

LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ

# SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

- Norma jurídica tributária
- Validade, vigência e eficácia
- Norma de conduta e de produção normativa
- Norma constitucional e complementar tributária
  - Princípios constitucionais tributários
  - Contribuinte, responsável e substituto
  - Substituição tributária "para frente":  
teoria e jurisprudência

direito, de tal modo que, pela simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados diretos e outros indiretos.

(...)

A erronia das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias são devidas, em grande parte, à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica. Hoje, praticamente totalidade de doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico. A Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa a simplicidade da ignorância.<sup>21</sup>

Complementa BECKER.<sup>21</sup>

“A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável.

No distante ano de 1882, PANTALEONI chegara a esta conclusão. Também ELIGMAN conclui, em 1909, que, para o bem da ciência financeira, devia-se abandonar completamente a classificação dos tributos em diretos e indiretos e até sair outra terminologia. Em 1912 GASTON JÉZE reconheceu que a verdade é que todas estas classificações não têm valor científico. É impossível de dizer o que é um imposto direto ou indireto.”

BECKER,<sup>22</sup> enfim, apresenta uma irrefutável conclusão:

“CONCLUSÃO—Em cada país, sob determinadas condições de tempo e lugar, ando-se presente a conjuntura econômica da época, após complexíssimo estudo, ode-se alcançar uma relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo. Esta relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo consiste no seguinte: a previsão nunca indicará a probabilidade da tendência a repercussão econômica, de sua velocidade, de sua forma, de sua graduação de uma direção preferencial a esta ou àquela classe econômica.

Impossível é conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo. A identificação do contribuinte ‘de fato’ é impraticável”.

Por tudo que foi acima exposto, só resta insistir: o único titular da relação jurídica tributária é o **contribuinte**; as expressões *contribuinte de fato* e *contribuinte de direito* carecem de rigor científico e devem ser repelidas com veemência do universo da Ciência do Direito.

## 2.4.2. A responsabilidade

Retomando a terminologia legal, o art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, estabelece uma definição de responsável:

“Art. 121. . . . .

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

E completa o art. 128 do mesmo Código:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito 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.”

O Código Tributário Nacional ainda dispõe sobre responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133), responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

A doutrina não tem sido unânime na elaboração um critério preciso para distinguir o *responsável do substituto*. Isto se explica por duas razões básicas: a) falta de técnica por parte do legislador que emprega ambos os termos indistintamente; e b) falta de um mesmo critério para efetuar a correta distinção.

Posto isso, retomemos o que foi dito sobre o contribuinte: o **contribuinte** é o único sujeito de direito (sujeito passivo) que pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária e cuja identificação é informada pelo critério pessoal passivo do consequente da norma impositiva de imposto; se o sujeito passivo for outro (*responsável* ou *substituto*, p. ex.), a norma terá necessariamente natureza diversa da tributária.

No caso do *responsável* é exatamente isso que ocorre. A norma, cujo critério pessoal passivo do consequente informa os traços para identificar o responsável (que somente exsurge no âmbito de uma relação jurídica), não tem natureza de norma impositiva de imposto, nem mesmo natureza impositiva tributária.

A norma que dispõe sobre a responsabilidade pode apresentar-se de duas formas diferentes:

- a) ser uma norma primária principal não-tributária;<sup>23</sup> ou
- b) ser uma norma primária punitiva.

**PRIMEIRO** – a responsabilidade decorre de uma **norma primária principal de natureza não-tributária** nos casos em que se processa uma **sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres** (em especial os deveres tributários), exceto os personalíssimos (art. 928 do Código Civil – ex.: o direito à vida, à saúde etc.), do **contribuinte** para o **responsável**.

Em se tratando das chamadas pessoas físicas, essa **sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres, exceto os personalíssimos**, somente é possível se

1 *Idem, ibidem*, p. 491.

2 *Idem, ibidem*, p. 499.

23 Definição completa de norma impositiva tributária – ver subitem 4.5.1 do capítulo IV.

processar na sucessão *causa mortis*, sendo impossível juridicamente sua realização por intermédio de sucessão *inter vivos* (art. 131, II e III do CTN).

No que toca às chamadas pessoas jurídicas, a **sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres** se processa por meio das figuras da fusão (Lei n° 6.404/76 - 404/76 - art. 227). Nestes casos desaparece o sujeito de direito anterior - o *tribuinte sub-rogado*, sendo transferidos todos os direitos e deveres para outro sujeito de direito - o *responsável sub-rogador* (art. 132 - *caput* do CTN).

A sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres (tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica) decorre da realização de fato jurídico lícito (para as pessoas físicas - o *fato-morre*; para as pessoas jurídicas - o *fato-transformação*, o *to-incorporação* ou o *fato-fusão*).

Se a sub-rogação subjetiva advém de fato jurídico lícito, então a norma que spõe sobre a **responsabilidade por sub-rogação subjetiva total** é necessariamente uma norma primária principal, pois seu antecedente descreve um fato lícito **uma pessoa física morrer ou uma pessoa jurídica transformar-se, ser incorporada e fundir-se**.

Por consequência, a norma que dispõe sobre a sub-rogação subjetiva total nunca será uma norma punitiva, já que esta se caracteriza por descrever, no antecedente, um fato-conduta ilícito, e por prescrever, no consequente, uma punição que se conduziu ilicitamente (ou seja, de forma contrária ao prescrito por na norma primária principal).

Poder-se-ia cogitar sobre uma possível ilicitude envolvendo o fato-morte (ex.: homicídio), o que prejudicaria a asserção acima efetuada de que todos os casos de **responsabilidade por sub-rogação subjetiva total** são regulados por norma imária principal e não por norma primária punitiva.

Essa proposição permanece intocada mesmo no caso de um homicídio. O fato-conduta relevante para implicar a **responsabilidade por sub-rogação subjetiva total** das pessoas físicas é a *ação de morrer* cujo sujeito (desta ação) é o lícido, não a *ação de matar*, cujo sujeito é o homicida. Aquela ação (morrer), em não é ilícita. Esta ação (matar) é a evada de ilicitude, é a ação proibida pelo fenaumento jurídico.

Portanto, cabe pontificar sobre essa primeira hipótese de responsabilidade: a **sponsabilidade por sub-rogação subjetiva total é sempre imposta por norma imária principal de natureza não-tributária**.<sup>24</sup>

Como se aesta da definição de norma impositiva tributária (subitem 4.5.1 do capítulo IV), a norma que dispõe sobre a responsabilidade tem natureza não tributária pelo fato de o sujeito passivo indicado em seu consequente não ser aquela mesma pessoa que é descrita pelo antecedente da norma impositiva tributária, a qual realizará o fato-conduta lícito (fato jurídico tributário).

