. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 212.

242. Alaôr Caffé Alves, ao dispor sobre os princípios da razão, afirma que se trata de mecanismos que estruturam e dirigem o pensamento de modo a

Fica explícito nas lições do mestre pernambucano que, na presença de antinomias, sempre haverá uma norma, diferente daquelas em conflito, prescrevendo como resolvê-la: revogando as duas, mantendo a validade de apenas uma delas ou mesmo fixando uma terceira alternativa. Uma coisa, todavia, não muda: a solução é invariavelmente forjada pelo direito positivo, por um ato de vontade do próprio legislador. A maneira como cada ordenamento jurídico positiva essas regras de superação é que pode variar, já que, reafirme-se, o sujeito competente é livre para eleger esses critérios.

Os mais usuais são, como sabemos, o de que a lei posterior prevalece sobre a anterior, a lei especial sobre a geral, a superior sobre a inferior. Essas, regras, todavia, só terão significância no interior do sistema normativo, ou seja, apenas serão juridicamente relevantes quando forem conteúdo de normas jurídicas.

Aliás, no que se refere ao provérbio *lex specialis derogat generali*, há disposição expressa em sentido contrário no

---

nos permitir conhecer os conceitos, as proposições e as inferências de modo coerente. E acrescenta: “os princípios estruturais da razão e dirigentes do conhecimento são verdades evidentes por si mesmas, *a priori*, necessárias, absolutamente e indemonstráveis, de alcance universal, que são a condição de qualquer verdade e até de qualquer afirmação”. (*Lógica. Pensamento Formal e Argumentação*: elementos para o discurso jurídico. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 152-153). Segundo o autor, dois seriam os princípios racionais fundamentais: *i.* o princípio da razão suficiente e o *ii.* o princípio da identidade, sendo o princípio da contradição, uma forma derivada deste último. De acordo com o princípio da contradição nenhuma proposição pode ser simultaneamente verdadeira e falsa. A. Pfänder, por sua vez, explica que “o princípio lógico de contradição se refere, pois, a juízos contraditórios e afirma algo acerca de sua verdade. Porém nada decide acerca de qual dos dois juízos contraditórios seja o verdadeiro”. E acrescenta: “o fato de um juízo ter sido formulado em tempo anterior ao outro não lhe concede vantagem nem desvantagem, no que toca a sua verdade”. (*Lógica*. 3. ed. Buenos Aires: Espasa-Calpe, 1945, p. 239-240). O princípio da contradição, portanto, apenas afirma a falsidade de se afirmar a verdade e a falsidade da mesma proposição, sendo inidôneo para resolver os conflitos de normas, estabelecendo qual das normas contradizentes deva prevalecer.

artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil – Decreto-lei n. 4.657/42:

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

A despeito de amplamente difundido na comunidade do discurso científico, nacional e estrangeiro, fica claro que a solução estabelecida por nosso ordenamento jurídico é diversa: aqui lei especial não revoga lei geral e vice-versa.

Nessas circunstâncias, o que se tem é a imperativa necessidade de conciliar as disposições conflitantes – geral e especial –, mediante interpretação sistemática, tendo em vista as características do caso concreto. Diante de ocorrências que reúnam integralmente as particularidades descritas na norma especial, prevalece a sua aplicação<sup>243</sup>. Na eventualidade de não estar presente qualquer das diferenças específicas entre a norma geral e a especial, incide aquela. Nas duas situações, entretanto, mantêm-se a validade de ambas as normas, em razão do que prescreve o artigo 2º, § 2º, da LICC.

---

243. “[...] Esta Suprema Corte, ao proceder ao exame comparativo entre a Lei n. 10.258/2001 e a Lei n. 8.906/94 (art. 7º, V), reconheceu, nesse cotejo, a existência de uma típica situação configuradora de antinomia em sentido próprio, eminentemente solúvel, porque superável mediante utilização, na espécie, do critério da especialidade (*lex specialis derogat generali*), cuja incidência, no caso, tem a virtude de viabilizar a preservação da essencial coerência, integridade e unidade sistêmica do ordenamento positivo (RTJ 172/226-227, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) [...] Ao assim decidir, notadamente no julgamento que constitui o paradigma de confronto (ADI 1.127/DF), cuja invocação legítima a utilização da presente via reclamatória, o Supremo Tribunal Federal teve presente – dentre outras lições expendidas por eminentes autores [...] para quem, na perspectiva do contexto em exame, e ocorrendo situação de conflito entre normas (aparentemente) incompatíveis, deve prevalecer, por efeito do critério da especialidade, o diploma estatal (o Estatuto da Advocacia, no caso) que subtrai, de uma norma, uma parte de sua matéria, para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória)”. (STF, Rel 5488/PR – Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Decisão proferida pelo Min. Celso de Mello, DJ 21.09.07).

Para a apropriada compreensão do que acabamos de expor, tomemos de empréstimo o exemplo oferecido por Hans Kelsen:

São exemplos de possíveis conflitos de normas:

V. Norma (1) Furto deve ser punido

Norma (2) Furto de parentes não deve ser punido

A aplicação da norma (2) (a omissão da punição de furto de parentes) é necessariamente uma violação da norma (1); mas a aplicação da norma (1) é apenas possivelmente uma violação da norma (2) (somente se pune furto de parentes). O conflito é bilateral, mas apenas parcial, e só de um lado, de parte da norma (2) necessário, de outro lado, de parte da norma (1), apenas possível.<sup>244</sup>

Como se percebe, é perfeitamente factível o respeito aos comandos do artigo 2º, § 2º, da LICC, mantendo-se as duas normas do exemplo no sistema, já que as próprias peculiaridades do caso concreto permitem identificar a norma a ser aplicada, contornando o aparente conflito. Mas não se olvide: isso só ocorre porque há expressa disposição de lei.

Diferentemente, o brocardo *lex posterior derogat priori* está ostensivamente previsto no artigo 2º, § 1º, desse mesmo diploma legal:

Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga lei anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Segundo a regra cronológica, diante de duas disposições que disciplinem inteiramente a matéria, porém de formas

---

244. KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: Safe, 1986, p. 158.

diversas, deve prevalecer a que foi posteriormente inserida no sistema (publicada). E a prevalência aqui não se resume à aplicação ao caso concreto. A norma mais antiga será revogada, ou seja, tornar-se-á inapta para regular qualquer dos comportamentos intersubjetivos ocorridos a partir da vigência do novo comando.

Apesar da aparente obviedade da regra que determina que lei posterior revoga a anterior, ela só existe em nosso sistema porque expressamente positivada. Lembre-se: a solução de conflitos não é princípio lógico, mas jurídico-positivo.

Nada impede, inclusive, que o próprio direito, em situações específicas, prescreva exceções a essa regra geral. Um caso onde prevalece a norma anterior em relação à posterior é o da internalização de tratados que disponham sobre tributos. Nos termos do artigo 98 do CTN: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”<sup>245</sup>.

Vê-se, portanto, que, por conta desse enunciado, a introdução na ordem jurídica interna do conteúdo de tratados ou convenções internacionais que disponham sobre tributação, para além de revogar as disposições anteriores com eles incompatíveis, permanecem válidos e em vigor até que sejam denunciados, não podendo ser revogados pela legislação nacional, federal, estadual ou municipal, ainda que posteriores.

Por fim, é importante que se perceba que estamos nos referindo aqui às regras de aplicação, não apenas às de interpretação, para usar a terminologia de Gregorio Robles. Para fins de desenvolvimento do presente trabalho, interessa-nos as situações em que o próprio direito positivo oferece critérios de superação do conflito, ou seja, indica, expressa ou implicitamente,

---

245. Temos conhecimento de que a recepção deste enunciado normativo é muito questionada, existindo inúmeros precedentes limitando sua aplicação apenas a uma das espécies de tratados internacionais. Utilizamo-lo apenas a título ilustrativo, para demonstrar que o legislador já dispôs desta forma.

o caminho que o intérprete deverá percorrer para identificar a regra aplicável ao caso concreto. Sobre a presente classificação nos ensina Robles:

En este sentido, la interpretación y la aplicación de reglas preexistentes constituyen facetas de un mismo proceso: el proceso de decisión. Pero no hay que confundir las reglas de aplicación con las reglas de interpretación. Las primeras se refieren a las reglas que el órgano de decisión há de aplicar en un momento dado ante un caso concreto, mientras que las segundas van dirigidas tan sólo a regular una actividad em sí misma intelectual, consistente en la interpretación, que se traduce al exterior en la decisión concreta. Ejemplos de reglas de aplicación son aquéllas que señalan el orden de prelación de las fuentes del Derecho, y también las reglas de remisión. Las primeras indican el orden jerárquico de las reglas, orden que debe ser tenido en cuenta por el órgano decisor. Este, ante un problema concreto, la primera pregunta que se plantea es la qué reglas debe aplicar, y en qué orden. Las reglas de prelación le resuelven precisamente esa pregunta. Por outro lado estas reglas corresponden, como es lógico, a la jerarquía de competencias, constituyen um reflejo de esta última, pero en este problema no vamos a entrar aquí. Tanto unas como otras sólo tienen sentido se se las conecta a las que hemos llamado normas de decisión, ya que disponen acerca de las reglas que han de intervenir en el proceso de decisión y su respectiva jerarquía. Én si mismas consideradas, establecen deberes dirigidos a los órganos, deberes que se introducen y adquieren todo su sentido en el contexto del más amplio deber de la decisión. Son, pues, verdaderas reglas deónticas, ya que señalan al órgano cómo debe decidir em lo que se refiere as aspecto material de la decisión, qué reglas debe tener em cuenta y em qué orden.<sup>246</sup>

Pois bem. A digressão às bases da Teoria das Relações foi longa, mas se justifica na medida em que as premissas ora

---

246. ROBLES, Gregorio. *Las reglas del derecho y las reglas de los juegos* – Ensaio de teoría analítica del derecho. 2. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1988, p. 218-219.

forjadas facilitam muito a compreensão do nosso objeto de estudo. É justamente com base neste material teórico que procederemos à análise das relações que se estabelecem entre cada uma das espécies de responsabilidade tributária e a regra-matriz de incidência em sentido amplo, bem como as consequências jurídicas que derivam da fixação destes nexos. Não nos olvidemos, todavia, que o rol das regras de superação de antinomias apresentado é apenas exemplificativo, havendo outras tantas sobrenormas solucionando conflitos, dispersas no sistema.

### 3.5.2 Responsabilidade por sucessão<sup>247</sup>

A responsabilidade por sucessão ou transferência está disciplinada na Seção II, do Capítulo V, do Título II, do Código Tributário Nacional, mais especificamente nos artigos 129 a 133.

Referidos dispositivos legais estabelecem, em estreita síntese, que, na hipótese de ocorrer a sucessão da titularidade de bens em decorrência: *i.* de aquisição pura e simples; *ii.* da morte de sujeito em relação ao qual se é sucessor, acompanhada da aceitação da herança, legado, quinhão ou meação; *iii.* da fusão ou incorporação<sup>248</sup> de pessoa jurídica; ou *iv.* da aquisição de estabelecimento empresarial sem a continuação

---

247. A despeito de o legislador do Código Tributário Nacional ter empregado a expressão *responsabilidade DOS sucessores*, preferimos denominar esta espécie de sujeição passiva de *responsabilidade POR sucessão ou POR transferência*, já que, tecnicamente, o que se verifica é a atribuição de dever à terceiro em face da sucessão da titularidade de bens. Ou seja, a sucessão, em si considerada, é a causa jurídica para a atribuição de responsabilidade.

