



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**MARCELA ALMEIDA CARNEIRO**

**LIMITES DA SOLIDARIEDADE NAS RELAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS: SUBSTITUIÇÃO E RESPONSABILIDADE**

Salvador  
2015

**MARCELA ALMEIDA CARNEIRO**

**LIMITES DA SOLIDARIEDADE NAS RELAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS: SUBSTITUIÇÃO E RESPONSABILIDADE**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Salvador  
2015

## TERMO DE APROVAÇÃO

**MARCELA ALMEIDA CARNEIRO**

### **LIMITES DA SOLIDARIEDADE NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS: SUBSTITUIÇÃO E RESPONSABILIDADE**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2015

A todas as pessoas que se fizeram presente nessa etapa, compartilhando comigo palavras de incentivo e carinho, me fazendo crer que sou capaz.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por ser minha fonte inesgotável de fé e otimismo.

A minha amada família, por estar sempre ao meu lado em todos momentos, sejam eles de muita alegria ou de muita dificuldade, agradecerei sempre pela compreensão.

A todos os amigos e companheiros nessa jornada intensa que é a conclusão de um curso, agradeço o suporte dado, os conselhos, a palavra amiga nas horas importantes.

A querida Prof.<sup>a</sup> Laís Gramacho Colares, por sempre se mostrar disponível a me ajudar, pelo cuidado e preocupação que devota a todos seus alunos.

A todos funcionários da biblioteca, atenciosos e prestativos como ninguém, fazendo com que todos se sintam em casa.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo examinar o instituto da solidariedade no Direito Tributário, a fim de estabelecer os seus limites nas relações jurídicas tributárias, haja vista que, sobre o artigo 124 do Código Tributário Nacional que prevê o instituto, existem controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais relevantes. Isso ocorre devido à falta de clareza do mencionado dispositivo legal, o que permite interpretações inadequadas e excessivamente amplas, conduzindo ao transbordamento da responsabilidade tributária para terceiros. Diante disso, buscou-se realizar uma análise do dispositivo legal de forma sistemática, considerando todo o ordenamento jurídico, estabelecendo ainda a distinção entre as figuras de sujeição passiva indireta, quais sejam, o substituto e o responsável tributário. Vale dizer que, o estudo se desenvolveu através de pesquisa bibliográfica no ramo do Direito Tributário e também do Direito Civil, bem como, também foram examinados a legislação vigente e o posicionamento jurisprudencial pátrio acerca da matéria em foco.

**Palavras-chave:** Sujeição passiva tributária; Substituição; Responsabilidade; Solidariedade; Art. 124 do CTN.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal da República
CTN	Código Tributário Nacional
des.	Desembargador
Min.	Ministro(a)
Rel.	Relator
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça da Bahia
TRF	Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	09
<b>2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA</b>	12
2.1 NOÇÃO DE OBRIGAÇÃO	12
2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	15
<b>2.2.1 Definição</b>	15
<b>2.2.2 Obrigação principal e Obrigação acessória</b>	20
<b>2.2.3 Divisão entre Obrigação e Crédito Tributário e seus Efeitos</b>	23
<b>2.2.4 Elementos</b>	29
<b>3 DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA</b>	35
3.1 CONCEITO E MODALIDADES	35
3.2 CLASSIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA	40
3.3 O CONTRIBUINTE	46
3.4 O RESPONSÁVEL	48
<b>3.4.1 Responsabilidade por sucessão</b>	51
<b>3.4.2 Responsabilidade de Terceiros</b>	56
<b>3.4.3 Responsabilidade por Infração</b>	58
3.5 O SUBSTITUTO	59
<b>3.5.1 Modalidades de substituição</b>	64
3.6 IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA CLASSIFICAÇÃO ADOTADA	67
<b>4 A SOLIDARIEDADE NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS</b>	72
4.1 O INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE NO CÓDIGO CIVIL DE 2002	72
<b>4.1.1 Solidariedade passiva</b>	76
<b>4.1.2 Distinção entre Solidariedade e Subsidiariedade: benefício de ordem</b>	81
4.2 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA	83
<b>4.2.1 Requisitos para configuração da solidariedade tributária: uma análise do art. 124 do CTN</b>	85
4.2.1.1 Limites para definição do interesse comum-art. 124, I	86
4.2.1.2 Solidariedade expressamente designada por lei-art. 124, II	91
4.2.1.3 Necessidade de comprovação e ônus da prova	94

<b>4.2.2 A solidariedade é uma modalidade autônoma de responsabilidade tributária?</b>	96
<b>4.2.3 Efeitos da solidariedade tributária</b>	98
<b>5 CONCLUSÃO</b>	101
<b>REFERÊNCIAS</b>	104

## 1 INTRODUÇÃO

O direito é mutante, sua prática está em constante evolução, seja por força das inovações legislativas como das inovações interpretativas e aplicativas à luz dos valores de cada sociedade em cada momento da história. Não é invariável, o movimento é a sua realidade, afinal, o direito é produto da cultura, é uma criação humana.