A demonstração do modo pelo qual surge a **responsabilidade "tributária" por sub-rogação subjetiva total** contribui para elucidar esta última asserção. Segue um esquema simplificado:

i) Plano Normativo - Norma primária principal impõe a responsabilidade "tributária" por sub-rogação subjetiva total em função do evento morte de uma pessoa.

i.1 - Antecedente

Se um contribuinte morre sendo titular de direitos e deveres, em especial, deveres tributários e deixando herdeiros.

i.2 - Consequente

(então) Os herdeiros serão obrigados a entregar uma quantia equivalente àquela devida pelo contribuinte falecido, limitada ao montante transmitido por sucessão *causa mortis*.

ii) Plano Fático

Mauro (contribuinte) morre, deixando para um único herdeiro, João, montante de 1000 e uma dívida tributária no valor de 2000.

iii) Plano Relacional - relação jurídica não-tributária.

João está obrigado a entregar 1000 reais ao Estado.

No esquema acima exposto, fica evidenciado que o sujeito que realizou o fato-conduta lícito (fato jurídico tributário) descrito pelo antecedente da norma impositiva tributária e que aparece como o titular do pólo passivo da relação jurídica tributária (que corresponde, plano normativo, à relação jurídico-formal prescrita pelo consequente daquela mesma norma impositiva tributária) foi Mauro, o **contribuinte**, que veio a falecer depois de realizar o fato-conduta lícito, o fato jurídico tributário. Este sujeito de direito, de modo algum, pode ser confundido com o **responsável tributário**, pelo exemplo, João.

A norma que permitiu a identificação do responsável-João é a norma primária principal não-tributária. A norma que possibilitou a identificação do contribuinte-Mauro é a norma impositiva tributária. Por força de esta norma ter incidido sobre o fato jurídico tributário surgiu, no momento 1, a obrigação tributária para Mauro (contribuinte). Somente no momento 2, quando da morte de Mauro, é que se completou o fato jurídico não-tributário, que por sofrer a incidência da norma que dispõe sobre a responsabilidade, fez surgir a responsabilidade para João (responsável tributário).

Logo, está patente a natureza não-tributária da norma que dispõe sobre a **responsabilidade por sub-rogação subjetiva total**.

**SEGUNDO** - os demais casos de responsabilidade tributária previstos no Código Tributário Nacional (exceto os relacionados aos arts. 131, I e II e 132, *caput*) decorrem do disposto em **norma primária de natureza punitiva**.

Verifica-se uma nítida diferença entre a **norma impositiva tributária** (*in sensu*, de imposto) e a **norma que dispõe sobre a responsabilidade por punição**, qual seja:

a) *naquela*, há uma relação jurídico-formal prescrita pelo conseqüente de **norma impositiva tributária** (no caso, de imposto), o qual informa os traços diferenciadores de um único sujeito passivo possível, denominado (segundo o nunciado legal) **contribuinte**;

b) *nesta*, atesta-se a existência de outro tipo de relação jurídico-formal (não-tributária), prescrita pelo conseqüente de **norma de natureza punitiva** (logo, não-tributária), o qual informa os traços identificadores de um sujeito passivo, denominado (segundo o enunciado legal) **responsável**.

O denominado **responsável** (que não se confunde nem substitui o **contribuinte** na relação jurídico-formal de natureza tributária) está presente em nas relações jurídico-formais diferentes:

a) na relação jurídico-formal prescrita no conseqüente de norma primária principal, de natureza não-tributária, administrativo-fiscal, a qual lhe impõe um determinado dever (ou seja, uma obrigação de se conduzir — “Op” — de certa forma) e interesse da Administração (p. ex.: o caso do sucessor responsável que tem a obrigação de verificar se os tributos relativos aos bens adquiridos foram satisfeitos pelo alienante — art. 131, I, CTN);

b) na relação jurídico-formal prescrita no conseqüente de norma primária punitiva, a qual lhe impõe um dever de caráter punitivo (antecedente da norma primária punitiva — *não-cumprimento da conduta prescrita no conseqüente da norma primária administrativo-fiscal*, p. ex., não verificou que os tributos relativos aos bens adquiridos não foram satisfeitos pelo alienante; conseqüente da norma primária punitiva — *o responsável é obrigado a entregar ao Estado uma quantia equivalente àquela que deveria ter sido entregue pelo alienante, o então contribuinte, a título de objeto do tributo*).

Sublinha-se: a norma que afeta o responsável tem natureza de pena (punição) administrativa. Tal caráter punitivo é totalmente estranho à definição de tributo.

Logo, conforme afirmado anteriormente, se o sujeito passivo da relação jurídico-formal prescrita pelo conseqüente da norma não for o definido como **contribuinte**, a norma terá natureza diversa da tributária.

No caso do sujeito passivo ser o **responsável**, a norma primária pode possuir uma dupla natureza:

a) natureza administrativo-fiscal — **norma primária principal administrativo-fiscal**;<sup>25</sup> ou

b) natureza de pena administrativa — **norma primária punitiva administrativa-fiscal**.

Esse fenômeno não passou despercebido pela argúcia de PAULO DE BARROS DE CARVALHO:<sup>26</sup>

“Cremos haver demonstrado a natureza do vínculo que se instala, sempre que pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico de sujeito passivo. Teremos uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória — sanção administrativa”.

E completa com precisão:

“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”.

O ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO parece correto. A circunstância de o responsável pagar um valor (a título de tributo) e tal fato implicar a extinção da relação jurídica tributária, em nada prejudica a conclusão de que a norma jurídica que dispõe sobre a **responsabilidade** possui natureza não-tributária — **norma primária punitiva administrativo-fiscal**.

Algumas palavras merecem ser ditas.

— Uma — parece certo que o pagamento pelo responsável, de importância equivalente àquela devida a título de tributo, extingue a relação jurídica tributária (que significa dizer que extingue tanto a obrigação quanto o crédito tributário, respectivamente, perspectivas passiva — *obrigação tributária* — e ativa — *crédito tributário* — de uma mesma relação jurídica tributária, assunto que será melhor tratado no item 5.4 deste capítulo). O fundamento desta asserção repousa no que dita o art. 128 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer, expressamente, que a atribuição de responsabilidade a terceira pessoa (responsável) *exclui a responsabilidade do contribuinte ou atribui a este um caráter supletivo* do cumprimento total ou parcial da obrigação. Portanto, se terceiro (responsável) paga (cumpre totalmente) é indubitável que fica extinta a relação jurídica tributária entre o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (Estado).

— Duas — a caracterização de uma norma jurídica como sendo de natureza tributária independe do fato de outra norma prescrever alguma “responsabilidade

25 Em consonância com o explicado no subitem 2.9.2 do Capítulo II.

26 *Idem, ibidem*, p. 224.

tributária" para terceira pessoa (responsável). A norma primária principal (nunca norma primária punitiva ou norma secundária) será tributária se a conduta regulada apresentar-se com as características de tributo, em outras palavras, de prestação tributária, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (ver subitem 2.9.1. do Capítulo II).

— **Três** — A caracterização de uma norma jurídica (sempre primária principal) como sendo de natureza tributária independe do fato de haver norma regulando o ressarcimento do responsável tributário pelo contribuinte (sujeito passivo tributário), na hipótese de aquele pagar importância equivalente à devida por este a título de objeto do tributo.