248. O art. 132, do CTN, não contempla a cisão. As consequências decorrentes dessa espécie de alteração societária estão previstas na Lei n. 6.404/76, especialmente nos arts. 229 a 233, os quais determinam que a sucessão é passível de regulamentação pelos próprios sócios, que podem, no ato de cisão, dispor não apenas sobre a versão do ativo, mas também sobre quais obrigações permanecem com a sociedade cindida e quais devem migrar com a parcela cindida. Essas disposições, a nosso ver, são matérias de direito privado, que, salvo disposição expressa nesse sentido, não podem ser opostas ao Fisco. Por conta disso, concluímos que estas normas não foram recepcionadas pela nova ordem constitucional, na condição de lei complementar. Falta, assim, uma

das respectivas atividades pelo alienante<sup>249</sup>, os novos titulares passam a responder pelos tributos relativos aos bens adquiridos<sup>250</sup> e devidos até a data da sucessão.

Analizadas essas estruturas normativas, põe-se em evidência a presença, no antecedente, de um enunciado molecular, consubstanciado pela conjugação *i. das notas de um conduta lícita*<sup>251</sup> que implica a transferência definitiva da titularidade de bens<sup>252</sup>,

---

disciplina geral sobre a responsabilidade na cisão (que não pode ser incluída como hipótese de responsabilidade sem lei expressa). Existe previsão em lei apenas em relação ao Imposto sobre a Renda – Decreto-Lei n. 1598/77.

249. Nos casos em que há continuação das atividades pelo alienante (art. 133, II, do CTN) a responsabilidade do adquirente é apenas subsidiária ao do antigo proprietário. Por conta disso, e por se tratar de tema central da presente investigação, analisaremos esta hipótese de forma destacada, no capítulo seguinte.

250. Os tributos incluídos na obrigação do sucessor variam de acordo com a espécie de responsabilidade que se trate. No caso do art. 133, por exemplo, estão abrangidos apenas os tributos direta e exclusivamente relacionados com a exploração do estabelecimento, ou seja, da atividade econômica relativa aos bens adquiridos, o que melhor explicaremos ao tratar do inciso II do artigo 133 do CTN.

251. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho esclarece: “empreendamos breve revista em alguns artigos do CTN, que aludem à responsabilidade dos sucessores ou de terceiros. O art. 130, por exemplo, comete o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis, no caso de imposto que grave a propriedade, o domínio útil ou a posse, e bem assim quanto a taxas e contribuições de melhoria. Ora, de ver está que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário. É elemento estranho. O único motivo que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir esse dever, embutido na proclamação de sua responsabilidade, é que se vê posto na contingência de pagar certa quantia”. (*Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 317). Em que pese a autoridade de suas considerações, neste ponto não concordamos com o autor, justamente por entendermos que nem sempre a responsabilidade decorre de ato ilícito.

252. Como é possível perceber, ao disciplinar a “responsabilidade dos sucessores”, o legislador complementar se apropriou de hipótese na qual não há qualquer vínculo, direto ou indireto, entre o responsável e o fato jurídico tributário, fixando a responsabilidade em virtude de fato superveniente, o (fato sucessório). A relação que se estabelece é apenas entre sucessor e sucedido, ou seja, entre o responsável e o realizador do evento tributário, o que, igualmente, viabiliza a repercussão jurídica dos valores pagos a título de tributos.

móveis ou imóveis, por uma daquelas modalidades enumeradas nos artigos 130 a 133, *ii.* às notas de fato jurídico tributário em sentido estrito – realizado pelo antigo proprietário dos bens – desacompanhado do respectivo pagamento do tributo devido; e, no conseqüente, os contornos da obrigação de o adquirente do bem responder integral e exclusivamente pelo débito tributário relativo aos eventos ocorridos até a data do ato sucessório.

A “sucessão” de bens, universal ou singular, *inter vivos* ou *causa mortis*, em relação aos quais haja débitos tributários é, assim, a ocorrência que autoriza a modificação do sujeito passivo, permitindo a constituição do crédito contra pessoa diversa daquela que realizou o fato jurídico tributário.

Dito isso, é até intuitivo concluir que, nesses casos, o comum seria o Fisco exigir, originalmente, o pagamento dos tributos do sujeito que era, à época da realização do evento tributado, o titular dos bens, transferindo referido dever para o novo proprietário apenas na eventualidade de a obrigação tributária não ter sido adimplida antes da sucessão. Todavia, nem sempre é isso que se verifica no plano pragmático.

A forma como se processa e as conseqüências decorrentes da alteração do sujeito passivo da relação tributária variam de acordo com o estágio em que se encontra o próprio processo de positivação da norma tributária.

Na hipótese de a sucessão se verificar em instante posterior à constituição do crédito em face do antigo proprietário, a incidência da norma de responsabilidade provocará os seguintes efeitos: *i.* constituição da obrigação tributária contra o sucessor (N2) e *ii.* anulação da norma individual e concreta na qual o sucedido figurava no polo passivo da obrigação (- N1).

A presente situação não envolve, portanto, a aplicação de apenas uma norma. Dois foram os cortes conceptuais promovidos no suporte fáctico, assim como duas foram as relações jurídicas que se propagaram pela ocorrência dos respectivos

acontecimentos: a obrigação que resulta da incidência da norma que designamos de regra-matriz em sentido amplo (N1) e a da regra de responsabilidade (N2). Com efeito, nessas circunstâncias, o que se constata é a sequência de dois eventos diversos – o tributário em sentido estrito e o da responsabilidade –, o que abre espaço para a percussão de duas normas jurídicas igualmente distintas, porém que se relacionam entre si, na medida em que se voltam à satisfação de um único interesse: o pagamento do tributo.

É bem verdade que, nestes casos, o próprio sistema prescreve expressamente que o dever do responsável exclui o do realizador do fato tributado. Ocorre que, no instante da aplicação da regra-matriz em sentido amplo, não havia causa suficiente para a positivação da regra de responsabilidade, uma vez que ainda não tinha se verificado no mundo fenomênico a ocorrência da sucessão de bens, mas tão-somente, do evento tributado. Daí a razão da válida incidência dessas duas regras jurídicas.

Em contrapartida, instaura-se antinomia normativa, já que a mesma conduta passa a ser efetivamente regulada por duas normas igualmente obrigatórias, porém com conteúdos jurídicos distintos: N1 (dado o fato de ter realizado o fato jurídico tributário, deve ser a obrigação de o seu realizador – contribuinte – pagar tributo) e N2 (dado o fato de ter adquirido definitivamente a titularidade de bens e de ter sido praticado por outrem o fato jurídico tributário que lhe é correlato, desacompanhado do respectivo pagamento do tributo, deve ser a obrigação exclusiva de o sucessor pagar os valores devidos).

A despeito de contraditórios, estes enunciados não se excluem entre si, tendo o intérprete/aplicador que identificar a regra fixada pelo próprio direito positivo para a solução do conflito.

No presente caso, entram em cena regras específicas, ostensivamente prescritas na Seção II, do Capítulo V, do

Título II, do CTN, as quais determinam que a obrigação do sucessor é *exclusiva*<sup>253</sup>. Com efeito, ao empregar os termos *pessoal, sub-rogam-se* ou *integralmente*<sup>254</sup> para caracterizar a responsabilidade dos sucessores, o legislador deixou claro que esses sujeitos passam a ser os únicos devedores dos tributos<sup>255</sup>. E, como desdobramento imediato dessas prescrições, tem-se a necessidade de revogar a norma constituída em face do contribuinte, que entra em contradição com a posteriormente lavrada contra o responsável.

Em outras palavras, apesar de, no momento da constituição da N1, existir fundamento para se exigir tributo do sujeito que realizou o fato jurídico tributário, com a ocorrência do fato

---

253. Excepciona-se dessa regra o art. 133, II, do CTN, por tratar-se de responsabilidade subsidiária.

254. Hugo de Brito Machado defende interpretação em sentido contrário: “quem diz integralmente não está dizendo exclusivamente. [...] A palavra integralmente há de ser entendida como solidariamente e não como exclusivamente. [...] havendo mais de uma interpretação possível, não há de se preferir aquela que dá oportunidade para fraudes.” (*Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 110). No mesmo sentido, defende Aliomar Baleeiro: “não poderia estar na cogitação do legislador desonerar o homem de negócios que destes se retirasse para viver de rendas ou mesmo consumir seu patrimônio”. (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 750-751). Entendemos que esta interpretação é insustentável em face da própria literalidade nos enunciados normativos em análise. Afinal, quem diz integral, pessoal, não pode pretender significar solidariamente ou subsidiariamente.

255. Luciano Amaro, ao tratar dos arts. 131 e 130, do CTN, esclarece que “o Código deve ter querido dizer que as pessoas e o espólio referidos no dispositivo assumem a condição de responsável, como únicos ocupantes do pólo passivo da obrigação. Não respondem supletiva ou subsidiariamente (nem solidariamente), já que o devedor sucedido ou terá desaparecido (nos casos dos itens II e III) ou é desprezado (no caso do item I). Igual colocação cabe, porém, no art. 130, em que não se falou em pessoalidade da responsabilidade do adquirente, mas em ‘sub-rogação’, o que deve dar na mesma”. Da mesma forma, ao versar sobre o art. 133, do CTN, afirma o autor que “na verdade, o Código quis dizer é que, nesse caso, o adquirente responde sozinho, não há obrigação do alienante”. (*Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 314 e 316).

superveniente – *in casu*, o fato sucessório – ele deixa de existir, não propriamente por conta da inserção da N2 no sistema, mas em face das consequências imputadas por regras jurídicas autônomas, dispostas nos artigos 129 a 133 do CTN para essas situações.

Zelmo Denari sintetiza muito bem o que acabamos de expor:

A adesão ao objeto da imposição não é coexistencial à instituição do tributo, e assim, o fenômeno sucessório pode ser isolado e nitidamente constatado em qualquer fase do desenvolvimento do *iter impositivo*: pode-se suceder no vínculo que deriva do pressuposto; na obrigação tributária, ou ainda, em todas as situações instrumentais relacionadas com o lançamento. Quando, se instaura a fase contenciosa, sucede-se no processo administrativo. A sucessão pode ocorrer ainda após a constituição definitiva do crédito tributário, o que se dá com o decurso do prazo de defesa ou com a decisão final prolatada na esfera administrativa, estendendo-se até a fase de cobrança judicial da dívida ativa. Por essa razão, a observação de que ao invés da fórmula “sucessão no débito fiscal”, consolidada no estado atual da doutrina, deve-se aludir a “sucessão nas situações jurídicas passivas”, locução abrangente dos diversos estágios sucessórios.<sup>256</sup>

Cabe, ainda, um esclarecimento: o cálculo de relações a que nos referimos é aquele estabelecido no plano das normas individuais e concretas. A regra-matriz de incidência em sentido amplo e a norma geral e abstrata de responsabilidade dos sucessores permanecem ambas válidas no sistema, já que, nesse caso, a regra de superação de antinomias aplicável é a da especialidade (artigo 2º, § 2º, da LICC).

A bem do rigor, no presente caso, o legislador não tinha alternativa senão o estabelecimento de responsabilidade

---

256. DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 59.

*exclusiva* dos sucessores. Em quase todas as hipóteses previstas nesta Seção<sup>257</sup>, o antigo proprietário desaparece, seja por morte ou por encerramento, o que implica, necessariamente, a extinção da relação jurídica contra ele constituída. Mas, essa realidade não decorre de questões sintáticas ou semânticas, mas pragmáticas, o que justifica a necessidade de previsão normativa expressa nesse sentido.

Por outro lado, caso não tenha sido constituído o crédito em face do titular original do bem no instante da sucessão, a norma de responsabilidade produzirá os seguintes efeitos: *i.* permissão para constituir a obrigação tributária diretamente contra o sucessor (N2) e *ii.* ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra-matriz de incidência em sentido amplo (-N1).

Aqui, diferentemente do que ocorre na situação anterior, não há a expulsão de qualquer norma do sistema, mas apenas proibição para a regra-matriz em sentido amplo incidir, em sua integridade lógica, no caso concreto.

Não tendo sido positivada a N1 no momento oportuno (antes do ato sucessório), desaparece o fundamento para a sua válida inserção no sistema, havendo apenas permissão para produzir norma individual e concreta em face do sucessor (N2). Dito de outra forma: se à época da constituição do crédito já havia se verificado, no campo material das condutas intersubjetivas, a realização de fato que, além de se subsumir à hipótese da norma padrão em sentido amplo, apresenta peculiaridades tais que permitem o seu completo enquadramento ao antecedente da norma de responsabilidade, deve prevalecer a aplicação do critério pessoal passivo prescrito por esta segunda regra.