No direito, não se trabalha com ideias de verdade ou mentira, mas com as do que é válido ou não. Em matéria jurídica, a exatidão ou não de um conceito é determinada em função dos traços específicos do respectivo regime jurídico. A própria investigação do sentido convencional das palavras é muito complexa, havendo a necessidade de buscar o sentido que lhe atribuem os diversos autores, para diminuir o risco de falar de coisas diferentes sob o mesmo título. Enfim, é essencial buscar os conceitos que estão por trás das palavras.

Para buscar o melhor conceito de cada instituto jurídico, tem-se que pôr o foco nas fontes do direito. As fontes primárias são a legislação e a jurisprudência: o direito posto e as normas impostas por tribunais sob tal legislação. Todavia, não é suficiente para os juristas a descrição de institutos jurídicos tal e como aparecem nas leis, já que se deve atentar para as eventuais inconsistências das leis, sua ineficiência e sua desconformidade com os princípios maiores que inspiram toda a criação jurídica.

Então, a busca nas diversas fontes do direito é no sentido de evoluir, desenvolver os institutos jurídicos para que sejam instrumentos normativos cada vez melhores para a realização dos ideais de segurança e justiça.

Reconhecendo que a existência de controvérsias interpretativas é uma questão enfrentada por toda a ciência jurídica, no presente estudo, adentra-se na seara tributária para analisar as relevantes controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais envolvendo o instituto da solidariedade nas relações tributárias, pois não há unidade na interpretação, sentido e alcance do conceito de solidariedade civil aplicado ao Direito Tributário.

A falta de clareza do artigo 124 do Código Tributário Nacional, dispositivo legal que trata sobre a solidariedade, tem permitido interpretações inadequadas e

excessivamente amplas, conduzindo ao transbordamento da responsabilidade tributária para terceiros. Faz-se mister então considerar todo o sistema tributário para alcançar o sentido exato da norma, notadamente a Constituição Federal.

Alcançar os limites da solidariedade tributária é oferecer critérios para conciliar o interesse público da arrecadação, com os direitos constitucionais conferidos aos contribuintes. Até porque inúmeras normas são publicadas, e cada vez mais, sacrificam a sociedade ao prever um número elevado de controles fiscais e a obrigação de recolher tributos devidos em função de fatos praticados por terceiros, como se o interesse público justificasse toda e qualquer intromissão na atividade privada, nos direitos individuais e no direito que se tem de trabalhar e de gozar dos frutos do trabalho.

A motivação para esta pesquisa surgiu primeiramente da diversidade doutrinária quanto à classificação das modalidades de sujeição passiva tributária, que desde logo, demonstra a importância de se refletir sobre o tema. Nesse contexto, é indispensável definir como a solidariedade se comporta no Direito Tributário, se este instituto se configura de forma autônoma ou se somente regula as relações entre os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Nota-se que, o estudo empreendido é de muita utilidade para o Direito, tendo em vista que até hoje não são claros para a doutrina e para a jurisprudência brasileiras os aspectos específicos das normas de substituição e de responsabilidade, bem como suas implicações dinâmicas ou de procedimento. Ademais, a pesquisa possui relevância jurídica na medida em que visualiza a problemática de forma sistemática, pressupõe uma grande compreensão da finalidade dos institutos, da sua natureza e das suas relações com todo o ordenamento.

Dessa forma, consideram-se os direitos fundamentais através da razoabilidade e da proporcionalidade, para que permitam suscitar os limites constitucionais das normas, contribuindo para a crescente racionalidade nas atividades diretivas que competem ao legislador e ao governo e na tarefa de aplicação das normas, próprias do administrador e do juiz.

O instituto da solidariedade foi criado no direito tributário para favorecer o Estado na satisfação de seu crédito, e como as disposições legais atinentes a solidariedade referem-se a situações extraordinárias, é necessário que sejam interpretadas com

cautela, para que seus limites não sejam violados, sob pena de indevida ampliação de seu alcance. Em razão disso, a importância social do tema proposto se configura diante da impossibilidade de se atribuir a qualquer pessoa a condição de devedor solidário, até porque em particular o tema situa-se na perspectiva dos direitos e garantias das pessoas em face do Estado titular da competência tributária.

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos, incluindo a Introdução e a Conclusão. O ponto de partida para averiguação do objeto desse estudo é a abordagem, presente no segundo capítulo, dos contornos da relação jurídica tributária, pretendendo de início evidenciar a noção de obrigação no direito civil, para depois analisar as peculiaridades da obrigação tributária propriamente dita, trazendo sua definição, seus elementos e a diferenciação entre obrigação tributária principal e acessória.

O terceiro capítulo dará enfoque a sujeição passiva tributária, abordando primeiramente seu conceito, para depois analisar criticamente as diversas classificações doutrinárias acerca do tema. Posteriormente, adentrará especificamente nas modalidades de sujeição passiva adotadas pelo presente estudo, trazendo todas as características relativas ao contribuinte, responsável e substituto tributário.