— **Quatro** — No que tange à existência ou não de direito por parte do responsável de ser ressarcido pelo contribuinte, deve-se dizer que o sistema jurídico brasileiro veda o "enriquecimento sem causa" e, portanto, permite àquele que foi obrigado a pagar dívida de outrem exigir deste o correspondente ressarcimento. Essa é a regra geral. Todavia, esta regra geral não se aplica a todos casos elencados no Capítulo V, Título II, Livro Segundo, do Código Tributário Nacional intitulado "Responsabilidade Tributária". Em algumas situações, em virtude do próprio fundamento da responsabilidade, o ressarcimento não é cabível. Vale examinar, de forma sintética, cada uma das hipóteses previstas nos arts. 130 a 137 deste Código:

a) art. 130 — Segundo este dispositivo "os critérios tributários... sub-rogam-se na pessoa dos adquirentes"; a relação jurídica tributária se estabelece somente entre o contribuinte (sub-rogado, p. ex.: o antigo proprietário de um imóvel no que tange ao débito relativo ao IPTU existente em momento anterior à alienação) e o Estado (sujeito ativo); os adquirentes (sub-rogadores, responsáveis tributários) são obrigados a entregar certa soma em dinheiro ao Estado, a título de punição, equivalente ao devido a título de tributo pelos "alienantes" (contribuintes). Neste caso, há total possibilidade jurídica de o responsável tributário exigir o correspondente ressarcimento junto ao contribuinte (a relação não é de cunho tributário, mas de natureza civil), com o propósito de afastar o enriquecimento sem causa deste; o Estado-Fisco nada tem que ver com tal situação, que lhe é juridicamente estranha.

b) art. 131 — Este dispositivo subdivide-se em três incisos. Quanto ao inciso I, a situação é semelhante à do art. 130, porém um pouco mais ampla. O art. 131, I, trata da aquisição e também da remição<sup>7</sup> de quaisquer bens; em função da

semelhança existente, é cabível aqui a mesma argumentação desenvolvida na letra "a". Os incisos II e III referem-se à situação concernente à sucessão *causa mortis*. Se a dívida tributária já existia antes da "data da abertura da sucessão", ou seja, antes do falecimento do contribuinte — o *de cuius*, é caso de mera sub-rogação subjetiva passiva (caso de responsabilidade por sub-rogação subjetiva estudado acima) para os sucessores *causa mortis* (os herdeiros — conforme o disposto no art. 1572 do Código Civil), que respondem nos limites de seus quinhões (regra equivalente àquela do Direito Civil — Código Civil — art. 1578, que limita a responsabilidade do herdeiro às forças da herança). No caso de a obrigação ser do cônjuge meiro, em rigor, não há que se falar em responsabilidade tributária mas em situação de contribuinte, pois a situação do cônjuge meiro era a de uma comunhão patrimonial (de direitos e deveres) e, neste caso, ele responderá pela parte que lhe caiba do patrimônio comum — o cônjuge meiro terá que entregar parte da riqueza da qual já era co-titular. Na hipótese de a dívida surgir após a abertura da sucessão e até a partilha ou a adjudicação, a dívida já nasce para o cônjuge meiro ou para os sucessores, por força do que dispõe o art. 1572 do Código Civil ("aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários"). Pelas razões acima expostas, tanto nos casos do inciso II quanto nos do inciso III, não faz sentido cogitar de "ressarcimento";

c) art. 132 — Os casos previstos no *caput* deste dispositivo, pela própria natureza, são incompatíveis com qualquer ressarcimento. Contudo, na hipótese prevista no parágrafo único, caberia um ressarcimento junto aos demais ex-sócios, se a pessoa jurídica extinta era quem figurava na qualidade de contribuinte quando da prática do fato jurídico tributário. O fundamento deste ressarcimento é igualmente a eliminação do enriquecimento sem causa, *in casu*, por parte dos demais ex-sócios;

d) art. 133 — Pelos mesmos fundamentos da letra anterior, é cabível o ressarcimento junto ao alienante (o efetivo contribuinte), no que se refere aos fatos jurídicos tributários ocorridos até a data da respectiva alienação. Há duas espécies de responsabilidade aludidas — a integral e a subsidiária. Com relação àquela, o sujeito ativo da relação jurídica tributária (Estado) somente pode cobrar (de forma exclusiva) do responsável, cabendo a este providenciar o ressarcimento junto ao contribuinte (ou no caso de pessoa jurídica extinta, junto aos ex-sócios desta). Quanto à responsabilidade subsidiária, em primeiro lugar, o sujeito ativo tributário (Estado) deve cobrar do alienante (contribuinte) e, somente se este não tiver possibilidade de cumprir a obrigação tributária (total ou parcialmente), o adquirente (responsável) será obrigado a entregar (a título de punição) quantia equivalente àquela devida pelo alienante (a título de tributo) e não paga (total ou parcialmente).

e) art. 134 — Neste artigo cuida-se da chamada *responsabilidade de terceiros*. É caso típico de responsabilidade, pois esses "terceiros" não se confundem com aqueles sujeitos passivos da relação jurídica tributária — os contribuintes. O

7 A utilização do termo "remição" no texto legal permite concluir que a figura sob exame é a da remição (relativa ao verbo *remir* — liberar de um ônus, desonerar) e não a da remissão (ativamente ao verbo *remittit* — perdoar). Neste mesmo sentido, leciona Alomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 483.

nciado legal sob exame apresenta redação defeituosa (carente de precisão técnica), pois mistura os conceitos de *solidariedade* com o de *caráter subsidiário*. art. 134, tem-se caso de responsabilidade subsidiária, não solidária. Aquela é ssória, secundária, só exsurge “nos casos de impossibilidade de exigência do rprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (é a hipótese do art. 134). eria responsabilidade solidária (não é o caso do art. 134), se fosse possível exigir undo a escolha do sujeito ativo – Estado) do contribuinte (a título de punição) trega de certa quantia em dinheiro, em sua totalidade (nos termos do parágrafo o do art. 896 e do art. 904 do Código Civil). Cabe firmar que o enunciado do so I do art. 134 do CTN é preciso ao rezar que os pais são responsáveis “pelos atos devidos pelos filhos menores”, pois os filhos menores são realmente os tribuintes (p. ex.: no caso do IPTU, se um filho menor é o titular do direito etivo de propriedade sobre uma casa, está caracterizada uma situação que se :enta como signo de riqueza e é parte desta riqueza que deve ser entregue ao ido a título de tributo; a obrigação tributária é do menor, que deverá ser esentado, se absolutamente incapaz, ou assistido, se relativamente incapaz, nos da vida civil, pelo seu representante legal, a quem cabe zelar pelos interesses enor (arts. 84, 384, V do Código Civil). O mesmo pode ser dito, guardadas as das diferenças, quanto ao enunciado do inciso II do art. 134 do CTN, que dispõe e a obrigação tributária dos tutelados ou curatelados (contribuintes) e a responsabi- ; dos tutores e curadores (respectivamente, arts. 426, I e 453 do Código Civil).

D) art. 135 – Nos casos deste dispositivo não é cabível qualquer ressarcimento. ressoas referidas nos incisos I a III são pessoal e diretamente responsáveis em ão de seus atos indevidos.

g) arts. 136 e 137 – As situações elencadas nos incisos I a III do art. 137 guardam .parecença com as citadas na letra anterior. As pessoas lá referidas são pessoal e amente responsáveis, não havendo qualquer direito a ressarcimento.