Como se nota, a regra de superação de conflitos que irá equacionar a presente situação é a da especialidade, cujo efeito

---

257. Exceção feita às situações previstas nos arts. 130 e 133, II, do CTN, nas quais o antigo proprietário não se extingue necessariamente.

não é a revogação<sup>257-A</sup>, mas apenas a suspensão da eficácia técnica do enunciado geral relativo ao sujeito passivo prescrito no conseqüente da regra-matriz em sentido amplo e, em contrapartida, a incidência do enunciado especial da regra de responsabilidade pessoal, exclusiva. Tudo isso como decorrência do que prescreve o artigo 2º, §1º, da LICC, em conjunto com os artigos 130, 131, 132 e 133, I, do CTN.

Com essas considerações, fica claro que a dependência que se estabelece entre o fato da responsabilidade e o fato jurídico tributário é meramente lógica, não cronológica<sup>258</sup>. Assim, é possível, e em alguns casos, obrigatório, que se constitua norma individual e concreta direta e exclusivamente contra o responsável, relatando, nesse mesmo instante, tanto o evento sucessório como o tributário. O que se exige como pressuposto para a aplicação dos artigos 130 a 133 é a possibilidade de constituição do crédito em face do contribuinte ou, mais tecnicamente, a efetiva subsunção do suporte factual à hipótese da norma padrão, com a potencialidade de propagar os efeitos que lhe são imputados pela causalidade deôntica.

A esse respeito nos explica Maria Rita Ferragut que “a partir do nosso sistema de referência, que não define o contribuinte como sendo o mero realizador do evento descrito no fato jurídico, mas sim essa pessoa ocupando o pólo passivo de uma relação jurídica tributária, não defendemos a necessária existência de duas normas individuais e concretas (a de constituição do crédito tributário em face do contribuinte, e a da responsabilidade, que alteraria a primeira), se o direito positivo não impõe essa necessidade”.<sup>259</sup>

---

257-A. No plano das normas individuais e concretas é mais apropriado falar-se em anulação.

258. Com efeito, a cronologia aqui presente se processa apenas no plano do mundo fenomênico (eventos), não dos fatos, que podem ser perfeitamente constituídos no mesmo instante. Ou seja, o evento tributário deve ocorrer em momento anterior ao evento sucessório, mas os respectivos relatos em linguagem competente podem ser realizados simultaneamente.

259. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 36.

Com efeito, o número de normas individuais e concretas tributárias se modificará em razão de duas variáveis: *i.* o momento da constituição do fato jurídico tributário (se anterior, concomitante ou posterior à certificação do fato que enseja a responsabilidade); e *ii.* a característica da responsabilidade (se pessoal, solidária ou subsidiária, já que nas duas últimas hipóteses impõe-se a necessidade de mais de uma norma individual e concreta sempre).

Mas, em qualquer das duas situações apresentadas, o resultado visível é único: alteração da pessoa que deve integrar o polo passivo da obrigação tributária, seja em face da criação de novo vínculo que exclui o anterior, seja como consequência da instituição de relação jurídica inaugural, já modificada.

De um único fato, o legislador sacou duas consequências: F/R". (- R') ou, em linguagem desformalizada: o fato sucessório implica a obrigação do sucessor e a não-obrigação do sujeito que realizou o fato jurídico tributário de pagar tributo.

Aliás, é importante que se perceba que a norma individual e concreta de responsabilidade é, num e noutro caso, resultado da positivação da norma geral e abstrata de responsabilidade em cotejo com as demais proposições da regra-matriz de incidência tributária em sentido amplo. Para saturar a estrutura lógica da regra de responsabilidade, preenchendo com conteúdo seu arranjo sintático, o intérprete/aplicador se vale das proposições que informam diretamente a norma padrão, tais como a alíquota, a base de cálculo etc. Exceção feita ao critério pessoal passivo e ao segundo enunciado que compõe o critério material da sua hipótese (o fato da responsabilidade *stricto sensu*), todos os demais são idênticos nessas duas estruturas normativas.

Isso ocorre porque o antecedente da regra de responsabilidade se perfaz justamente pela conjugação das notas do fato tributário em sentido estrito às notas de um outro fato – no caso, o fato sucessório – enquanto o consequente estabelece relação jurídica muito similar àquela prescrita pela regra-matriz em sentido amplo. A peculiaridade do vínculo se resume apenas ao sujeito colocado na condição de devedor.

Dessa circunstância decorre outra consequência: o responsável poderá opor-se ao cumprimento da obrigação tributária impugnando não só a sua própria condição de responsável como também qualquer aspecto do fato ou do crédito tributário<sup>260</sup>.

Ao analisar o regime jurídico que se aplica ao responsável, Misabel Abreu Machado Derzi conclui que é o “do contribuinte<sup>261</sup>, de modo que a imunidade e a isenção; a incidência; os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e alíquota –; as causas extintivas ou excludentes do crédito e os benefícios fiscais em geral são definidos de acordo com o regime jurídico do contribuinte”<sup>262</sup>.

Tecidos esses esclarecimentos, podemos concluir que a sucessão da titularidade de bens funciona como causa para que a regra-matriz em sentido amplo entre em relação com referidas regras de responsabilidade, seja no plano geral e abstrato, seja no próprio plano individual e concreto, produzindo efeitos bem diferentes daqueles decorrentes da sua aplicação isolada, na medida em que implica verdadeira sucessão do sujeito passivo do tributo: exclui a obrigação do antigo devedor e coloca pessoa nova (o sucessor) na relação tributária.

### **3.5.2.1 Conteúdo e alcance do artigo 129 do CTN**

Não poderíamos finalizar o presente item sem antes proceder ao exame do artigo 129, do CTN, tendo em vista que as

---

260. Quanto ao tema, Zelmo Denari, acompanhando as lições de doutrinadores italianos, defende que “o responsável tributário poderá negar a configuração do pressuposto específico que lhe diz respeito, mas não poderá infirmar a conteúdo e a medida do pressuposto típico, se a pretensão tiver sido definitivamente fixada”. (DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 53).

261. Note-se que a autora emprega o termo contribuinte como sinônimo de realizador do fato jurídico tributário.

262. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 737.

críticas a que o opomos apontam para mais um ângulo de análise dos limites da norma de competência tributária que apresentamos no Capítulo 2.

Pois bem. Prescreve o artigo 129, do Código Tributário Nacional:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Não se nega que, no primeiro contato travado com a literalidade desse dispositivo legal, o intérprete é levado à conclusão de que a disciplina jurídica veiculada na Seção II, do Capítulo V, do Título II, do CTN, se estende a todos os créditos tributários relativos aos eventos ocorridos antes da data do fato sucessório, não havendo qualquer distinção entre os constituídos e os não constituídos.

Por conta disso, os dogmáticos do direito costumam defender que se o evento tributário (*data no fato*) foi praticado pelo sucedido antes da sucessão dos bens, a pessoa que o sobrevém fica obrigada ao pagamento integral do débito, não sendo esta situação alterada pela circunstância de a constituição do fato jurídico tributário (*data do fato*) ter sido realizada antes ou depois da operação sucessória.

Essa generalização, a nosso ver, não se sustenta. Diante das premissas fixadas no curso desse trabalho, a conclusão só pode ser uma: em situações de normalidade, o sucessor não pode ser responsabilizado por créditos tributários que não estavam, ao menos, *em curso de constituição* no instante em que celebrou o negócio jurídico que implica a transferência da titularidade de bens e direitos. Essa tomada de posição é mero desdobramento dos limites constitucionais que regem a responsabilidade não sancionatória, os quais exigem que ela venha sempre acompanhada de norma de repercussão jurídica.

Com efeito, não sendo postos à disposição do sucessor meios para identificar a existência de débitos fiscais relativos aos bens, móveis ou imóveis, que está adquirindo, não há como operacionalizar a transferência da carga fiscal para o realizador do pressuposto de fato da tributação. De forma mais direta, caso o adquirente de bens: *i.* vasculhe toda a contabilidade da empresa; *ii.* analise os livros contábeis e demais documentos fiscais – DCTF, DIPJ, DCOMP, GFIP, GIA etc. – dos últimos cinco anos; *iii.* exija todos os comprovantes de pagamento de tributos e, mesmo assim, não identifique a ocorrência de qualquer fato tributário desacompanhado de pagamento ou com pagamento a menor, não existirá qualquer elemento para fundamentar a ilação de que houve abatimento do valor devido a título de tributos do preço dos bens em negociação.

É certo que, em matéria de repercussão jurídica, o legislador se vale do expediente da presunção, apropriando-se de situações que, no seu entender, são indiciárias de repasse do ônus financeiro para o sujeito que realizou a materialidade do tributo. O que não se pode admitir, todavia, é que a escolha recaia sobre fatos que, por sua própria natureza, indiquem justamente o contrário, ou seja, que não haverá a transferência da carga tributária, como ocorre na presente situação. Qual seria o fundamento para construir a conjectura de que o responsável irá transferir um ônus tributário que não conhece nem tem como conhecer, por mais diligente que seja o seu comportamento?

Neste caso, o que se verifica é a instituição de verdadeira ficção jurídica<sup>263</sup>, o que compromete a validade da regra de

---

263. “A palavra ficção, do latim *fictio*, em linguagem natural significa dar forma, figurar, transformar, criar, fingir. É processo mental que tem por conclusão um significado não correspondente à realidade fenomenológica. [...] é uma técnica que permite ao legislador atribuir efeitos jurídicos que, na ausência da ficção, não seriam possíveis a certos fatos ou realidades sociais. No entanto, não encerra mentira alguma, nem oculta a verdade real; apenas cria uma verdade jurídica distinta da real. As ficções jurídicas são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Alteram a representação da realidade ao criar

responsabilidade, por violação dos princípios constitucionais que informam a norma de competência tributária, tais como a capacidade contributiva, o direito de propriedade, a vedação ao confisco etc.

Ao discorrer sobre o tema das ficções, Maria Rita Ferragut é contundente ao afirmar a inconstitucionalidade da sua utilização como antecedente de norma tributária:

É inconstitucional a utilização de ficções jurídicas em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fáctica e jurídica comprovada, não é. E a razão desse entendimento é a violação a diversos princípios e à discriminação das competências.<sup>264</sup>

Daí a razão de entendermos que a responsabilidade dos sucessores apenas poderá alcançar os débitos constituídos ou em fase de constituição à data do ato sucessório, porque nessas situações existe a possibilidade de repercussão do ônus do tributo para o realizador do fato tributado.<sup>265</sup> Afinal, tomando conhecimento da existência de débitos ou tendo condições de conhecê-los, apenas não haverá a transferência

---

uma verdade jurídica que não lhe corresponde e produzem efeitos jurídicos prescindido da existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos”. (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85).

264. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

265. Misabel Derzi se posiciona em sentido contrário: “a capacidade econômica do responsável está implícita ou pressuposta na sucessão, uma vez que ele passa a ser o novo titular do bem ou do patrimônio sucedido, que está onerado com os débitos fiscais. O fato hipotético da norma secundária – a sucessão – é fato-signo presuntivo de capacidade econômica, em que o sucessor é partícipe direto da sucessão e seu beneficiário”. (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 746).

do impacto econômico caso o responsável não o queira ou atue com displicência, já que inúmeros são os meios de que dispõe para tanto<sup>266</sup>.

Neste contexto, é importante que se registre que algumas passagens do próprio Código Tributário Nacional e de legislações esparsas demonstram que o legislador não ignorou por completo a necessidade de possibilitar a transferência do ônus do tributo para o realizador do fato tributado.