No quarto capítulo, por sua vez, será realizado um estudo detido sobre a solidariedade nas relações tributárias. Para tanto, primeiramente serão tecidas considerações acerca do instituto da solidariedade no Código Civil de 2002, destacando os nuances da solidariedade passiva, tratando ainda da distinção entre solidariedade e subsidiariedade, diante da análise do conceito de benefício de ordem, e se este se aplica na seara tributária. Posteriormente, debruça-se na solidariedade tributária passiva propriamente, trazendo os efeitos dessa solidariedade, e fazendo uma análise minuciosa e sistemática do art. 124 do Código Tributário Nacional que prevê o instituto, em busca da verificação de ser a solidariedade modalidade autônoma ou não de sujeição passiva.

Nesse sentido, pretende-se problematizar, ao longo do presente trabalho, quais os limites do legislador ao escolher os sujeitos aos quais se imputará a obrigação tributária.

## 2 A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

### 2.1 NOÇÃO DE OBRIGAÇÃO

O objeto primordial do direito é ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos seres humanos, nas suas relações de intersubjetividade. Com base nesse caráter instrumental do ordenamento jurídico, nota-se que o meio de que dispõe para alcançar suas finalidades precípua, é a relação jurídica, no contexto da qual emergem direitos e deveres correlatos.

Se a relação inter-humana fática é relevante para o Direito, este dela toma conhecimento para discipliná-la ou regrá-la, ou seja, o Estado disciplina aquela relação fática, criando uma regra jurídica cuja incidência juridicizará a relação<sup>1</sup>.

As relações jurídicas pertencem ao domínio do concreto, advém de fatos no tempo e no espaço localizados. Então, relação jurídica em sentido estrito, não é uma relação qualquer, mas é aquela que se dá entre sujeitos de direito, em razão da ocorrência de determinado fato jurídico. É concreta, pois prescreve uma conduta específica e não uma conduta-tipo (abstrata) e é individual, já que os sujeitos passivos são identificáveis, individualizáveis<sup>2</sup>.

Vale dizer que situação jurídica é toda e qualquer situação da vida real regulada pelo direito, e relação jurídica é o vínculo que, nas situações que envolvem duas ou mais pessoas, atribui a umas e outras poderes e deveres juridicamente exigíveis, com vista à consecução de finalidades específicas<sup>3</sup>.

O vocábulo obrigação comporta vários sentidos. Na sua mais larga acepção, exprime qualquer espécie de vínculo ou de sujeição da pessoa, seja no campo religioso, moral ou jurídico. Em todos eles, a essência do conceito é a mesma, a submissão a uma regra de conduta, cuja autoridade é reconhecida ou forçosamente se impõe.

A noção da obrigação vem das Institutas, no direito romano, onde se dizia que obrigação é o vínculo jurídico que nos adstringe necessariamente a alguém, para solver alguma coisa, em consonância com o direito civil. Já se apontava o vínculo

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 342.

<sup>2</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 61.

<sup>3</sup> NORONHA, Fernando. **Direito das Obrigações**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 34.

como núcleo central da relação entre o credor e o devedor, e a prestação como o seu conteúdo, exigível coercitivamente<sup>4</sup>.

Ao se decompor uma relação obrigacional, verifica-se que o direito de crédito tem como fim imediato uma prestação, e remoto, a sujeição do patrimônio do devedor. Encarada essa dupla finalidade sucessiva pelo lado passivo, descortinam-se dois elementos que compõem seu conceito, o débito, que corresponde ao dever de prestação a ser cumprido espontaneamente, e a responsabilidade, que corresponde à sujeição do devedor ao poder coativo do credor<sup>5</sup>.

Nesse sentido, existe um conceito dualista ou binário da obrigação, uma vez que são vislumbrados estes dois fatores, o primeiro dos quais chamado débito<sup>6</sup> e o segundo sendo conhecido pelo nome de responsabilidade<sup>7</sup>. Tal teoria afirma que os dois fatores, embora normalmente estejam presentes na mesma obrigação, podem ser desmembrados, admitindo-se a existência de débito sem responsabilidade ou de responsabilidade sem débito<sup>8</sup>.

É importante ressaltar que esta teoria dualista da obrigação não tem trânsito pacífico na doutrina, já que muitos civilistas entendem estarem ligados dever e responsabilidade, sendo a responsabilidade um pressuposto da obrigação. Assim, adotam a teoria monista, não podendo haver crédito sem obrigação e vice-versa.

Na contemporaneidade, a maior parte da doutrina tem focado a obrigação sob um viés dinâmico (e não estático), representativa de uma relação jurídica obrigacional composta por um conjunto de direitos, faculdades, poderes, ônus e deveres das partes. Então, considera-se a obrigação como um processo em que o credor também tem dever de cooperar para fins do adimplemento baseado no princípio da boa-fé objetiva<sup>9</sup>.