Uma última questão merece ser abordada quanto ao tema do ressarcimento nos s de **responsabilidade tributária**. Poder-se-ia argumentar que a natureza puni- das normas que dispõem sobre a “responsabilidade tributária” (normas puni- é incompatível com o ressarcimento. A razão desta asserção seria a seguinte: sarsarcimento (quando cabível) elimina o caráter punitivo da **responsabilidade tária**.

Essa linha de raciocínio não tem fundamentos para prosperar. O caráter ivo não é afetado pela existência de um direito a ressarcimento, e mais, ele parece, de forma evidente, seja mediante uma análise sintática seja por meio na análise semântico-pragmática, como atestar-se-á a seguir:

a) **Análise Sintática** – foi visto anteriormente que a norma primária punitiva e dispõe sobre a **responsabilidade tributária por punição**) caracteriza-se por ever, em seu antecedente, uma situação (fato-conduta, necessariamente) spondente à não-realização do comportamento prescrito pelo conseqüente de

uma norma primária principal (elemento característico de natureza sintática) e por preserver, em seu conseqüente, uma conduta que apresenta natureza de pena, punição. Um exemplo elucida a exposição: se o adquirente, antes do ato de aquisição do imóvel, não fizer com que o alienante (**contribuinte**) extinga seu débito tributário atinente ao IPTU (*antecedente da norma primária punitiva*), então o adquirente (**responsável por punição**) ficará obrigado a entregar ao Estado (sujeito ativo da relação jurídica tributária e da relação jurídica de caráter punitivo, não-tributária) certa soma de dinheiro equivalente àquela que deveria ter sido entregue pelo **contribuinte** a título de imposto, mas não foi.

b) **Análise Semântico-Pragmática** – a natureza de pena presente no conse- quente da norma primária punitiva fica evidenciada à medida que alguém (**responsá- vel**) passa a ter a obrigação de entregar dinheiro a outrem (conduta compulsória, desagradável, não desejada – que caracteriza, em termos semântico-pragmáticos, a *pena, a punição*), por não ter cumprido certa conduta prescrita pela norma primária principal administrativo-fiscal. Mesmo considerando-se que o **responsável** tem direito de ressarcir-se junto ao **contribuinte**, o caráter punitivo não fica atenuado, pois o **responsável** não seria obrigado a desfalcicar seu patrimônio (ainda que temporariamente) se tivesse feito com que o alienante (**contribuinte**), p. ex., extinguisse o débito relativo ao IPTU. Alerta-se ainda que o ressarcimento junto ao alienante (**contribuinte**) será obtido a conta e risco do **responsável** (alienante), o que reforça a índole punitiva que envolve a **responsabilidade tributária por punição**.

Uma vez estudadas as duas modalidades de **responsabilidade tributária (por sub-rogação subjetiva e por punição)**, uma questão ainda merece ser respondi- se o **responsável** não é parte na relação jurídica tributária, por que utiliza-se o adjetivo tributário para qualificá-la?

Há duas razões básicas:

**Primeira** – a expressão **responsável tributário** é normalmente empregada pelo fato de a origem desta responsabilidade estar juridicamente vinculada à existência de uma relação jurídica tributária, cujo sujeito passivo é o **contribuinte** e o sujeito ativo é o Estado. Os casos de responsabilidade ou decorrem de mera sub-rogação subjetiva de direitos e deveres, em especial, os deveres tributários – **responsabilidade tributária por sub-rogação subjetiva** (ex. I – caso dos sucessores *causa mortis* – art. 131, III; ex. 2 – caso da pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra – art. 132, *caput*), ou decorrem de um dever não cumprido pelo denominado **responsável** relacionado à verificação da regularidade da situação passiva tributária de uma terceira pessoa (**contribuinte**) subordinada ao **responsável** ou negocialmente ligada a este; e

**Segunda** – para distinguir, em termos semântico-pragmáticos e com finalidade meramente didática, de outras espécies de responsabilidade, decorrentes de vín- culos com relações jurídicas de natureza diversa (ex.: responsabilidade civil,

responsabilidade societária, responsabilidade penal, responsabilidade funcional etc.).

Portanto, encontra-se plantada, com rigor e fundamento constitucional, a total distinção entre **contribuinte e responsável**.

### 5.2.4.3. A substituição

A doutrina tem divergido ao longo do tempo a respeito da definição do conceito de **substituição tributária**.

Segundo o ensinamento clássico e pioneiro na doutrina brasileira de RUBENS JOMES DE SOUZA:<sup>28</sup>

“O tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a **sujeição passiva direta**, que é a hipótese mais comum na prática.

Entretanto, pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a **sujeição passiva indireta**. A **sujeição passiva indireta** apresenta duas modalidades: **transferência e substituição**; por sua vez, a transferência comporta três hipóteses: **solidariedade, cessão e responsabilidade**”.

Percebe-se no ensinamento de RUBENS JOMES DE SOUZA que o conceito jurídico de **substituição** encontra-se amalgamado com conceitos econômicos, não o Direito, o que prejudica o raciocínio jurídico e dificulta a compreensão desta figura.

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO,<sup>29</sup> ao tratar da **substituição tributária**, assim se manifesta:

“Tem-se, assim, que a substituição representa uma sub-rogação *ex lege* de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária (substituído) – ‘*La surroga ex lege de n soggetto passivo (sostituto) – ad un altro che possiede la capacità contributiva he normalmente fa sorgere l'obbligazione tributaria (sostituito)*.’

(....)

A substituição, pois, é mero critério, legalmente eleito, de atribuição do fato impositivo.

Como tal, o substituto é sujeito passivo da relação tributária”.

ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>30</sup> pontificou que:

3 Rubens Gomes de Souza, *Compendio de Legislação Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1981, p. 92.

3 Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1993, pp. 88 e 91, 1.

3 *Idem, ibidem*, pp. 503 e segs.

“A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal *tributário*, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.

A doutrina jurídico-tributária costuma introduzir na conceituação do substituto legal tributário uma série de elementos supostamente essenciais, mas que na verdade científico-jurídica do fenômeno são completamente *estranhos e indiferentes* à configuração da substituição tributária. Esta confusão e desentendimento da doutrina é provocada pela mistura de conceitos jurídicos com conceitos econômicos, ausência de terminologia científica, hibridiz de raciocínio jurídico com raciocínio econômico, em síntese, *o fenômeno patológico da contaminação da atitude mental jurídica*.

(....)

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para nascimento, vida e extinção destas relações. Por isto, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma *outra* pessoa, cria o substituto legal tributário.

(....)

O substituto legal tributário é uma *espécie* de gênero contribuinte ‘de jure’. Contribuinte ‘de jure’ é a pessoa que a regra jurídica põe no pólo negativo da relação jurídica tributária, assumindo a posição de sujeito passivo da mesma. Contribuinte ‘de jure’ é o *gênero* que abrange duas espécies: O substituto legal tributário e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.

O fenômeno da substituição opera-se no *momento político* em que o legislador cria a regra jurídica”.