A título de exemplo, podemos citar as disposições constantes do artigo 130, que excluem a responsabilidade do sucessor quando haja título de quitação ou a restringem ao preço dos bens, nos casos de arrematação em hasta pública. Da mesma forma, os incisos II e III do artigo 131 limitam o dever do responsável ao montante do patrimônio que o toca na partilha ou adjudicação. Outra hipótese em que isso fica muito claro é a orientação veiculada pelo Coordenador Geral do Sistema de Tributação no Parecer Normativo COSIT n. 01<sup>267</sup>, no sentido

---

266. No máximo, entendemos que a responsabilização do sucessor pelos débitos não constituídos tampouco em fase de constituição deve limitar-se ao valor dos bens adquiridos. A despeito de nos mantermos firmes na convicção de que esta não é a melhor interpretação do art. 129, vez que, ao não garantir que a carga tributária repercuta sobre a própria manifestação de riqueza tomada como causa da tributação, não observa o princípio da capacidade contributiva em todo o seu vigor, acreditamos que seus efeitos não são menos nefastos ao patrimônio pessoal do terceiro do que os decorrentes da tese que aceita a responsabilização irrestrita do sucessor.

267. “IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE. Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora. Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou,

de que, nas hipóteses de não ser procedida à retenção do Imposto sobre a Renda pela fonte pagadora e a falta ser constatada após o encerramento do período em que o rendimento for apurado, cabe exclusivamente ao sujeito que auferiu a renda proceder ao seu pagamento, estando a fonte desonerada dessa específica obrigação. Em todos esses casos fica muito evidente a preocupação do legislador com a repercussão jurídica do tributo.

Ao dispor sobre a repercussão da carga tributária, Luciano Amaro nos ensina que “o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte”.<sup>268</sup>

Não pretendemos com essas considerações ampliar os requisitos de validade da norma de repercussão jurídica que enumeramos nos itens anteriores. Uma coisa é dizer que a ineficácia social da repercussão jurídica, decorrente de particularidades das situações concretas, não afeta a validade da norma de responsabilidade. Outra, bem diferente, é afirmar que o legislador não é livre na tarefa de escolha dos fatos presuntivos de transferência do encargo econômico, apenas podendo se apropriar de situações que, ao menos potencialmente, assegurem ao responsável a alternativa de não ter seu patrimônio pessoal desfalcado em virtude da arrecadação.

---

até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação”.

268. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 303.

Assim, o que ora defendemos é a inconstitucionalidade da parte da norma veiculada no artigo 129, do CTN, que fixa presunção legal a partir de base empírica que jamais poderia ser qualificada como índice de repercussão jurídica do tributo, uma vez que remete também a situações em que o responsável não tinha sequer como tomar conhecimento da existência de débitos e, por conseguinte, de transferi-lo para o sujeito que lhe deu causa. Não é este, todavia, o posicionamento que prevalece na jurisprudência dos nossos Tribunais, que é pacífica no sentido de que o adquirente pode ser responsabilizado pela integralidade dos tributos devidos pelo sucedido, constituídos ou não à data da sucessão<sup>269</sup>.

Por outro lado, nem se diga que as normas a que se reporta o artigo 129, do CTN, teriam caráter sancionatório, justamente por conta de o adquirente não ter averiguado a existência de débitos tributários, o que afastaria, por este mesmo motivo, a necessidade de repercussão do tributo.

Quando tratamos da estrutura das normas jurídicas, esclarecemos que o seu antecedente se assenta no campo da

---

269. “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. 1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou “constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”, que é o caso dos autos. 4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (STJ, REsp 959389/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 21.05.09).

possibilidade, de sorte que o legislador apenas poderá imputar consequências jurídicas a fatos de possível ocorrência no campo da realidade fenomênica. Olvidamos, todavia, de esclarecer que esta lógica não muda em relação aos fatos prescritos no conseqüente normativo. A modalização das condutas intersubjetivas somente terá significado jurídico dentro do quadro geral da possibilidade. Não faz sentido qualificar um comportamento como obrigatório, proibido ou permitido, se o destinatário, por força das circunstâncias, estiver tolhido ou obrigado a praticar outras condutas, que não aquelas prescritas normativamente.

Nessa linha de raciocínio, não tem qualquer propósito obrigar o responsável a ter conhecimento de todos os atos praticados por sujeitos com os quais se relacione comercialmente, inclusive sobre o não pagamento de tributos devidos, em especial nas situações em que os documentos contábeis ou fiscais que lhe são apresentados não denunciam qualquer irregularidade no adimplemento de obrigações tributárias. Tal pretensão é impossível, motivo pelo qual não pode o seu suposto descumprimento ser considerado fato ilícito suficiente para desencadear relação tributária sancionatória, afastando, por conseguinte, a necessidade de repercussão do ônus tributário.

Também em face desse argumento, concluímos que a atribuição de responsabilidade ao terceiro deve se limitar aos débitos constituídos ou em fase de constituição à época em que foi celebrado o negócio jurídico que resultou na sucessão, já que, nesses casos, o responsável goza de meios para conhecê-los e, por esta razão, repercuti-los à pessoa do realizador do fato tributário.

Cabe, aqui, uma advertência: as considerações acima expostas aplicam-se exclusivamente às operações comerciais realizadas no plano da licitude.

Portanto, caso o Fisco demonstre, por exemplo, que houve conluio entre sucessor e sucedido para ocultar ou distorcer a ocorrência dos respectivos eventos tributários, a conclusão

será diametralmente oposta, estando a Administração Pública plenamente autorizada a cobrar os débitos tributários do novo titular dos bens, constituídos ou não à época da sucessão. Afinal, a necessidade de observância dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade fica afastada diante da prática de ilícitos. Além disso, não se pode olvidar que, em situações como a presente, o sucessor tem conhecimento da existência de débitos tributários

O que não se pode tolerar é que, sob o simples argumento de ser ínfima a probabilidade de o Fisco reaver esses valores do realizador do fato jurídico tributário – que, na maioria dos casos de sucessão, deixa de existir –, seja autorizado o repasse desse “prejuízo” aos particulares que, para além de não terem realizado o fato tributário, não agiram ilicitamente, tampouco gozam de meios para transferir o ônus do tributo para o sujeito que lhe deu causa.

A “solvabilidade do crédito tributário” não é argumento jurídico suficiente para desvirtuar direitos e garantias constitucionais, especialmente quando existem outros mecanismos à disposição do Fisco para minimizar os riscos de inadimplemento. Uma alternativa, apenas para ilustrar, é tornar mais rigoroso o procedimento de alteração societária, exigindo-se a prévia fiscalização, pelo Poder Público, da contabilidade das empresas como pressuposto para a efetivação de fusões e incorporações.

Outra polêmica despertada pelo artigo 129, do CTN, que merece equacionamento diz respeito à natureza dos débitos que estariam incluídos na responsabilidade por sucessão: apenas os tributos ou também as multas, sejam elas de caráter moratório ou punitivo?

Basicamente, três são os argumentos apresentados pela doutrina em favor da não inclusão das multas, especialmente as de caráter punitivo, na responsabilidade do sucessor, quais sejam: *i.* o princípio da pessoalidade da pena; *ii.* a circunstância de os demais dispositivos que integram a Seção II, do Capítulo V, do Título II, do CTN, fazerem menção exclusivamente

ao signo “tributos”, cuja definição legal exclui expressamente as sanções de atos ilícitos (artigo 3<sup>o</sup>); e *iii*. o fato de o legislador, mesmo na hipótese que empregou a expressão *obrigação tributária* para demarcar o âmbito da responsabilidade (artigo 134), ter limitado seu alcance às sanções de caráter moratório.

Luciano Amaro sintetiza muito bem estes fundamentos:

Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 3<sup>o</sup>). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em “obrigação tributária” (abrangente também de penalidades pecuniárias, *ex vi* do art. 113, §1<sup>o</sup>). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos e omissões imputáveis aos responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*.<sup>270-271</sup>

---

270. AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 325.

271. Sacha Calmon Navarro Coelho, ao dispor especificamente sobre a sucessão por morte, defende que o sucessor não deve ser responsabilizado pelas multas, já que outros valores protegidos pelo ordenamento devem se sobrepor aos interesses do Fisco. Nas suas palavras: “achamos que, no caso da sucessão *mortis causa*, as multas fiscais não devem ser transferidas ao espólio ou aos sucessores. O Fisco não deve prejudicar os herdeiros. Deve preservar o monte em favor da família, que não concorreu para a infração geradora da multa. Também aqui, e a proposição é axiológica, a penalidade não deve passar da pessoa do infrator”. (*Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 608).

Não obstante a existência de argumentos tão contundentes, prevalece nos Tribunais Superiores entendimento no sentido de que a responsabilidade por sucessão inclui não só o tributo, mas também as multas, de qualquer natureza<sup>272</sup>, desde que constituídas anteriormente ao fato sucessório:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES. 1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida. 2. “Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção

---

272. Com efeito, os julgados do Supremo Tribunal Federal são, em sua grande maioria, no sentido de que as multas não podem ser incluídas na responsabilidade por sucessão, o que se comprova pela ementa abaixo transcrita:

“CTN. Art.133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo. [...]” (RE 82754, 1ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, DJ 24.03.81).

“ICM. Multa Fiscal. Sucessor. O adquirente do fundo de comércio, nos termos do art. 133 do Código Tributário Nacional, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, mas não pelas multas, mormente se estas não foram impostas antes da transferência do estabelecimento. Recurso extraordinário provido em parte”. (RE 89334, 1ª Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, DJ 25.08.78). Ocorre que referidos julgados são antigos, anteriores à modificação do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual entendemos que a discussão será reaberta na E. Corte Suprema, não podendo se falar em posicionamento consolidado sobre o tema.

se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento” (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004). 2. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1085071/SP, Primeira Turma, Rel. Min. João Benedito Gonçalves, DJe 08.06.09)

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. TEMA NÃO ANALISADO. RETORNO DOS AUTOS. [...] 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN). [...] (STJ, REsp 1017186/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 27.03.2008 )

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA MORATÓRIA. CUMULAÇÃO. JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE. [...] 2. É iterativo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a multa aplicada antes da sucessão incorpora-se ao patrimônio do contribuinte, seja ela moratória ou punitiva, podendo ser exigida do sucessor nas hipóteses que restar configurada a responsabilidade por sucessão. [...] (STJ, REsp 530.811/PR, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 26.03.07)

A justificativa apresentada nesses julgados é a de que, tratando-se de verba definitivamente constituída ou em discussão, administrativa ou judicial, ela integra o passivo da sucedida, independentemente do fato que lhe deu causa. De

outro lado, declaram não ser possível estender a responsabilidade dos sucessores às penalidades impostas após a sucessão, já que, nesses casos, inexistiria fundamento para qualificá-las como parcela negativa do patrimônio do sucedido e, via de consequência, afastar a aplicação do princípio constitucional da personalidade da pena.<sup>273</sup>

O que é curioso notar é que esses julgados, ao restringirem a responsabilidade do sucessor às multas constituídas à data do fato sucessório, ainda que por razões diversas, vão ao encontro do entendimento apresentado na primeira parte deste tópico, qual seja, de que o terceiro apenas poderá responder pelos débitos que, à época da sucessão, tinha a possibilidade de conhecer, seja porque estavam constituídos, seja porque estavam em fase de constituição. Pena não ser também este o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em relação aos tributos.

Diante de todo o exposto, entendemos que a norma prescrita no artigo 129 do CTN deve ser interpretada com alguns temperamentos, de sorte a harmonizá-la com o sistema tributário nacional. Como resultado desta tarefa, restringimos o seu conteúdo e alcance de forma a considerar lícita apenas a imputação, ao sucessor, do dever de pagar tributos ou penalidades pecuniárias que, à época do fato sucessório, estiverem constituídos ou em fase de constituição. Afinal, sendo possível conhecer a existência de débitos, poderá o responsável repassar o seu

---

273. Sacha Calmon chega à mesma conclusão, porém com base em razões distintas: “Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa). Insistimos em que as nossas razões são axiológicas. É dizer, funda-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades. Nada têm a ver com as teorias objetivistas ou subjetivistas do ilícito fiscal. Não faz sentido apurar-se infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração, sob a direção de outras pessoa naturais.” (COELHO, Sacha Calmon N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 609).