Embora seja frequente, na linguagem jurídica, dar o nome de crédito ao lado ativo da relação e reservar o termo obrigação para designar apenas o seu

---

<sup>4</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 2, p. 37.

<sup>5</sup> GOMES, Orlando. **Obrigações** – Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.18-19.

<sup>6</sup> Também conhecido por *debitum* ou *Schuld*.

<sup>7</sup> Também conhecido por *obligatio* ou *Haftung*.

<sup>8</sup> CALIXTO, Marcelo Junqueira. Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes. *In*: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Obrigações: Estudos na perspectiva civil-constitucional**. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 03-04.

<sup>9</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 2, p. 05.

lado passivo, a obrigação abrange a relação globalmente considerada, incluindo tanto o lado ativo (o direito à prestação) como o lado passivo (o dever de prestar correlativo)<sup>10</sup>.

Percebe-se que a relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo. Isso porque o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e a obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares. Daí a possibilidade de falar-se, com pertinência ao objeto do estudo, de obrigações de Direito Civil, Comercial, Tributário etc.<sup>11</sup>

Então, mesmo existindo uma obrigação para cada ramo do Direito, o ordenamento jurídico é um só, de modo que o conceito de obrigação deve ser enquadrado como um conceito de Teoria Geral do Direito.

A discussão sobre se a obrigação de direito privado e obrigação tributária se identificam ou diferem não é meramente acadêmica. Isso porque se há identidade, as normas de direito privado aplicam-se à obrigação tributária, caso contrário não se aplicam. A resposta é alcançada considerando existir entre elas identidade estrutural mas não funcional, razão pela qual as normas legais concernentes à obrigação de direito privado aplicam-se à obrigação tributária, exceto se, a aplicação não puder ou não deve ser feita<sup>12</sup>.

É importante salientar que todos os ramos do ordenamento jurídico inter-relacionam-se, pois existem diversas zonas de conexão. No que concerne ao Direito Civil, a relação com o Direito Tributário está especialmente representada pelo fato deste último constituir um direito de sobreposição. Assim, utilizam-se princípios de direito privado para a interpretação de suas normas, bem como conceitos desse domínio para a configuração das materialidades tributárias<sup>13</sup>.

Diante disso, é importante assinalar que o nascimento do Direito Tributário como ramo autônomo, com princípios, institutos e técnicas próprias, decorreu da elaboração de consolidações normativas tributárias, como exigência da necessidade prática de

---

<sup>10</sup> VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. 9. ed. Coimbra: Almedina, 1998, v. 1, p. 58.

<sup>11</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 38.

<sup>12</sup> COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 211.

<sup>13</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33.

melhor organizar e exercer a tributação, o que deu impulso ao seu desenvolvimento científico.

## 2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.2.1 Definição

Obrigação   o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada presta o. Corresponde a uma rela o de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter transitório, já que extingue-se pelo cumprimento, cujo objeto consiste numa presta o economicamente aferível.

Diz-se que alguém está tributariamente obrigado quando uma norma tributária qualquer lhe prescreve um determinado comportamento e esse comportamento consiste na presta o do tributo. A pessoa tem o dever de prestar o tributo porque esse comportamento lhe   determinado pelo ordenamento jurídico tributário<sup>14</sup>.

  imperioso dizer que o direito tributário existe para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste, transformando a rela o tributária, que antigamente foi uma rela o simplesmente de poder, em rela o jurídica<sup>15</sup>.

Então, sendo sabido que a rela o entre o Estado e as pessoas sujeitas   tributa o não   rela o simplesmente de poder, mas uma rela o jurídica, fica evidente que esta constitui objeto essencial do direito tributário, que   de natureza obrigacional. Assim, ao tratar da obriga o tributária, interessa-nos a acep o da obriga o como rela o jurídica.

A rela o jurídica que se estabelece entre o Estado e o particular concernente ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária tem a natureza de uma obriga o. Esta   uma garantia oferecida pelo sistema jurídico, que não pode passar despercebida, já que se o vínculo estabelecido   obrigacional, então direitos e deveres se estabelecem e se extinguem na forma da lei.

---

<sup>14</sup> BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 40.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 52.

Esta relação tributária, como qualquer relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. E considerando a Teoria Geral do Direito, não se pode confundir norma com texto de lei, já que a norma é o que se extrai da interpretação da lei.

Dessa forma, o texto normativo é composto por dois elementos, o antecedente (norma primária) e o conseqüente (norma secundária). O antecedente da norma é a hipótese de um fato que ocorrendo no mundo empírico vai gerar a incidência da norma. O conseqüente por sua vez é a consequência<sup>16</sup>. Todavia, no caso das normas tributárias, apesar da norma se encaixar nessa estrutura, o texto normativo não está escrito como antecedente e conseqüente.