A postura de BECKER, apesar de rigorosa e bem centrada em fenômenos exclusivamente jurídicos, é pouco fértil em oferecer **critérios e limites** para que o legislador infraconstitucional imponha a alguém a situação de **substituto**. Sua atenção está voltada apenas para as disposições da “lei” (norma legal, infraconstitucional), esquecendo o jurista gaúcho de pesquisar o relevante papel das **normas constitucionais de produção normativa**.

Essa omissão científica da teoria de BECKER acaba por atribuir uma excessiva liberdade ao legislador ordinário, a qual se apresenta flagrantemente contrária às normas constitucionais (de produção normativa) vigentes. Tal afronta (desconsideração, desrespeito) ao prescrito pelas **normas constitucionais de produção**

**Primitiva** impede o nascimento de norma jurídica (válida) no sistema do Direito positivo.

Posicionamentos doutrinários assemelhados ao de BECKER não contribuem para a solução de sérios problemas relativos ao tema da fenomenologia da sujeição passiva tributária, como é o caso da malfadada **substituição antecipada** ou *para ante*, que será objeto de acurado exame no capítulo seguinte (Capítulo VI).

A doutrina mais moderna também é dissonante sobre a precisa caracterização **1 substituição tributária**.

Leciona PAULO DE BARROS CARVALHO:<sup>31</sup>

“Não sobeja renovar que a substituição de que falamos os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica sobre a matéria. Estamos ante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador separa sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema. (...)

É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja impellido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do pagamento, a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto. Mas, uma peça indispensável no arranjo jurídico da substituição é a pronta disponibilidade de um mecanismo eficaz para eventuais ressarcimentos do substituto”.

Pontifica RICARDO LOBO TORRES:<sup>32</sup>

“Substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária. O conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao ato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

*Fundamentos... idem*, pp. 189 e segs.

<sup>31</sup> Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, Rio de Janeiro, Renovar, 1993, pp. 212 e segs.

(...)

Mas o substituído não é totalmente estranho à relação tributária. Para que haja a substituição é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexos. As imunidades e as isenções pertencem ao substituído, e não ao substituto.

Mas entre o substituído e o substituto não existe nenhum vínculo de natureza tributária. O substituto pode ingressar com ação regressiva contra o substituído, para recuperar a importância correspondente ao imposto e para manter o equilíbrio da equação financeira da substituição, sem que esteja em jogo qualquer prestação verdadeiramente tributária”.

Assevera MARÇAL JUSTEN FILHO:<sup>33</sup>

“Quando se passa a substituição, existem duas normas jurídicas. Há a norma tributária comum, dita principal ou autônoma, definindo hipótese de incidência e mandamento (onde consta, como sujeito passivo, o destinatário legal tributário).

E há a norma de substituição, ou não autônoma. Essa norma contém, na hipótese de incidência, a previsão da ocorrência do fato imponible da norma principal e, ademais, a verificação de uma situação de poder jurídico. Em decorrência dessa situação de poder jurídico, o destinatário legal tributário está subjugado à vontade de um terceiro qualquer, relativamente ao gozo da riqueza a que se alude a hipótese da norma principal”.

Professa JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:<sup>34</sup>

“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 (substituto)”.

Com esse sucinto esboço do pensamento da doutrina nacional, foi possível evidenciar a diversidade de critérios erigidos para delimitar o instituto da **substituição tributária**. Sem embargos de opiniões em contrário, é cabível neste momento focalizar esta questão utilizando o instrumental metodológico desenvolvido no presente trabalho, a fim de apresentar uma proposta coerente, de definição do conceito jurídico sob exame.

Em tal contexto, urge retomar algumas premissas fundamentais adotadas durante a exposição, quais sejam:

– *uma* – a Ciência do Direito Positivo tem por objeto a descrição das normas jurídicas (válidas):

<sup>33</sup> Marçal Justen Filho, *Sujeição Passiva Tributária*, CEJUP, 1986, p. 348.

<sup>34</sup> José Eduardo Soares de Melo, *JCMS – Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1995, p. 95.



— *duas* — o conjunto de normas veiculadas pela Constituição apresenta-se como na origem do Direito Positivo brasileiro;

— *três* — há normas constitucionais cujo objeto imediato é a regulação do modo qual uma norma jurídica é criada, modificada ou extinta, e recebem a denominação de normas constitucionais de produção normativa;

— *quatro* — o Direito Positivo é composto exclusivamente de normas jurídicas, e, os denominados *Princípios Jurídicos* não se localizam ao lado das normas, sim estão contidos nas normas jurídicas;

— *cinco* — o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva (em sentido ativo ou absoluto) é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto *arrazão* prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção nativa (que dispõe sobre a criação de normas impositivas de imposto), portador levada carga axiológica, o qual exige que o antecedente da norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal e que o seu seqüente prescreva a conduta (obrigatória) do titular desta riqueza de entregar e dela ao Estado;

— *seis* — por força do Princípio da Capacidade Contributiva, *norma impositiva imposta* é aquela que se caracteriza por apresentar, no antecedente, a descrição im fato que ostente sinal de riqueza por parte de um determinado sujeito de direito o seqüente, a prescrição de uma relação jurídico-formal, onde um sujeito de direito (sujeito passivo tributário ou contribuinte) está obrigado a entregar parte nela sua riqueza pessoal a outro sujeito de direito, o Estado (sujeito ativo tributário).

Uma vez revisadas essas premissas fundamentais, é possível enfrentar o tema ativo à definição do conceito de *substituição tributária* de modo coerente com o modelo até então proposto.

Em geral, a doutrina sustenta que o conceito de substituto pode ser extraído enunciado do art. 121, parágrafo único, inciso II, e do art. 128, ambos do Código Tributário Nacional (CTN); seguem:

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

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

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

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

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo pressa a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao 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”.

Cabe insistir e deixar devidamente assentado:

i) **contribuinte** é o único sujeito de direito que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária;

ii) **responsável tributário** é o sujeito de direito que figura no pólo passivo de uma relação jurídica não tributária, decorrente de uma norma primária principal não-tributária (no caso do **responsável por sub-rogação subjetiva**) ou de uma norma primária punitiva (no caso do **responsável por punição**).

A aceitação dessas premissas permite a seguinte conclusão: em respeito ao **princípio lógico da identidade**, o conceito de **substituição** não se confunde com o conceito de **contribuinte** nem com o de **responsável**.

Nesse plano, caberia a pergunta: se a norma que dispõe sobre a substituição não possui natureza tributária, se tal norma se distingue da que dispõe sobre a responsabilidade *tributária*, que espécie de norma regula a conduta do **substituto tributário**?

A resposta é única: trata-se de norma cuja natureza é meramente administrativa.

O instituto da **substituição tributária** tem por fundamento o atendimento do interesse da chamada “Administração Tributária”. Muitas vezes é difícil para a Administração efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Daí surgir o regime jurídico da **substituição tributária** que se justifica, basicamente, por três importantes motivos:

- a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;
- b) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e
- c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos.

Todos os motivos acima elencados dizem respeito, exclusivamente, a interesses da Administração Tributária no tocante (repita-se) às funções de arrecadação e fiscalização tributárias.