ônus para o realizador do fato tributário, observando, via de consequência, os limites constitucionais ao poder de tributar.

Sob outra perspectiva, entendemos que a expressão *e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos* não foi recepcionada pela Constituição de 1988, em face da flagrante violação dos princípios do não confisco, da capacidade contributiva e do direito de propriedade.

### 3.5.3 Responsabilidade de terceiros

Duas são as hipóteses de *responsabilidade de terceiros* disciplinadas no Código Tributário Nacional. A despeito disso, trataremos, nesse primeiro momento, apenas dos enunciados do artigo 135, já que, como as prescrições do artigo 134 dizem respeito ao tema principal da presente investigação, as analisaremos de forma minuciosa, em capítulo próprio.

Convém recordar que, para a fixação da responsabilidade tributária, o legislador se vale de fatos lícitos ou ilícitos. No caso do artigo 135, tamanha é a clareza do seu texto que não resta dúvida de que o fato que enseja a responsabilização dos sujeitos nele relacionados é ilícito e, por isso mesmo, estranho àquele acontecimento do mundo qualificado pelo legislador como fato tributário:

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

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A providência sancionatória aparece aqui de maneira clara, revelando a existência de *animus puniendi* motivando o legislador no momento da fixação do enunciado normativo.

O *caput* do artigo é expresso ao prescrever que a responsabilidade dos sujeitos decorre de atuação com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o que evidencia a exigência de elemento volitivo, mais especificamente, de dolo para a configuração do seu suporte factual.

Quanto ao tema, Ives Gandra da Silva Martins esclarece que “o elemento, todavia, fundamental, a nosso ver, reside no fato de cuidar o artigo de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, mas exclusivamente os representantes”.<sup>274</sup>

Assim, não basta, por exemplo, que a pessoa jurídica deva tributos para que a diretor possa vir a ser chamado a satisfazê-lo. É preciso mais que isso: a comprovação, por meio da linguagem das provas<sup>275</sup>, que atuou com excesso de poderes ou

---

274. MARTINS, Ives Gandra. Responsabilidade Tributária à Luz do Artigo 135 do CTN. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998, p. 53.

275. Inicialmente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça posicionava-se no sentido de o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade era suficiente para imputar responsabilidade ao sócio administrador. Num segundo momento, passou a entender que esses sujeitos somente responderiam com seu patrimônio pessoal por dívidas da pessoa jurídica caso o Fisco comprovasse que agiram com dolo, fraude, excesso de poderes, infração à lei, contrato social e estatutos. O ônus da prova cabia, portanto, exclusivamente ao credor público. Este entendimento, todavia, é flexibilizado nos casos em que a execução fiscal é fundada em Certidão da Dívida Ativa na qual já consta, desde o início, o nome do diretor ou gerente ao lado do da pessoa jurídica. Nessas situações, sob o argumento de que o referido título goza de presunção de liquidez e certeza, o Superior Tribunal de Justiça entende que compete ao integrante da pessoa jurídica provar que não realizou qualquer dos pressupostos para a sua responsabilização pessoal: “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

infração à lei ou ao contrato social e que dessa sua atitude decorreu a inadimplência da sociedade perante o Fisco<sup>276</sup>.

Noutras palavras, duas são as condições para a incidência do presente dispositivo legal: *i.* que os sócios, diretores, gerentes ou representantes pratiquem atos de gestão e *ii.* que o inadimplemento da obrigação tributária decorra de atos contrários à lei, contratos e estatutos<sup>277</sup>.

---

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 82008 - Presidência/STJ”. (REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Seção, DJ 25.03.09 - Recurso Repetitivo)

276. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também é pacífica no sentido de que a responsabilidade do art. 135, do CTN, é subjetiva:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NATUREZA SUBJETIVA. REEXAME. FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 07/STJ. 1. É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes”. (REsp 898168, Rel. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 05.03.08).

277. Neste ponto, importa esclarecer que o simples fato de a pessoa jurídica ter sido extinta, por si só, não afasta a necessidade de demonstração desses requisitos legais. Mesmo nesta situação, permanece a necessidade de o Fisco comprovar que o administrador agiu com dolo ou fraude, só que, desta vez,

Diante desse contexto, coloca-se uma dúvida: o que pode ser incluído na classe “infração à lei” para fins de aplicação deste dispositivo?

As lições de Renato Lopes Becho bem elucidam o conteúdo e alcance com que a expressão *infrações à lei*<sup>278</sup> foi empregada pelo legislador no presente enunciado normativo:

---

no próprio processo de encerramento da empresa. Ou seja, para que o administrador possa figurar no polo passivo da obrigação tributária é necessário que fique comprovado que a extinção da empresa se deu de forma irregular, fraudulenta. Isso porque o Fisco, para chancelar a extinção voluntária da sociedade, deve fiscalizá-la, deferindo o pedido do contribuinte apenas na hipótese de verificar o adimplemento de todas as obrigações tributárias. Assim, depois de encerrada a sociedade, surge para o Fisco o direito de cobrar tributos não pagos apenas e tão somente se demonstrar que a ratificação da baixa da empresa se deu em virtude da prática de atos ilícitos por parte dos administradores.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acompanha este posicionamento com uma pequena ressalva, já que qualifica a dissolução da pessoa jurídica com débitos tributários como fato presuntivo de fraude, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova do fato ilícito:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei. 2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade do sócio-gerente que fica com o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 4. A diferença entre as duas situações, em relação do redirecionamento, é a inversão do ônus da prova: na extinção regular cabe ao exequente fazer a prova em desfavor do sócio-gerente, e na extinção irregular da sociedade, cabe ao sócio gerente fazer a prova em seu favor, ou seja não ter agido com dolo, culpa fraude ou excesso de poder. 5. Recurso especial provido”. (REsp n. 736325/PR, 2ª Turma, Rel. Min Eliana Calmon, Publicado no DJ.24.10.05).

278. Renato Lopes Becho chamou a atenção para a circunstância de as infrações a que se referem os artigos 134 e 135 terem acompanhado as alterações promovidas pelo Código Civil de 2002, na medida em que são as leis civis que definem algumas das obrigações dos administradores. Ives Gandra Martins fecha seu pensamento ao afirmar que “a responsabilidade tributária está ocorrendo não porque o Código Civil alterou a responsabilidade tributária, mas porque a lei de responsabilidade tributária manda respeitar-se o direito

Literalmente e fora do contexto normativo, infração à lei significa qualquer descumprimento de regra cogente. Deixar de recolher tributo, estacionar o veículo em local proibido, emitir cheque sem fundos a serem sacados e tudo o mais que seja veiculado por normas jurídicas pode significar infração à lei. Se fosse essa a interpretação melhor para o conteúdo do art. 135, do CTN, teríamos que considerar que apenas há separação de personalidade jurídica entre contribuinte e responsável para os casos de absoluta licitude. [...] Por tudo isso, podemos afirmar que a lei referida no art. 135, do CTN, é a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Como o inc. I traz para o seu núcleo todos os sujeitos listados no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis [...]. Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do art. 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas, será a lei comercial.<sup>279</sup>

Com efeito, admite-se a responsabilização tributária de terceiros exatamente pela prática de ato que extrapola os limites do exercício de função que lhe compete – pátrio poder, curatela, tutela, administração civil de bens de terceiros etc. – e que resulta no inadimplemento do tributo ou na própria ocultação do fato jurídico tributário.

Também aqui o legislador foi explícito ao indicar o produto de relações que se estabelece entre a presente norma e a regra-matriz de incidência em sentido amplo. Ao afirmar que a responsabilidade do terceiro é *pessoal*, deixou claro que a inserção da norma de responsabilidade no sistema revoga ou

---

civil. (Cf. BECHO, Renato Lopes; MARTINS, Ives Gandra. Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2.. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 57, 77).

279. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1045-1046.

mesmo impede a incidência daquela outra na qual o contribuinte ocupa o lugar sintático de sujeito passivo. Essa variação de efeitos, é bom que se esclareça, leva em conta apenas o estágio do processo de positivação no qual se certifica a ocorrência do ilícito – se anterior ou posterior à lavratura da norma individual e concreta em face do contribuinte –, conforme expusemos de forma analítica no item anterior.

De fato, toda obrigação é pessoal, já que apenas se pode juridicamente exigir seu cumprimento da pessoa que figure em seu polo passivo. Todavia, o que constatamos, a partir de uma análise mais detida das disposições do próprio Código Tributário Nacional, é que toda vez o legislador utilizou o signo *pessoal* estava se referindo às relações estabelecidas exclusivamente com o responsável. Essa construção de sentido é feita pela negativa. Afinal, sendo apenas três as características da sujeição passiva e havendo impossibilidade semântica de se enquadrar o termo pessoal<sup>280</sup> nas classes *subsidiária* ou *solidária*, que exigem sempre pluralidade de sujeitos, a conclusão é inevitável: trata-se de responsabilidade exclusiva.

Alberto Xavier também se posiciona nesse sentido quando afirma que “nos casos de responsabilidade de terceiros por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, situações essas que a lei por vezes designa de responsabilidade pessoal [...], significando com isso que a responsabilidade de tais pessoas exclui a das demais”.<sup>281</sup>

Da mesma forma entende Aliomar Baleeiro: “o caso, diferentemente do anterior (artigo 134, do CTN), não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As

---

280. Pessoal é o que “é próprio e particular de cada pessoa; exclusivo de certa pessoa; individual. (HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009).

281. XAVIER, Alberto. Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, jan./mar. 1991, p. 93-94.

peças indicadas no artigo 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte”.<sup>282</sup>

Assim, diante da prática de qualquer dos atos ilícitos discriminados no artigo 135, devidamente relatado pela linguagem das provas, a obrigação de pagar tributos passa a recair integral e exclusivamente sobre a pessoa do infrator, deixando de existir fundamento para a válida exigência do devedor original<sup>283</sup>. Em contrapartida, caso já exista no ordenamento norma individual e concreta na qual o contribuinte figure como devedor, surge a necessidade de revogá-la.

A *exclusão*<sup>284</sup> do dever do realizador do fato tributado é justamente uma das consequências jurídicas da certificação do ato ilícito tendente a impedir ou dificultar, voluntariamente, a constituição do crédito contra o seu devedor originário. A outra, obviamente, é a imputação do débito ao infrator.

Em termos mais diretos, a aplicação da norma sancionatória implica a anulação do crédito tributário já lançado

---

282. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 755.

283. É possível identificar alguns julgados do extinto Conselho de Contribuintes em sentido contrário:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – INFRAÇÃO DE LEI – IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – De acordo com o ordenamento jurídico-tributário brasileiro, o sócio-gerente é responsável, por substituição, pelo crédito tributário resultante da prática de ato com infração de lei na gestão dos negócios de pessoa jurídica (art. 135, III, do CTN). No entanto, é válido o auto de infração, lavrado após formal encerramento de atividades da pessoa jurídica, que contém sua indicação (pessoa jurídica) no pólo passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte, desde que assegurados o devido processo legal e a ampla defesa ao responsável. [...]”. (Número do Recurso: 140292, 3ª Câmara, Rel. Victor Luís de Salles Freire, Data da Sessão 08.12.05). No mesmo sentido: Recurso n. 140.292.

284. A depender do estágio do processo de positivação da norma tributária não teremos propriamente exclusão do dever do realizador do fato tributado, mas impossibilidade de constituição do crédito contra a sua pessoa. O termo *exclusão*, portanto, somente pode ser empregado tecnicamente no caso de constituição do ato ilícito posteriormente à lavratura da norma individual e concreta em face do contribuinte.

contra o contribuinte ou impede o seu lançamento, por força da ineficácia técnica sintática que produz relativamente ao enunciado da sujeição passiva da regra-matriz em sentido amplo.