No Direito Tributário chama-se o antecedente de hipótese de incidência, que é a descrição abstrata e geral do fato gerador, além de chamar o conseqüente de mandamento, onde consta a descrição abstrata e geral da obrigação. Ou seja, o conseqüente aqui não é uma sanção, e sim a consequência da incidência de uma hipótese normativa, qual seja, a obrigação tributária.

Esta relação jurídica não possui configuração diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum, até porque é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação<sup>17</sup>.

Então, a relação jurídica é uma consequência, um efeito jurídico, daquela incidência da regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada. A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica<sup>18</sup>.

Em virtude do princípio da legalidade a norma há de ser extraída de uma lei em sentido estrito, ou seja, a lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação

---

<sup>16</sup> REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. 10ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 317 e 318.

<sup>18</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 261.

entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se fato gerador ou fato imponible, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária)<sup>19</sup>.

O princípio da legalidade é basilar em toda a estrutura tributária, pois se sabe que a raiz de todo ato administrativo tributário deve ser encontrada numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República, onde ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Então, bastaria este dispositivo constitucional para afirmar que ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei<sup>20</sup>.

Deste princípio expresso da legalidade poderia extrair o princípio implícito da legalidade tributária, mas o legislador constituinte foi mais além e deixou esta ideia expressa na Constituição da República<sup>21</sup>, já que veda aos entes federativos a instituição de tributos sem lei correspondente e a majoração destes sem lei que a estabeleça. No entanto, esse rigor é atenuado pela disposição que faculta ao Poder Executivo, sempre atendendo as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de certos impostos.

Em matéria tributária são perfeitamente distinguíveis as funções cumpridas pela noção de legalidade, mediante a exigência do indispensável veículo legislativo (função formal), da especificação de todos os aspectos à verificação do fato jurídico tributário e respectiva obrigação (função material), bem como quanto à vinculatividade dos órgãos da Administração a seus comandos (função vinculante)<sup>22</sup>.

A rigor, a lei deve prever não apenas a hipótese de incidência em todos os seus aspectos, mas estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária.

É importante dizer que os sujeitos pagam os tributos em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social. Porque o dever

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 124.

<sup>20</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 272.

<sup>21</sup> "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;" (Art. 150 CF).

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 80.

de solidariedade social só atua em momento pré-jurídico, levando a aceitar a existência de um poder de tributar e a norma jurídica que institui o tributo. Daí em diante, porém, o dever se torna estritamente jurídico, gerando duas consequências, a de tornar o devedor juridicamente responsável, ou seja, sujeito às sanções previstas na ordem jurídica no caso de inadimplemento, e a de tornar quantificável a prestação devida<sup>23</sup>.

O nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se, assim, mesmo que este devedor ignore ter nascido a obrigação, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto, por isso a obrigação diz-se *ex lege*.

Como já dito, o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco, pois é incontroverso que a cobrança de qualquer tributo pelas Fazendas Públicas dos entes federativos, só poderá ser validamente realizada se houver uma lei que a autorize. O tributo subsume-se a esse princípio constitucional, afinal, a vontade da lei, na obrigação tributária, substitui a vontade das partes, na obrigação privada.

O poder tributário não é um poder *sui generis* que teria características próprias e específicas. O poder tributário é pura e simplesmente uma das manifestações do poder estatal. Além disso, todo e qualquer dever jurídico é, sempre e necessariamente *ex lege*, porque nasce como efeito de incidência de regra jurídica<sup>24</sup>.

Então, todo e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica e esta, para existir, pressupõe a incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada. Desse modo, basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação, isto é, toda vez que ocorrer um fato cujos aspectos se enquadrem na hipótese de incidência haverá subsunção do fato à norma, gerando a relação jurídica tributária.

Assim, é necessário salientar que a moderna doutrina do direito tributário sustenta que uma das especificidades do dever jurídico tributário seria a não voluntariedade. Todavia, ao perceber que todo e qualquer dever jurídico é coercível, não voluntário,

---

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 50.

<sup>24</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 264.

conclui-se que essa não voluntariedade não seria especificidade do dever jurídico tributário mas sim da hipótese de incidência tributária<sup>25</sup>.

Em que pese se reconheça a existência da obrigação tributária e das suas peculiaridades, Marçal Justen Filho<sup>26</sup> possui um entendimento diametralmente oposto. Para este doutrinador, a noção de obrigação tributária é cientificamente equivocada, além de inútil, pois este conceito decorreu de um momento de afirmação do Estado de Direito e de nascimento do direito tributário. Assim, diante das dificuldades operativas no trato das figuras de direito público, acabaram por recorrer aos conceitos de direito privado.

Ademais, para Marçal, a obrigação seria uma figura que se justifica dentro do quadro do direito privado, não sendo juridicamente cabível quando se trafega pelo direito público.

Ocorre que, em que pese as relações existentes entre Fisco e os sujeitos tenha por objeto uma pluralidade de situações jurídicas que se conjugam e permeiam, não havendo posição absolutamente ativa nem absolutamente passiva perante essas relações tributárias, isso não descaracteriza a obrigação tributária.