A doutrina mais arguta,<sup>35</sup> aponta os seguintes requisitos para que possa haver **substituição**:

35 Geraldo Aatiba e Aires F. Barreto, “Substituição e responsabilidade tributária”, artigo publicado na *Revista dos Tribunais*, RT, 1989, vol. 49, pp. 75 e segs. De certa forma, na mesma linha: Alfredo Augusto Becker, *idem*, pp. 484-488 e 500-508; Paulo de Barros Carvalho, *ibidem*, pp. 190 e segs.; Ricardo Lobo Torres, *ibidem*, p. 213.

- a) que o regime jurídico aplicável à tributação seja o do substituído e não o do titular;
- b) que a lei aplicável seja a da data das operações substituídas e não a da data da peração do substituto; e
- c) que a lei por força de determinação constitucional estabeleça mecanismos que garantam o pleno e rápido ressarcimento do substituto.

Explicando esse último requisito, Geraldo Ataliba e Aires Barreto<sup>36</sup> lecionam que se deve a quatro exigências constitucionais:

- a) o princípio da igualdade de todos perante a lei (art. 150, III);
- b) o princípio da capacidade econômica (art. 145, § 1º);
- c) o princípio que veda o confisco (art. 150, IV); e
- d) o fato de "a Constituição sempre designar, implicitamente embora, quem é o sujeito passivo do tributo".

Em função das proposições acima referidas, convém tecer alguns comentários: 1 – O primeiro requisito citado se explica pelo fato de só existir relação jurídica entre o contribuinte e o Estado, sendo a relação entre o substituto e o Estado umho meramente administrativo, funcionando (o substituto) como um *mero arreCADADOR*.

2 – Não há que se falar em garantia de rápido e eficaz ressarcimento para o titular, pois é inconstitucional qualquer exigência que se lhe faça no sentido de pagar "dinheiro", sem que exista a possibilidade (física e jurídica) de ele ter, finalmente, aquela importância em dinheiro. Se porventura o substituto tivesse que pagar dinheiro sem ter (previamente) recebido ou retirado do contribuinte, haveria obrigação de entregar parte do seu patrimônio pessoal, sob a forma de dinheiro dada esta que não é tributo, já que o substituto não é o titular da riqueza, não a capacidade contributiva) **sem o fundamento constitucional necessário**, o se evidencia pelo não-enquadramento nas hipóteses constitucionais taxativas de ação direta e frontal ao direito de propriedade (melhor dizendo, hipóteses que licariam a diminuição do patrimônio pessoal, ou seja, de quaisquer direitos efetivos suscetíveis de avaliação econômica, entre os quais se destaca – apesar de, lentamente, não ser o único – o direito de propriedade) quais sejam: o *tributo*; 145 e segs. – diminui o patrimônio); a *desapropriação* (art. 5º, XXV e art. 22, - extingue direitos); a *requisição* (art. 5º, XXV e art. 22, III – pode extinguir atos); a *pena* (em sentido amplo, de natureza penal ou civil – art. 5º, XLVI, art. § 1º etc.); as *limitações e servidões administrativas* (arts. 170 – III, 216, § 1º – em diminuir o valor do patrimônio pessoal); e *expropriação* (art. 243 – extingue atos sem indenização, é espécie de pena). Logo, a **imposição ao substituto da regra injustificada e antecipada de dinheiro configura confisco, que é inconstitucional**.

3 – A impossibilidade jurídica-constitucional de se lhe exigir a **entrega antecipada** (antes de receber ou de retirar do contribuinte) comprova que o substituto só pode atuar como *mero agente arreCADADOR*.

Conseqüentemente, surge uma dupla possibilidade:

a) ou a norma determina (obriga – "O") que o **contribuinte** entregue ("P") o dinheiro ao denominado **substituto** (*agente arreCADADOR do Estado*);

b) ou a norma permite ("P") que o denominado **substituto** (*agente arreCADADOR do Estado*) **retire** (retenha definitivamente – "P") o dinheiro que, apesar de estar em sua posse (do substituto), já é da disponibilidade jurídica do **contribuinte**, o que caracteriza o fato-signo de riqueza (é o caso, p. ex., das normas que dispõem sobre o *imposto sobre a renda retido na fonte – IRRF*).<sup>37</sup>

Atesta-se que tanto na hipótese "a" quanto na "b" não há por parte do substituto a obrigação de antecipar a entrega (entregar, para depois tentar receber do contribuinte) de dinheiro, o que caracterizaria uma restrição inconstitucional ao direito de propriedade, melhor dizendo, aos direitos subjetivos de cunho patrimonial.

Para finalizar, cabe dizer que, no fenômeno que envolve a **substituição tributária**, existem duas relações jurídico-formais de naturezas diversas e inconfundíveis:

– uma – a que corresponde à relação jurídica tributária que surgirá entre o **contribuinte** e o Estado (representado pelo seu *agente arreCADADOR*, o **substituto**)

– **relação jurídico-formal de natureza tributária**; e

– outra – a que corresponde à relação jurídica administrativo-fiscal que nascerá entre o **substituto** e o Estado, onde o **substituto** (*órgão meramente arreCADADOR*) é obrigado a entregar (passar) ao Estado o dinheiro recebido ou retido do contribuinte – **relação jurídico-formal de natureza administrativo-fiscal**.

Esse tema será retomado no capítulo seguinte, quando analisar-se-á com desvelo a controvertida questão da **sujeição passiva tributária antecipada, in casu, substituição tributária para frente**.

### 5.2.5. Definição completa da norma impositiva de imposto

A norma impositiva de imposto é diretamente informada pelo Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, cujo conceito foi definido do seguinte modo (subitem 5.2.1 deste capítulo):

37 Dizendo de forma inversa (inversa): o contribuinte é *obrigado a permitir* que o Estado (por meio do seu agente arreCADADOR, o "substituto") *retire* (retenha definitivamente) o dinheiro que já está em sua (do substituto) posse. Em termos semânticos, falar em "obrigado a permitir que retire" assemelha-se a "obrigado a entregar". A conduta de *entregar* (em sentido amplo, englobando a situação de "permitir que retire") foi considerada a conduta representativa da prestação tributária (Capítulo II, subitens 2.9.1 e 2.9.2).

**Princípio da Capacidade Contributiva** é o complemento, necessário e condizente, do aspecto declaratório prescritivo do antecedente da norma constitucional. A produção normativa (que dispõe sobre a criação de normas impositivas de fato), portador de elevada carga axiológica, o qual exige que o antecedente da produção normativa de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal e que a consequente prescreva a conduta (obrigatória) do titular desta riqueza (regar parte dela ao Estado).

A partir dessa definição do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva de uma definição embrionária de norma impositiva de imposto, iniciou-se uma e profunda de cada um dos critérios do antecedente e do consequente normativo. Vale repetir que a norma impositiva de imposto, como toda norma jurídica, é irrevogável em termos deontológicos. Contudo, por meio de uma abstração, propósitos científicos, foi possível vislumbrar critérios desta entidade normativa.