Este, todavia, não é o posicionamento que predomina na comunidade do discurso científico, tampouco entre os integrantes do Fisco. Muitos, baseados em argumentos meramente arrecadatários, defendem que o responsável assumiria solidariamente, ou mesmo em caráter subsidiário, as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante.

Hugo de Brito Machado, por exemplo, defende que “dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada”<sup>285</sup>.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em recente parecer – PARECER/PGFN/CRJ/CAT N. 55/2009 -, externou seu novo entendimento sobre a matéria, qual seja, de que a responsabilidade de que trata o artigo 135, do CTN, é marcada pela solidariedade:

Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este

---

285. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 572.

deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

E quando se trata de precedentes jurisprudenciais a confusão é ainda maior. Para este específico dispositivo legal, é possível identificar decisões no sentido de que se trata de responsabilidade: *i.* solidária; *ii.* subsidiária; *iii.* exclusiva; ou mesmo *iv.* solidária e subsidiária simultaneamente.

[...] 3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa à época dos fatos geradores. 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei 6.404/76). 5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). [...]. (STJ, AgRg no Ag 930334/AL, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 01.02.08).<sup>286</sup>

---

286. No mesmo sentido: AgRg no REsp 885430/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 02.06.08; REsp 1017732/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 07.04.08; AgRg no REsp 933964/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 28.06.07.

[...] 2. A indicação, na CDA, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. 3. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. [...]. (STJ, REsp 900371/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Teori A. Zavascki, DJ 02.06.08).<sup>287</sup>

Acreditamos, todavia, que estas posições não se sustentam em face da própria literalidade do artigo 135. As consequências que o legislador atribuiu à prática de fato que preenche integralmente os requisitos indicados no referido dispositivo legal foram justamente a impossibilidade de responsabilização do realizador do fato tributado e a imputação de responsabilidade exclusiva ao infrator. Se desejasse dispor em sentido contrário, teria que ter empregado outro vocábulo<sup>288</sup> que não *pessoal*.

---

287. No mesmo sentido: REsp. 1004908/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 21.05.08; AgRg no Ag 921362/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 31.03.03; REsp 987991/MG, Rel. Min. Castro Meira, DJ 28.11.07.

288. Quanto ao tema, esclarece Ives Gandra da Silva Martins que “contrariamente ao dispositivo anterior em que o legislador fala em responsabilidade solidária, [...] o dispositivo comentado fala apenas em responsabilidade pessoal”. E acrescenta: “deve-se notar que tanto foi a intenção de o legislador criar para um campo a responsabilidade substitutiva (art. 135) e para outro aquela solidária (art. 134) que ajustou as expressões adequadas para cada caso, graduando a participação da pessoa em função do mal praticado, ou seja, através de responsabilidade solidária nos casos de culpa e de pessoal nos casos de dolo”. (Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 5. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980, p. 306-307).

### 3.5.4 Responsabilidade por infrações

A despeito de os artigos 134 e 135 configurarem hipóteses de responsabilidade tributária decorrente da prática de atos ilícitos, conforme pensamos ter deixado claro no item anterior, o legislador alocou apenas as situações descritas no artigo 137 na Seção IV, do Capítulo V, do Título II, por ele intitulada de *responsabilidade por infrações*. Trate-se, a nosso ver, de discrimen que não se justifica, na medida em que todas elas são atribuídas a *terceiros* em face do cometimento de *infrações*.

Mais inusitado ainda é perceber o critério que supostamente afastaria essas duas realidades. Enquanto a lei exige, a depender da espécie de *responsabilidade de terceiros* de que se trate, a presença do dolo ou da fraude para configurar o ato ilícito que lhe serve de fundamento, no que se refere à *responsabilidade por infrações*, a princípio, a culpa seria suficiente. Ou seja, justamente para imputar *responsabilidade por infrações*, o legislador dispensa a intenção do agente diretamente dirigida ao resultado, salvo disposição de lei em contrário, a teor do que prescreve o artigo 136, do CTN.

Com efeito, de acordo com que deixamos consignado no item sobre a *responsabilidade tributária sancionatória* (3.1.1), a inteligência do artigo 136 do CTN é no sentido de que o elemento subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário. Se não houver, ao menos, a prática de ato culposo, não há que se falar em responsabilidade por infrações. O que se dispensa, tão-somente, é a intenção do infrator diretamente dirigida ao resultado. Este mesmo enunciado normativo prevê, todavia, a possibilidade de esta regra vir a ser excepcionada. Isso significa que, nas situações em que a lei expressamente dispuser em sentido contrário, o dolo poderá ser requisito indispensável para a tipificação da responsabilidade por infrações. O que não se admite, em qualquer caso, é a imputação de responsabilidade objetiva nessa matéria.

E o próprio artigo 137 parece configurar exceção a essa regra, na medida em que imputa responsabilidade *pessoal* ao

agente por conta da realização: *i.* de infrações definidas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito (inciso I); *ii.* infrações em cuja definição requeira a presença de dolo específico do agente, na qualidade de condição elementar (inciso II); e *iii.* infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas (artigo 137, III). Ou seja, o dolo, e, em algumas situações, o dolo específico, é uma constante nesses enunciados prescritivos, o que só dificulta a tentativa do intérprete de identificar critérios precisos para diferenciar a natureza jurídica das normas agrupadas nas Seções III e IV, do Capítulo V, do Código Tributário Nacional.

Diante da configuração de qualquer dos fatos ilícitos acima discriminados, opera-se a modificação da sujeição passiva, existindo permissão para o Fisco constituir o crédito tributário exclusiva e integralmente contra o infrator<sup>289</sup>. Da mesma forma que nas situações expostas nos itens anteriores, a aplicação da norma de responsabilidade por infrações implicará: *i.* a necessidade de anulação do crédito tributário, quando já constituído em face do contribuinte; ou *ii.* impedirá o seu lançamento contra sua pessoa, por força da ineficácia técnica sintática que produz relativamente ao enunciado da sujeição passiva da regra-matriz em sentido amplo.

---

289. Rubens Gomes de Souza discorda desse posicionamento: “parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa”. (*Compêndio de legislação tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93).

Como bem chama a atenção Fábio Fanucchi, “esta é a forma pela qual a legislação tributária se dirige em proteção dos dependentes de terceiros, punindo os que por eles são responsáveis pelo crédito tributário, sempre que ajam dolosamente contra os representados”<sup>290</sup>.

Nessa mesma Seção do Código, verifica-se, ainda, a posição de regra de exclusão da *responsabilidade por infrações*: a denúncia espontânea do infração tributária<sup>291</sup>, acompanhada, se

---

290. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 261.

291. Atualmente, prevalece na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça o entendimento no sentido de que inexistente denúncia espontânea quando o pagamento se refere a tributo declarado pela pessoa jurídica. Como nessas hipóteses o crédito tributário já foi previamente constituído pelo próprio sujeito passivo, aquela Corte considera que o recolhimento realizado será sempre extemporâneo, não podendo, por esta mesma razão, ensejar a aplicação dos benefícios do art. 138, do CTN. (Precedentes da 1ª Seção: AGERESP 638069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005; AgRg nos EREsp 332.322/SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21/11/2005).

Esta E. Corte, todavia, entende que, ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, caso a pessoa jurídica não o constitua, seja porque não entregou a correspondente declaração, seja porque a entregou com informações incompletas, a posterior confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, caracteriza denúncia espontânea, autorizando a aplicação do artigo 138, do CTN. (Precedente: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005). Essa diferença interpretativa fica muito evidente na ementa abaixo:

“[...] 1. Em regra, a denúncia espontânea é aplicada para qualquer tributo, independentemente da sua forma de lançamento. Entretanto, quando houver declaração do contribuinte e, só após, em atraso, for efetuado o pagamento da dívida, não há que se falar na sua caracterização, uma vez que já constituído o crédito tributário.

2. A tese do recorrente, de que a denúncia espontânea não poderia ser aplicada aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não pode aqui ser aplicada, uma vez que não restou evidenciada a circunstância de ter o contribuinte previamente declarado o tributo e, em seguida, efetuado o pagamento em atraso. Sem essa premissa fática, impossível aplicar a jurisprudência pleiteada pelo INSS.

3. A expressão “multa punitiva” é até pleonástica, já que toda multa tem por objetivo punir, seja em razão da mora, seja por outra circunstância, desde

for o caso, do pagamento<sup>292</sup> do tributo devido e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração<sup>293</sup>.

Entretanto, a confissão do infrator, para propagar as consequências jurídicas a que se propõe, deverá ser feita antes que se inicie qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada ao ilícito. Do contrário, não poderá ser incluída na classe dos fatos qualificados como “denúncia espontânea” e, via de consequência, implicar a exclusão da responsabilidade sobre as parcelas enumeradas no próprio artigo 138, do CTN.

Vale ressaltar que a iniciativa do responsável, promovida em estrita observância dos requisitos enumerados no artigo 138, obsta exclusivamente a aplicação de multas de natureza

---

que prevista em lei. Daí, a jurisprudência deste Superior Tribunal ter-se alinhado no sentido de que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer espécie de multa, e não só a ‘punitiva’ como quer o recorrente”. (REsp 1029364/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 22.04.08). Como se percebe, o STJ outorga tratamento mais benéfico àqueles que descumpriram a integralidade dos deveres fiscais.

292. Muito se discutia sobre a possibilidade de o pedido de parcelamento de débito feito antes que se iniciasse qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada ao ilícito poderia implicar os benefícios previstos no art. 138, do CTN. Inicialmente a jurisprudência se posicionava de forma negativa (Súmula n. 208 do TFR). Logo em seguida, foram exaradas decisões em sentido contrário, reconhecendo que o parcelamento nesses moldes também seria causa da exclusão de penalidades (Precedente: EREsp 180.700; REsp 251.214). Após a edição da Lei Complementar n. 104/01, que introduziu o art. 155-A no CTN, a jurisprudência pacificou-se no sentido de que o parcelamento não exclui a exigência de juros ou de multa, de qualquer natureza.

293. “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

punitiva, não afastando, todavia, a obrigação de pagar o tributo devido e os juros de mora<sup>294</sup>.

### 3.5.5 Substituição tributária

Talvez esteja na “substituição tributária”<sup>295</sup> um dos temas que mais atormenta os estudiosos da sujeição passiva dos tributos. Dificilmente se encontra eixo temático que desperta tanta polêmica e incertezas. E as discussões tomam corpo em razão proporcional à expansão da sua aplicabilidade.

Com efeito, a substituição é hoje uma realidade no Brasil, sendo cada vez mais utilizada como instrumento de “controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos. Entretanto, ao mesmo tempo em que responde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade”<sup>296</sup>.

---

294. O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que “o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação”. (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.98).

295. Por fugir ao tema ora proposto, não analisaremos a constitucionalidade da substituição tributária. A este respeito apenas entendemos oportuno deixar consignado que a jurisprudência do C. STF se posiciona no sentido da legitimidade da sua instituição: “[...] 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa ‘constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide’. Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido”. (RE n. 194.382, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 25.04.03).

296. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 662-663.

Não existe consenso sequer quanto à possibilidade de incluí-la na classe da responsabilidade tributária. Aliás, muito do atraso no desenvolvimento do seu estudo se deve à importação de conceitos estrangeiros prontos, que em nada se aproximam da fisionomia traçada pelo direito pátrio.

A devida compreensão do tema exige, portanto, uma tomada de posição firme perante o nosso sistema jurídico, em termos de vê-lo como um todo unitário, se distanciado de construções atreladas a enunciados normativos isolados ou apegadas a meras questões terminológicas. Do contrário, teremos versões meramente parciais sobre a matéria, que não refletem o fenômeno da substituição tributária em sua integridade.

Enfrentemos, logo de início, a primeira dúvida suscitada: substituição é espécie de responsabilidade?

Johnson Barbosa Nogueira, ao dispor sobre o tema, defende que responder positivamente a esta pergunta “é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores”<sup>297</sup>. Apoiado nos ensinamentos de um dos principais elaboradores do Código Tributário Nacional<sup>298</sup>, defende o autor que a substituição é espécie autônoma do gênero sujeito passivo, ao lado da responsabilidade tributária.