Destaca-se que, a relação jurídica, seja de direito público ou privado, envolve uma pluralidade de deveres, especialmente, embora não somente, para um sujeito, dito por isso passivo. Mas a situação jurídica do chamado sujeito ativo também estaria condicionada a deveres diversos, decorrentes mesmo da natureza funcional da sua posição.

A relevância de se conferir a natureza obrigacional à relação estabelecida entre o Fisco e o particular, é que reconhecido um vínculo obrigacional, as partes se põem, ambas, sujeitas à lei, seus direitos e obrigações estão previstos em lei.

Nesse sentido, se a relação é obrigacional, há um momento em que se estabelece o vínculo e, assim surgido, torna-se ele imutável. Se é verdade que o credor tem o direito de exigir o tributo, também o devedor tem o direito de pagar apenas aquele tributo, nada além, sendo que lei posterior não atingirá o vínculo assim surgido<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 264.

<sup>26</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1 ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 338.

<sup>27</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 537.

Ao mesmo tempo, um vínculo obrigacional não é perene, a obrigação extingue-se pelas formas previstas na lei. Comparando o status da obrigação tributária com o de uma sujeição, nota-se a importância daquele, pois a sujeição é perene, não tem data de início ou um regime jurídico imutável.

Quem está sujeito a um poder, não tem certeza quanto ao momento ou intensidade em que aquele será exercido. Há lei que disciplinará ou autorizará o exercício do poder, mas nem por isso haverá certeza quanto áquele<sup>28</sup>.

### 2.2.2 Obrigação principal e Obrigação acessória

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, no dizer do art. 113<sup>29</sup> do Código Tributário Nacional.

A obrigação tributária principal decorre daqueles acontecimentos que geram o dever de levar dinheiro aos cofres públicos. Obviamente a obrigação jurídica mais importante é a que tem por objeto o pagamento do tributo, porém o conceito estatuído pelo CTN é mais amplo, já que será principal a obrigação cujo objeto seja uma prestação de dar dinheiro, a título de tributo ou de penalidade pecuniária.

O problema surgiu quando a lei se referiu tanto a tributo quanto a penalidade, pois ao estipular que a obrigação tributária principal também tem como objeto o pagamento de uma penalidade pecuniária, o legislador foi incoerente com a definição legal de tributo, que expressamente não abrangeu fatos ilícitos. Por ela, o tributo somente decorre de acontecimentos lícitos, e as penalidades decorrem de ilícitos<sup>30</sup>.

Em verdade, o legislador quis dizer que o não cumprimento da legislação tributária poderia acarretar em multa pecuniária. Nesse sentido, Sacha Calmon<sup>31</sup> indica que se

---

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 537.

<sup>29</sup> “A obrigação tributária é principal ou acessória; § 1 - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente; § 2 - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (Art. 113 CTN).

<sup>30</sup> BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a Obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 230. Novembro, 2014, p. 154.

<sup>31</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 363.

buscou dar às multas fiscais o mesmo regime processual do tributo, gerando um resultado desastroso, por passar a ideia de que tributos e multas se confundem.

Então, resta claro que o CTN trabalha com as multas decorrentes do descumprimento do dever fiscal de forma assemelhada ao trato do tributo, e ambos geram o dever de levar dinheiro aos cofres públicos, sendo tratados como crédito tributário<sup>32</sup>.

As obrigações acessórias por sua vez, são aquelas que não significam a entrega de dinheiro aos cofres públicos (obrigação de dar), mas prestações de outra natureza (obrigações de fazer ou não fazer). Tais como emitir notas fiscais, escriturar livros contábeis, suportar a fiscalização tributária, declarar negócios e acontecimentos de interesse do Fisco, etc.

Em outros termos, são obrigações sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos<sup>33</sup>.

Então, enquanto a obrigação principal decorre da efetiva ocorrência do fato gerador, a obrigação acessória decorre unicamente da prescrição legal. Isto porque não existe a previsão de uma situação hipotética que, uma vez confirmada a sua efetiva existência factual, irá gerar a obrigação acessória. Assim, as normas impositivas de obrigações acessórias apenas prescrevem um dever, motivo pelo qual qualifica-se como instrumental<sup>34</sup>.

Tentando restaurar a tese da patrimonialidade universal de toda obrigação, há quem diga que as obrigações acessórias seriam patrimoniais, uma vez que, por intermédio delas, o Estado obtém dados econômicos-fiscais do sujeito passivo, tendentes ao planejamento da administração. E será possível, ao sujeito passivo, comprovar eventuais excessos de exação tributária, ou seja, o pagamento do tributo indevido, ou maior que o devido<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a Obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 230. Novembro, 2014, p. 152.

<sup>33</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 273-275.

<sup>34</sup> BARCELOS, Soraya Marina. **Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da preservação da Empresa**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, p. 15.