Nesse contexto, identificou-se os seguintes critérios:

- a) quanto ao antecedente: pessoal, material temporal e espacial (subitem 5.2.2.1); e
- b) quanto ao consequente: pessoal (ativo e passivo), material (qualitativo e quantitativo), este último subdivide-se em base de cálculo e alíquota, temporal e espacial (subitem 5.2.3 e 5.2.4 acima).

Considerando todos esses pontos, devida e previamente esquadrinhados, é el firmara a definição completa da norma impositiva de imposto:

**Norma Impositiva de Imposto** é aquela que se caracteriza por apresentar, antecedente, a descrição de um comportamento (critério material) de um sujeito de fato (critério pessoal) situado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial) representado por um verbo pessoal e um complemento, sendo a descrição comportamental um signo de riqueza pessoal (ou seja, que haja um sujeito de fato o como titular de direitos subjetivos suscetíveis de avaliação econômica) e, no consequente, a prescrição de uma relação jurídico-formal, onde estão presentes os elementos necessários para o reconhecimento do sujeito de direito que é o titular da norma (critério pessoal passivo, que informa os sinais necessários para identificar o sujeito passivo tributário, o contribuinte) e que tem a obrigação de entregar o material qualitativo) parcela (um dos aspectos do critério material quantitativo, a alíquota) desta riqueza (o outro aspecto do critério material quantitativo, a base de cálculo) a outro sujeito de direito, cujos sinais identificadores estão presentes (critério pessoal ativo, que contém os dados suficientes para identificar o sujeito ativo tributário), em certo tempo (critério temporal) e espaço (critério espacial).

### Imunidade e Isenção – uma rápida abordagem segundo o modelo proposto

Tendo examinado todos os critérios da norma impositiva de imposto, cabe definir o modelo jurídico proposto para distinguir dois institutos que despertam um especial interesse da doutrina: a imunidade e a isenção.

Conforme exposto, toda norma impositiva tributária apresenta-se como norma de conduta. A norma impositiva tributária, para existir juridicamente (ter validade), precisa ser produzida em conformidade com o prescrito pela correspondente norma de produção normativa. Em último e mais elevado grau, encontra-se a norma constitucional de produção normativa (subitem 3.8.4 do Capítulo III).

É lição corrente na doutrina a de que a imunidade tem assento constitucional, enquanto a isenção decorre de previsão legal. É mister aprofundar esta distinção.

Costuma-se dizer que as situações previstas no enunciado do inciso VI, alíneas “a” a “d”, do art. 150, da Constituição da República, caracterizam casos de imunidade.

Tomando-se como referência estes casos e considerando-se aquilo que se disse sobre as diferenças entre a norma de produção normativa e a norma impositiva tributária, pode-se construir o seguinte raciocínio:

- a) a imunidade é relevante para a produção da norma impositiva tributária;
- b) a imunidade limita o “poder de tributar”, isto é, o poder de exigir tributo por meio da norma impositiva tributária;
- c) a imunidade está prevista em norma constitucional que é determinante para a produção da norma impositiva tributária ou seja, a imunidade está prevista em norma constitucional de produção normativa;
- d) a norma constitucional de produção normativa descreve em seu antecedente um fato complexo que se compõe de um *sujeito competente*, uma *declaração prescritiva* e um *procedimento*;
- e) a imunidade “limita o poder de tributar”, isto é, limita, restringe, o conteúdo juridicamente possível da norma impositiva tributária;
- logo, pode-se propor a seguinte definição:

**Imunidade** é o complemento limitativo do elemento declaratório prescritivo que compõe o fato complexo descrito pelo antecedente da norma constitucional de produção normativa (a que regula a produção da norma impositiva tributária), cuja função é a de impedir que determinados critérios (pessoais ou materiais) venham a integrar o antecedente ou o consequente da norma impositiva tributária.

A imunidade, portanto, constitui-se em fundamento de validade da norma impositiva tributária. Se no plano dos fatos, quando da ocorrência do processo legislativo, não foi atendida a limitação representativa da imunidade, a consequência é: o não-surgimento de norma impositiva tributária (válida), pois não terá sido realizado o fato complexo descrito pelo antecedente da norma constitucional de produção normativa.

O fenômeno que caracteriza a **isenção** é totalmente diferente do relativo à imunidade.

A doutrina mais arguta<sup>38</sup> já afastou a teoria, juridicamente imprecisa, de que a isenção é uma mera dispensa do pagamento devido, esclarecendo que se há isenção não nasce a obrigação de pagar o tributo.

Com o propósito de evidenciar a fenomenologia que envolve a isenção, vale, uma vez, lembrar que as normas podem ser classificadas como sendo de *criação normativa e de conduta*.

É certo que a *norma impositiva tributária* é norma de conduta e, pelo acíma mostrado, que a *imunidade* está contida na norma constitucional de produção ativa que regula a produção da norma impositiva tributária. Contudo, parece a seguinte dúvida: a isenção é uma norma de conduta ou de produção ativa?

ACIONA PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>39</sup> que a isenção subtrai parcela impositiva de abrangência do critério do antecedente ou do consequente da regra de incidência tributária.

Por sua vez, ensina ROQUE ANTONIO CARRAZA<sup>40</sup> que "a lei que não esgota a competência tributária da pessoa política que a editou, também, está isentando, e que de modo obliquo."

Nessa linha, é pertinente o raciocínio abaixo desenvolvido:

a) norma de produção normativa é aquela que regula a criação de outras normas;

b) norma de conduta é a que regula diretamente um comportamento, proibindo-o, permitindo-o ou obrigando-o;

c) há isenção quando o legislador suprime, mutila, reduz, algum critério da matriz de incidência<sup>41</sup> (norma impositiva tributária) ou mesmo quando a "lei não esgota a competência tributária da pessoa política que a editou".<sup>42</sup>

Então, segundo o modelo jurídico proposto, a isenção não se apresenta como a de produção normativa nem como norma de conduta, mas, em rigor, apenas cria uma situação jurídica onde, no plano fático, o *sujeito competente* emite declaração prescritiva, relacionada a uma norma impositiva tributária já existente ou a ser produzida, cujo efeito é, respectivamente: a) a mutilação de um dos

Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, cit., pp. 324 e segs.; Roque Antonio Carraza, *Curso de Direito Constitucional*, idem, pp. 322 e segs.; Alfredo Augusto Becker, idem, pp. 276 e segs.; José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias, Sugestões Literárias*, São Paulo, 1980, p. 182 etc.

Idem, *ibidem*, p. 330.

Idem, *ibidem*, p. 333.

Paulo de Barros Carvalho, *ibidem*, pp. 329 e segs.

Roque Antonio Carraza, *ibidem*, p. 333.

critérios do antecedente ou do consequente da norma impositiva tributária já existente (modificação normativa); b) a criação de uma (nova) norma impositiva tributária, cujo campo de abrangência de seu antecedente ou de seu consequente está aquém do que poderia ser, em comparação com o que a correspondente norma de produção normativa possibilitava (criação normativa).

Portanto, a isenção não está, em rigor, contida em norma de produção normativa ou de conduta. Este fenômeno da isenção decorre da liberdade que tem o *sujeito competente* (o legislador ordinário) de elaborar a *declaração prescritiva*, que implicará a modificação da norma impositiva tributária já existente (*modificação normativa redutora*) ou a criação de uma norma impositiva tributária sem esgotar o campo de abrangência possível (*criação normativa reduzida*).