Renato Lopes Becho também compartilha desse entendimento:

Pela leitura isolada do artigo 121, particularmente de seu parágrafo único, pode-se ter a errônea impressão de que só existem dois tipos de sujeitos passivos tributários:

---

297. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *O Contribuinte Substituto do ICM*. tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989, p. 89.

298. O próprio Rubens Gomes de Souza, todavia, modificou sua proposta classificatória, passando a considerar a responsabilidade como expressão sinonímia de sujeição passiva indireta, na qual estariam incluídas todas as demais espécies que não o sujeito passivo direto ou contribuinte.

contribuintes e responsáveis. [...] Entretanto, a mera leitura de outro artigo do CTN aponta para a incompletude da divisão disposta no artigo 121 e para a impossibilidade técnica de se colocar o responsável e o substituto com alguma raiz comum, que não o fato de serem sujeitos passivos.<sup>299</sup>

A nosso ver, essas críticas não se sustentam. De fato, não se nega a existência de diferenças substanciais entre as demais espécies de responsável tributário e o substituto. Contudo, há também pontos de conexão que aproximam estas realidades jurídicas, os quais correspondem justamente às notas que autorizam a inclusão de cada um desses sujeitos no conceito de classe “responsável”. São eles: *i.* tratar-se de pessoa indiretamente vinculada ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente vinculada ao sujeito que o realizou e *ii.* estar presente no polo passivo da obrigação tributária.

Muito embora não tenha o legislador do CTN reservado uma Seção específica no Capítulo V, do Título II, para o *substituto tributário*, como o fez em relação às demais espécies de responsabilidade, não havendo, sequer, o uso desta locução no Código, concluímos que se trata sim de modalidade autônoma de responsável, submetendo-se, por conta disso, ao seu regime jurídico geral, bem assim a normas específicas. Afinal, preenchidas as características fundamentais da definição de responsável, não há como lhes outorgar natureza jurídica distinta. E esta ilação se fundamenta exclusivamente em disposições do direito positivo.

Com efeito, prescreve o artigo 150, § 7º, da Constituição da República:

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de 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.

---

299. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1012-1013.

Também o artigo 45, parágrafo único, do CTN, estabelece que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”<sup>300</sup>.

Não bastassem essas normas, há outras tantas na legislação esparsa. A título de exemplo, podemos citar os artigos 6º e 9º da Lei Complementar n. 87/96<sup>301</sup>, que autorizam a instituição de substituição tributária relativamente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS<sup>302</sup>; o artigo 6º da

---

300. Muitos doutrinadores defendem que o fundamento de validade da substituição seria o art. 128, do CTN, o qual, a despeito de usar o termo responsável, melhor se aplicaria apenas a esta subespécie de sujeição passiva. Nesse sentido, esclarece Ricardo Lobo Torres que “o conceito de substituição se subsume à definição do art. 128 do CTN”. (*Curso de direito Financeiro e Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 223). Não concordamos, todavia, com esta posição em face da própria redação da parte final do referido dispositivo legal, que assim determina: “*excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*”. Conforme demonstraremos no decorrer deste item, não são estes os efeitos da substituição. Com a sua instituição, desaparece a possibilidade de incidência em face do realizador do fato gerador, não existindo, em regra, espaço para sua responsabilização subsidiária. Sobremais, como bem lembra Vittorio Cassone, enquanto o art. 128 exige vinculação do terceiro ao fato gerador, na substituição isso não é imperativo. (Cf. CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. 12. ed., São Paulo: Atlas, 2000, p. 175). Por conta disso, entendemos que o artigo 128, do CTN, melhor se adequa às outras hipóteses de responsabilidade exclusiva ou mesmo subsidiária.

301. Mesmo antes da edição da Lei Complementar n. 87/96, já se aplicava o regime de substituição tributária do ICMS relativamente a algumas atividades, por conta do que dispõe o art. 34, § 9º, do ADCT.

302. “Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Lei Complementar n. 116/03, referente ao Imposto sobre Serviços – ISS<sup>303</sup>; dentre outras.

A investigação destes fragmentos normativos permite, logo no primeiro exame, identificar a característica que separa a substituição das demais espécies de responsabilidade tributária.

---

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente”.

303. “Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa”.

Como vimos nos itens anteriores, é sempre uma *ocorrência posterior (ou no máximo, concomitante)* ao evento tributário, lícita ou ilícita, que implica o nascimento da obrigação do responsável. Por força disso, em qualquer das situações já analisadas, há sempre a potencialidade de constituição do crédito contra a pessoa que realizou o suporte fático do tributo. Esta afirmação sequer é comprometida pelas hipóteses de responsabilidade exclusiva, desde que, é claro, a lavratura da norma individual e concreta se perfaça em momento anterior à própria realização do fato da responsabilidade.

Em resumo: é constante a possibilidade de mais de uma pessoa figurar no polo passivo da relação tributária, de forma concomitante, sucessiva ou mesmo substitutiva nas espécies de responsabilidade já estudadas.

Isto, todavia, não ocorre na *substituição tributária*. Aqui há um e apenas um sujeito qualificado como devedor. Desde o início, o aplicador não tem qualquer opção: poderá apenas exigir o débito do substituto.

O próprio Rubens Gomes de Souza já advertia para esta peculiaridade. Segundo o autor, a “substituição ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado”<sup>304</sup>.

Paulo de Barros Carvalho também é enfático ao afirmar:

Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter

---

304. SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93.

instrumental, que a lei costuma chamar de ‘obrigações acessórias’. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.<sup>305</sup>

Não é demais repetir que o legislador tem sempre autorização para se apropriar da pessoa que praticou o fato tributado, colocando-a na posição de sujeito passivo. Muitas vezes, porém, não se contentando com esta permissão, sai em busca de pessoa alheia ao seu suporte factual, para fazer dele o devedor exclusivo, solidário ou subsidiário da prestação tributária. Portanto, o que separa as pessoas de quem se pode exigir o cumprimento da obrigação daquelas de quem não se pode é ato de valoração que antecede a própria configuração da norma, o qual deve observar apenas os limites constitucionais e as disposições de lei complementar.

Esse papel é realizado pelas normas de responsabilidade. Todas elas intrometem modificações no âmbito do critério pessoal passivo da obrigação tributária. Guardando sua autonomia normativa, entram em cálculo de relações com a regra-matriz de incidência em sentido amplo, cujo resultado variará a depender da espécie ou da característica da responsabilidade de que se trate.

No caso da regra de substituição, todavia, o resultado será sempre a mutilação do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo. Como efeito do encontro dessas duas normas, inibe-se juridicamente a possibilidade de exigência do tributo da pessoa que realizou o fato tributado em qualquer circunstância<sup>306</sup>, fixando-se, em contrapartida, sujeito diverso

---

305. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 177.

306. Não ignoramos a regra prescrita pelo Parecer Normativo do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação COSIT n. 01/02 relativamente ao regime de recolhimento do imposto não retido nem recolhido pela fonte nas hipóteses

para ocupar o lugar sintático de devedor. É justamente o produto absoluto das relações que se estabelecem entre a regra de substituição e a norma-padrão em sentido amplo que fornecerá a verdadeira fisionomia da regra tributária em sentido estrito.

Assim, o que se nota é que, por força do estabelecimento da regra de substituição, o legislador inviabiliza a exigência do tributo daquele que praticou sua materialidade. Tamanha é a amplitude da ineficácia técnica produzida pelo preceito de substituição no critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo que ela pode ser equiparada a perda de sua funcionalidade deste aspecto. Isso porque, diferentemente do que se processa nas demais hipóteses de responsabilidade, na substituição não há, em qualquer caso, a possibilidade de incidência do enunciado da norma-padrão em sentido amplo que versa sobre o sujeito passivo. Ou seja, não haverá a possibilidade de constituição de crédito contra aquele que realizou o fato tributário (o substituído).

José Eduardo Soares de Melo sintetiza muito bem o que acabamos de expor:

Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).<sup>307</sup>

---

em que o ilícito é constatado após o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado. Todavia, entendemos que esta disposição não contraria nossas afirmações, vez que, nestes casos, o que se tem é norma nova que, entrando em relação com a regra de substituição, impede a sua incidência. Se o fundamento de validade, todavia, fosse apenas a norma de substituição, jamais poderia ser validamente constituída relação jurídica em face do realizador do fato tributário. Valendo-nos de trocadilho, nessas situações há verdadeira “substituição” da substituição. O contribuinte entra em cena, única e exclusivamente, por conta do efeito que esta nova norma provoca: a suspensão da ineficácia técnica do critério pessoal da regra-matriz em sentido amplo que havia se configurado por força da regra substituição.

307. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 171.

Como se pode perceber, o efeito produzido aqui é muito similar ao que ocorre com a norma de isenção<sup>308</sup>. Nos dois casos, o legislador exerce apenas parcela da competência que lhe foi outorgada. A diferença básica que distancia estas duas realidades, todavia, é que, enquanto a regra de isenção, relativamente ao critério pessoal, se restringe a retirar um ou alguns sujeitos do campo de incidência dos tributos, a regra de substituição vai além, instituindo pessoa nova que deverá figurar no polo passivo da obrigação. Ou seja, enquanto o efeito imputado à isenção é apenas um (inutilizar parte da norma), na regra de substituição são dois (inutilizar parte da norma e agregar novo enunciado), o que dá efetivamente a sensação de permuta do sujeito passivo. Daí a razão do nome *substituição*, alvo de tantas críticas.

---

308. “As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota. De qualquer maneira, a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 521-522).

Feitas essas considerações, voltemos nossa atenção para outro ponto que desperta muita polêmica: o substituído é elemento pré-jurídico?

Acreditamos que não. Como afirmamos, a substituição ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência em sentido amplo, para destruí-la especificamente em relação ao realizador do fato tributado, indicando, em contrapartida, notas de sujeito diverso de quem se poderá exigir o cumprimento da obrigação. Mas, se há mutilação, é justamente porque se pressupõe a existência do substituído, não lhe sendo permitido imputar as consequências jurídicas usuais da prática do fato tributário exclusivamente por conta da existência de norma de substituição. O encontro dessas duas forças normativas inibe juridicamente a exigência contra este sujeito (substituído), já que, nestes casos, a eficácia do enunciado mutilado não poderá irradiar-se.

De fato, o substituído não poderá integrar o vínculo tributário em nenhuma hipótese. A modificação subjetiva se produz com a própria edição da norma de substituição, em instante que coincide com a própria disciplina jurídica da matéria. Mas isso não nos autoriza a afirmar que ele esteja fora do direito positivo. Se efetivamente fosse assim, então como justificar que o regime jurídico aplicável ao substituto é sempre o do substituído? O legislador teria que ultrapassar as barreiras do jurídico, saindo à procura desse sujeito em outros sistemas? Dentro desse quadro, impõem-se, a nosso ver, a necessidade de repensar o assunto.

Como já tivemos a oportunidade de anotar, o critério material dos tributos é invariavelmente um verbo pessoal de predicação incompleta. Por conta disso, ali onde houver a execução da materialidade do tributo, haverá necessariamente um sujeito a realizando. A despeito de a construção linguística empregada no antecedente normativo ser usualmente a forma oclusa, isso não equivale a dizer que não exista uma pessoa praticando o verbo, que ela não esteja presente.

Assim, o que constatamos é que, na maioria das situações, o substituído não aparece de forma ostensiva, permanecendo, todavia, na implicitude do texto legal. E é justamente isso que permite ao intérprete, sem ultrapassar as fronteiras do jurídico, sair à sua procura a fim de identificar o exato regime jurídico aplicável ao caso concreto. Afinal, é esse e apenas esse o dado subjetivo de que poderá se valer o legislador na definição da fisionomia do objeto da obrigação tributária, sob pena de violação dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade.