<sup>35</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 82.

Inclusive demonstra haver interesse patrimonial do Estado no cumprimento das obrigações acessórias, no que concerne ao art. 175 do CTN, segundo o qual a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias<sup>36</sup>.

Adverte-se que se o sujeito descumpre os deveres acessórios, ele também poderá ser penalizado patrimonialmente, pois o CTN dispõe expressamente que pelo simples fato da inobservância da obrigação acessória, esta converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ademais, o intérprete não deve supor que na fixação das obrigações acessórias possa haver qualquer diploma normativo, abarcando os infralegais. Pois nos termos da CF/88 art. 5º, II, que trata sobre o princípio da legalidade, o cumprimento de tais mandamentos, obrigações de fazer e não fazer, exige que eles sejam fixados por um dos veículos do processo legislativo<sup>37</sup>.

A terminologia “obrigação acessória” adotada pelo legislador não foi a melhor, prova disso é a autonomia entre os dois tipos de obrigação previstas, patrimoniais e não patrimoniais, inexistente quanto às obrigações principais e acessórias.

Isso porque, na disciplina do Direito Civil, o acessório segue o principal, como dito por Caio Mário da Silva Pereira<sup>38</sup>:

A relação de dependência estabelecida entre a acessória e a principal tem várias consequências, todas porém subordinadas à regra geral *accessorium sequitur principale*. Assim, se a obrigação principal se extingue, a acessória automaticamente desaparece. A prescrição dela implica na desta. A ineficácia da principal via de regra reflete na acessória(...).

No Direito Tributário, se uma obrigação fosse acessória à outra, a extinção da principal levaria à extinção automática da acessória, o que não acontece, até por expressa previsão legal<sup>39</sup>.

Então, diferentemente do direito privado, a acessoriedade da obrigação dita acessória não significa que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de

---

<sup>36</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 82.

<sup>37</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 702.

<sup>38</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v.2, p. 85.

<sup>39</sup> “A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente” (Art. 175 parágrafo único).

uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine, pois a invalidade da obrigação tributária principal não derruba a obrigação acessória.

Renato Lopes Becho<sup>40</sup> demonstra que as obrigações acessórias podem constituir um grande ônus para os sujeitos passivos, nem sempre correspondendo aos fins para os quais elas foram criadas, como para auxiliar a fiscalização e o cumprimento da legislação.

Inclusive, percebe-se uma reclamação cada vez mais percebida na sociedade brasileira é com o excesso de obrigações tributárias acessórias, a demandar grandes custos administrativos por parte dos contribuintes, notadamente das pessoas jurídicas

### 2.2.3 A divisão entre Obrigação e Crédito Tributário e seus Efeitos

É importante dizer que, no direito tributário brasileiro o CTN distinguiu a obrigação do crédito. Ou seja, o legislador adotou uma dualidade, que fica evidente na distinção expressa quando separa em títulos diferentes a obrigação e o crédito, além da separação geográfica, como se vê no art. 139<sup>41</sup> e 140 CTN<sup>42</sup>.

Principalmente no art. 140 do CTN, parece o legislador ter optado claramente pela teoria dualista das relações jurídicas, distinguindo crédito e débito (Schuld) e a relação de garantia e responsabilidade (Haftung). Ocorre que este adaptou a doutrina civilista àquilo que pretendeu construir, qual seja o sistema tributário nacional, distinguindo entre obrigação e crédito.

Os elementos duais da obrigação civil estão presentes na parte destinada à obrigação tributária, tomando como base o art. 121 CTN, onde surgem o contribuinte e o responsável tributário. Então, aplicando-se a teoria dualista à obrigação tributária, entende que o contribuinte possui o dever (Schuld) e contra ele o sujeito ativo possui o direito de exigir-lhe a prestação (Haftung).

---

<sup>40</sup> BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a Obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 230. Novembro, 2014, p. 153.

<sup>41</sup> “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (Art. 139 CTN).

<sup>42</sup> “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem” (Art. 140 CTN).

Contra o responsável tributário, todavia, o sujeito ativo também possui o direito de aplicar o princípio de responsabilidade, mas estes não possuem o dever de prestar (Schuld) próprio da relação jurídico-tributária, por não terem realizado o fato gerador (fato imponible).

Em outros termos, na relação entre contribuinte e o responsável no primeiro verifica-se o Schuld e Haftung, enquanto no segundo somente há o Haftung. Sendo imperioso destacar que a dualidade está exclusivamente no campo da obrigação tributária<sup>43</sup>.

Nessa linha, aduz Ricardo Lôbo Torres<sup>44</sup>:

A responsabilidade (Haftung) que todo devedor tem contra si pode existir para outras pessoas que não possuem a dívida (Schuld). Com isso, resta evidente que todos os que possuem a dívida possuem a responsabilidade, para seu patrimônio, mas nem todos os que possuem a responsabilidade, possuem a dívida.