Ressalta-se: a isenção não está contida em norma de produção normativa, pois decorre da liberdade do "legislador", não de limitação contida no aspecto declaratório prescritivo do antecedente da respectiva norma de produção normativa; e a isenção não está contida na norma de conduta, pois esta, simplesmente, apresenta-se como norma impositiva tributária modificada (modificação redutora) ou nova (criação reduzida).

### 5.3. Plano fático

#### 5.3.1. Questão semântica: fato e evento

Até o presente instante, o vocábulo "fato" vem sendo empregado sem maiores esclarecimentos quanto a sua significação. Entretanto, não houve prejuízo para a clareza do texto, pois, além de o contexto encerrar-se de elucidar o sentido, o termo "fato" foi usado segundo a concepção corrente da linguagem ordinária, comum, qual seja: um acontecimento, ocorrência, algo que acontece no tempo e no espaço e que é perceptível pelos sentidos humanos. É nesta acepção que a palavra "fato" tem sido disposta em dicionários da língua portuguesa: "caso, sucesso, ato, coisa ou ação feita; acontecimento ou coisa cuja veracidade é reconhecida; obra, ação que realmente se praticou".<sup>43</sup>

Esse sentido mais comum do vocábulo "fato", de um modo geral, é também encontrado em dicionários de Filosofia. Assim se manifesta NICOLA ABBAGNANO:<sup>44</sup> "Fato. Em geral, uma possibilidade objetiva de verificação, de constatação ou de controle e, portanto, também de descrição ou de previsão: objetiva no sentido de que todos podem fazê-la própria nas condições adequadas". De igual modo, asseveram HILTON IAPASSU e DANILLO MARCONDES:<sup>45</sup> "fato. 1. algo que

43 Caldas Aulete, *ibidem*, p. 1.728; Francisco da Silveira Bueno, *ibidem*, p. 482.

44 Nicolas Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, Mestre Jou, 1982, p. 408.

45 *Idem*, *ibidem*, p. 96.

que acontece, que nos é dado pela experiência. Evento, ocorrência. Uma *le objetiva*”.

al acepção de *fato* é a mais utilizada pelos juristas quando, por exemplo, *l-se à expressão fato jurídico*.

ELSEN,<sup>46</sup> ao se referir a *fato jurídico* esclarece que se trata de um “ato que *za no espaço e no tempo, sensorialmente perceptível ou uma série de atos, manifestação externa de conduta humana*”.

CURIVAL VILANOVA,<sup>47</sup> por sua vez, ao discorrer sobre a distinção entre *normativo* e o *plano fático*, leciona que “num plano, temos a hipótese e a *iência*. No outro plano, temos os dados de fato, as contrapartes empíricas da *e* e da consequência: os suportes fáticos e os efeitos (ou eficácia interna).”  
ão se desconhece a distinção que pensadores de escol fazem acerca dos *os de fato e evento*.

ulo de Barros Carvalho,<sup>48</sup> em recente obra, firma a diferença entre *fato e* (ou objeto da experiência) ao tratar do ponto “Enunciados e objetos da *ncia* – fato como enunciado protocolar – a constituição jurídica do fato”, ora que:

ÜRGEN HABERMAS trabalha com a distinção entre fatos e objetos da *ncia*. Os fatos seriam os enunciados linguísticos sobre as coisas e os *acon-*tos, sobre as pessoas e suas manifestações. Os objetos da experiência são *zerca do que fazemos afirmações*, aquilo sobre que emitimos enunciados. *dessa observações que o status dos fatos é diferente do status dos objetos a* referem”.

complementa ao pontificar que:<sup>49</sup>

.. fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos *gnagem de que nos servimos no dia-a-dia*. Antes, são os **enunciados dos na linguagem competente do direito positivo, articulados em con-** *ia com a teoria das provas*. Quem quiser relatar com precisão os fatos *s, nomeando-lhes os efeitos, que use a teoria das provas, responsável pelo* *mpetente para referência aos acontecimentos do mundo do direito”*.

ise professor traz ainda à colação o ensinamento de TERCIO SAMPAIO *ZJR*.<sup>50</sup> Esclarece este autor:

*ria Para do Direito, idem, p. 2.*

*usaliade e Relação no Direito, idem, pp. 15 e segs.*

*ndamentos Jurídicos da Incidência Tributária, idem, pp. 85 e segs.*

*m, Ibidem, pp. 90 e segs.*

*rodução ao Estudo do Direito, idem, p. 253.*

“É preciso distinguir entre **fato e evento**. A travéssia do Rubicão por Cesar é um **evento**. Mas ‘Cesar atravessou o Rubicão’ é um **fato**. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que Cesar atravessou o Rubicão’ conferimos **realidade ao evento**. ‘Fato’ não é pois **algo** concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”.

Em suma, a distinção preconizada entre *fato e evento* (ou *objeto da experiên-* *cia*) é a seguinte: a) *fato* – é a descrição em linguagem competente de um evento ou *objeto da experiência*; e b) *evento* ou *objeto da experiência* – equivalente àquilo que *se chamou anteriormente de fato* (na primeira acepção exposta), –, significa aquela “contraparte empírica”, aquele ato perceptível pelos sentidos, que se realiza no *tempo e no espaço*.

Não obstante o elevado nível analítico da corrente que confere aos vocábulos *fato e evento* (ou *objeto da experiência*) significações diversas, apesar de concordar que é preciso conferir-se nomes (rótulos) diferentes para designar o “objeto de *experiência*” e para designar a “descrição deste *objeto da experiência*”, para os fins deste trabalho, continua-se adotando a acepção tradicional para *fato* (como sinônimo de *evento*), que tem a seu favor a **força do uso**, tanto por parte dos utentes da *linguagem ordinária* quanto por parte dos utentes da *linguagem científico-jurídica*.

Desse modo, utiliza-se a seguinte terminologia:

- a) para indicar o acontecimento, o “objeto da experiência”, (que é perceptível pelos sentidos humanos e ocorre no tempo e no espaço), emprega-se o termo **fato**;
  - e b) para simbolizar a descrição deste acontecimento, do “objeto da experiên-
- cia*”, faz-se uso da expressão **descrição do fato**.

### 5.3.2. Fato jurídico tributário

#### 5.3.2.1. Definição

Uma vez esclarecida a questão semântica que envolve o termo *fato*, torna-se *mais fácil* enunciar a definição de **fato jurídico tributário**. Para tanto, convém *retomar* o sentido de cada um dos vocábulos que compõem esta expressão:

- a) **fato** – é o acontecimento, o objeto da experiência, perceptível pelos sentidos *humanos, que se realiza no tempo e no espaço*. Daí dizer-se que o *fato é concreto*, pois é algo que “nos é dado pela experiência sensível”, “que é efetivamente real”,<sup>51</sup> “determinado, particularizado, que exprime um objeto particular, individual (em *oposição a abstrato*)”;<sup>52</sup>

51 Hilton Japiassu e Danilo Marcondes, *ibidem*, p. 54.

52 Caldas Aulete, *ibidem*, p. 888.