Uma coisa, todavia, deve ficar clara: o que queremos dizer quando afirmamos que o substituído não é elemento pré-jurídico é apenas que ele está no direito positivo, na qualidade de realizador do evento tributado, não como sujeito passivo do vínculo tributário.

Sob esta perspectiva, caso seja revogada a regra de substituição, o realizador do evento tributário passa a assumir o lugar sintático de sujeito passivo do tributo sem que seja necessária a edição de qualquer outro enunciado prescritivo expresso. Respeitado o princípio da anterioridade, passará a ser legítima a exigência de tributo da sua pessoa, não na qualidade de substituído, mas de contribuinte.

Por fim, chame-se a atenção para outro argumento levantado por aqueles mesmos doutrinadores para inviabilizar a inclusão dos substitutos dentre as espécies de responsável tributário: a existência de norma que autoriza o ressarcimento. Conforme exaustivamente demonstrado, não se trata a regra de repercussão de peculiaridade da substituição. É regra presente em toda e qualquer espécie de responsabilidade. Decorre, como vimos, dos limites constitucionais ao poder de tributar: vedação ao confisco, capacidade contributiva e direito de propriedade. A única diferença, se é que podemos falar efetivamente em diferença, está na constatação empírica de que em quase a totalidade dos casos de substituição há regra expressa de repercussão, nada mais.

### 3.5.5.1 *Substituição convencional, para trás, para frente e o regime monofásico de tributação*

Equacionadas essas dúvidas, passemos à análise da estrutura normativa da substituição tributária, bem como do cálculo de relações que se estabelece entre a regra-matriz de incidência em sentido amplo e cada uma das suas modalidades: *i. convencional*, *ii. para trás* e *iii. para frente*. Além disso, enfrentaremos o tema do regime monofásico de tributação, identificando a possibilidade de enquadrá-lo como espécie de substituição.

Na substituição convencional, o legislador escolhe outra pessoa, que não o realizador de um único fato jurídico tributário, para ocupar com exclusividade o polo passivo da obrigação. O critério de *discrimen* que a afasta das outras modalidades de substituição reside na circunstância de a responsabilidade se referir a apenas um evento tributário, não a uma cadeia deles. Exemplo típico desta subespécie de substituição é a *retenção na fonte*.

Duas são as consequências que provoca: *i.* a ineficácia técnica do critério pessoal da regra-matriz em sentido amplo e *ii.* a instituição de sujeito passivo novo, o qual deverá manter vínculo indireto com o fato jurídico tributário ou direto ou indireto com seu realizador.

Na substituição *para trás*, por sua vez, efetiva-se o evento tributário, com todos os seus contornos. Não obstante, por deliberação do legislador, geralmente motivada por razões de comodidade, esta ocorrência não é suficiente para irradiar a incidência normativa. A inserção, no sistema, de regra desta natureza impede a positivação do tributo naquele momento, postergando-a para operação subsequente.

A despeito da aparência de mera regra de diferimento, a presente norma implica, também, a modificação do sujeito passivo do tributo, já que imputa a responsabilidade pelo dever fiscal à pessoa que realiza a etapa seguinte (ou final)

da cadeia mercantil, a qual fica obrigada a recolher o valor relativo a duas ou mais operações: à sua própria e àquela(s) que a antecede(ram).

Em apertada síntese, a substituição para trás provoca três efeitos: *i.* a ineficácia técnica a termo de todos os critérios da regra-matriz em sentido amplo (exceção feita apenas ao pessoal), que somente poderão propagar seus efeitos com a ocorrência tributária posterior (a realização de etapa nova ou final da cadeia); *ii.* a ineficácia técnica pura e simples do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo, já que o crédito jamais poderá ser constituído contra a pessoa que praticou o fato jurídico tributário; e *iii.* a instituição de sujeito passivo novo, que, em regra, coincide com o realizador da etapa posterior ou final da cadeia.<sup>309</sup>

Nessa linha de raciocínio, a substituição *para trás* posterga o instante em que se deve constituir a obrigação tributária e efetuar o recolhimento do tributo, deslocando-os para o momento da ocorrência de novo fato tributário – etapa nova ou final da cadeia –, ao mesmo tempo em que institui novo sujeito passivo, imputando ao realizador desse fato tributário posterior o ônus de recolher exclusiva e integralmente o tributo devido nas etapas anteriores do ciclo de produção ou circulação, além daquele devido por sua operação própria.

---

309. “ICM. Diferimento. A imunidade ou a isenção de que goza a circulação posterior não se comunica à anterior, que não era objeto de um ou de outra. O diferimento nada mais é do que o adiamento da cobrança do imposto já devido. Essa cobrança, ao invés de ser exigida do contribuinte de direito (fornecedor da matéria-prima), o é do contribuinte de fato (o industrial a quem a matéria-prima é vendida), que se torna responsável pela obrigação tributária. Por isso, quando há imunidade ou isenção quanto a imposto relativo à operação de que o industrial é contribuinte de direito, tal imunidade ou isenção se adstringe a essa operação, não se comunicando à anterior, que não era objeto da imunidade ou de isenção, e que, se não houvesse o diferimento, obrigaria o fornecedor da matéria-prima a recolher o imposto devido. Recurso extraordinário não conhecido”. (RE n. 111.427-4/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, DJ 22.09.89). Nesse mesmo sentido: RE 102.354/SC, DJ 23/11/84; RE 112.098-3/SP, DJ de 14/02/92.

De modo diverso, na chamada substituição *para frente*, o legislador, partindo da mera presunção de que o fato tributário se realizará no futuro, prescreve a obrigação de promover antecipadamente o pagamento integral do tributo devido até o consumidor final. Ou seja, autoriza-se a transferência de parcela de riqueza ao Estado antes mesmo da sua manifestação, tributando-se, em última instância, *atos futuros*. Daí a razão de tantas críticas.<sup>310</sup>

Uma das peculiaridades que afasta essa norma das demais hipóteses de responsabilidade é que o fato que desencadeia a substituição *para frente* é sempre tributário. Todavia, anterior e diverso àquele ao qual usualmente se imputaria o dever de pagar tributos<sup>311</sup>. Expliquemos: a substituição tributária, em regra, é fixada apenas em relação aos tributos plurifásicos e não-cumulativos: ICMS, PIS, COFINS, IPI etc. A lei toma uma etapa da cadeia – a primeira, normalmente – como evento desencadeante de todas as obrigações subseqüentes, com base na presunção de que os respectivos eventos tributários ocorrerão no futuro. A hipótese da substituição *para frente* é, assim, fato igualmente tributário, mas que não se identifica com aquele ao qual, em situações normais, se imputaria o dever que se está exigindo. De um único fato tributário, presume o legislador que os seguintes irão se efetivar, imputando ao seu realizador

---

310. “Ora, se pensarmos que o direito tributário se formou como um corpo de princípios altamente preocupados com minúcias do fenômeno da incidência, precisamente para controlar a atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos, como admitir um tipo de percussão tributária que se dê à margem de tudo isso, posta a natural imprevisibilidade dos eventos futuros? Se é sabidamente difícil e problemático exercitar o controle sobre os fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo, manter a segurança das relações jurídicas?” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 664-665). Não aprofundaremos, entretanto, nessas discussões por se tratar de tema que foge aos nossos propósitos.

311. Isso ocorre igualmente na substituição para trás. A única diferença é que o evento que desencadeia a substituição é posterior àquele ao qual se imputaria normalmente o dever de pagar tributos.

o dever de efetuar o recolhimento antecipado do tributo relativo às operações seguintes, além, é claro, do tributo referente à sua própria operação.

Analicamente, podemos enumerar os seguintes efeitos que decorrem desse fato presumido: *i.* mutilação ou ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo; *ii.* instituição do sujeito passivo do tributo; e *iii.* antecipação da eficácia dos demais critérios da regra-matriz de incidência em sentido amplo.

O regime monofásico, de outra parte, é técnica de exigência tributária em que determinado gravame incide apenas uma vez na cadeia econômica. Pelo presente regime, tributa-se todo o ciclo produtivo em uma única etapa, porém com a previsão de alíquota mais elevada.

Observa-se, assim, a inexistência de identidade entre o regime monofásico e o da substituição tributária, seja *para trás*, *para frente* ou mesmo convencional. É certo que todos têm como finalidade simplificar a arrecadação e os próprios procedimentos fiscalizatórios, mediante a “redução” do número de sujeitos passivos do gravame. Todavia, algumas particularidades afastam esses fenômenos jurídicos.

Na tributação monofásica, exige-se o tributo em relação a um único fato concretamente ocorrido, impedindo-se, todavia, as operações subsequentes de irradiarem a incidência tributária em qualquer ocasião. Diversamente, a substituição tributária *para frente* e *para trás* apresentam-se como técnicas de arrecadação relativas a operações passadas ou futuras, ainda que presumidas. E se o paradigma for a substituição convencional, as diferenças ficam ainda mais visíveis, já que neste caso não há, sequer, que se falar em ocorrências passíveis de tributação anteriores ou posteriores.

Essas simples referências são suficientes para demonstrar a ausência de similitude entre essas figuras: enquanto na substituição tributária tem-se a exigência de tributo em relação a

cada etapa da cadeia econômica, fazendo-o, contudo, de forma concentrada – postergada ou antecipada – e na pessoa do substituto; na tributação monofásica tem-se, justamente, a eliminação da plurifasia, aniquilando-se os próprios *atos geradores* possíveis da cadeia. Não há, portanto, mera instituição de sujeito passivo diverso ou alteração do instante em que se autoriza a constituição da obrigação tributária. Tem-se, pelo contrário, uma única incidência possível, concernente a fato efetivamente verificado, impedindo-se a posituação nas demais fases do ciclo produtivo. Sua configuração envolve, portanto, não a substituição, mas a isenção das demais etapas da cadeia produtiva.

Num resumo, o sistema monofásico provoca as seguintes consequências: *i.* ineficácia técnica definitiva ou mutilação de todos os critérios da regra-matriz relativa às operações posteriores, que não poderão propagar seus efeitos, em qualquer situação; e *ii.* instituição de novos critérios da norma tributária, o que envolve, igualmente, o sujeito passivo, que, em regra, é o realizador da primeira etapa do ciclo produtivo (fabricação ou importação).

### **3.5.6 Síntese da responsabilidade tributária no CTN**

Como forma de sintetizar o que acabamos de expor, apresentaremos quadro analítico das principais características que diferenciam as várias espécies de responsabilidade tributária.

Características Espécies	Norma primária dispositiva	Norma primária sancionatória	Impossibilidade total de constituição do crédito contra o realizador do fato tributado	Possibilidade de posituação de mais de uma norma individual e concreta	Imprescindibilidade de dolo específico para a caracterização do fato da responsabilidade
Responsabilidade por sucessão	Sim	Não	Não	Sim	Não
Responsabilidade de terceiros	Não	Sim	Não	Sim	Sim
Responsabilidade por infração	Não	Sim	Não	Sim	Não
Substituição tributária	Sim	Não	Sim	Não	Não

### 3.6 Considerações conclusivas

Nos itens anteriores, restringimo-nos a indicar como deve ocorrer o processo de posituação das normas de responsabilidade, sem, contudo, enfrentar as situações de anomalia, que exigem equacionamento pelo próprio sistema. Ou seja, trabalhamos apenas com a variável “como deve-ser”, não com a “como normalmente ocorre”, razão pela qual não procedemos à identificação das normas existentes no sistema para solucionar eventual disparidade entre essas duas realidades.

Não ignoramos, entretanto, que isso é uma constante. É muito comum, por exemplo, que a própria pessoa jurídica, contribuinte do tributo, constitua mas não pague o valor devido, vindo a ser descoberto o ilícito do sócio-administrador apenas no curso da execução fiscal. Esta situação e tantas outras despertam muitas dúvidas na identificação das medidas jurídicas cabíveis. Todavia, tendo em vista que isto alongaria por demais a discussão, distanciando-se do foco central do presente trabalho, decidimos enfrentar essas questões apenas nos casos de responsabilidade solidária e subsidiária.