Então a doutrina civilista separa crédito e garantia, enquanto o legislador tributário separou obrigação e crédito, ou seja, adotou uma dualidade ao distinguir esses institutos, sem, contudo, fazê-lo com vistas à teoria dualista das obrigações<sup>45</sup>.

Há quem critique a forma como o artigo do CTN imprime dualidade aos termos crédito e obrigação, como Paulo de Barros Carvalho<sup>46</sup>, já que pelo fato do crédito decorrer da obrigação, seria possível supor obrigação sem crédito, o que para ele incorreria numa impropriedade.

Então, essa teoria dualista não empolgou toda a doutrina tributária, fazendo surgir importantes objeções, como José Souto Maior Borges, que critica o “transplante” da doutrina do Direito Civil para o Direito Tributário.

Assim, para este doutrinador, o crédito nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta. Então, o crédito seria elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo, a natureza de ambas entidades é a mesma. Assim sendo, o direito

---

<sup>43</sup> BECHO, Renato Lopes. A divisão entre Obrigação e Crédito Tributário e seus Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 198. Março, 2012, p. 140.

<sup>44</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 261.

<sup>45</sup> BECHO, Renato Lopes. *Op.cit.*, 2012, p. 139.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 399-400.

de crédito tributário não é senão um “reflexo” da obrigação tributária de determinado sujeito passivo com relação ao Fisco<sup>47</sup>.

Nesse sentido destaca-se que, as circunstâncias modificadoras dos privilégios e garantias do crédito tributário não afetam a obrigação da qual ele é um direito reflexo, ou como se diz no CTN, a obrigação tributária que lhe deu origem<sup>48</sup>.

A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação, que surge com o lançamento. No dizer do Código Tributário Nacional, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta<sup>49</sup>.

Levando em conta essa diferenciação, conclui-se que existe o dever do sujeito passivo adimplir a prestação devida, mas esta não é de logo exigível pelo sujeito ativo, só o sendo, após o lançamento. Devendo entender por exigível o crédito que pode ser cobrado judicialmente, inscrito em Dívida Ativa, sendo a certidão dessa inscrição título executivo extrajudicial.

A constituição do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa, só esta pode fazer o lançamento. Ainda quando o lançamento seja de fato feito pelo sujeito passivo, o CTN por ficção legal, considera que sua elaboração é privativa, e por isso, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade<sup>50</sup>. Ou seja, mesmo nos casos em que o sujeito passivo recolha corretamente o tributo devido, está previsto a consecução do lançamento, quer como prática efetiva do sujeito ativo (homologação expressa), quer como atuação omissiva (homologação tácita).

Portanto, a ocorrência concreta do fato jurídico tributário ou do fato gerador da obrigação tributária não é, por si só, o pressuposto da exigência do tributo. Essa exigência só há de ser objetivada por meio do procedimento administrativo específico,

---

<sup>47</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 45-46.

<sup>48</sup> “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem” (Art. 140 CTN)

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 125.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 177.

ou seja, o débito tributário deve ser apurado segundo o devido procedimento, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade administrativa<sup>51</sup>.

Atribuir competência à Administração não significa apenas facultar-lhe a realização do lançamento, esta atividade administrativa não é só vinculada, mas também obrigatória. Nesse sentido, o Fisco está obrigado, tem o dever jurídico de, uma vez ocorridos os pressupostos fáticos para a tributação, praticar o lançamento<sup>52</sup>. Valendo anotar a redundância do preceito, uma vez que, ao se dizer atividade vinculada, já se põe que ela seja obrigatória, pois inexistente facultatividade na prática de atos vinculados<sup>53</sup>.

Logo, ao contrário de grande parte das obrigações civis, a obrigação tributária é sempre indisponível, o que significa que ocorrido o fato gerador derivado da hipótese de incidência tributária descrita na lei, a obrigação tributária deve ser cumprida, não podendo a autoridade fiscal deixar de exigí-la e nem o sujeito passivo deixar de adimpli-la.

A consecução do lançamento deve respeitar os critérios da lei, sem margem de discricção dentro da qual o sujeito ativo pudesse, por razões de conveniência ou oportunidade, decidir entre lançar ou não, ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária.

Mesmo a doutrina não conseguindo conceituar o lançamento de modo uniforme, este é estudado tanto como um agrupamento de normas jurídicas disciplinadoras da realização de um ato administrativo ou reguladoras do procedimento administrativo que culmina com a prática desse ato, como quanto o ato ou o procedimento em si mesmos considerados<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> BORGES, José Souto Maior.  **Lançamento Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 90.

<sup>52</sup> “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (Art. 142 CTN).

<sup>53</sup> AMARO, Luciano.  **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 374.

<sup>54</sup> BORGES, José Souto Maior.  *Op.cit.*, 1999, p. 88.

Então, depois de ter sido objeto de grandes divergências doutrinárias, hoje a natureza jurídica do lançamento tributário consiste em ser constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente, o lançamento não cria direito<sup>55</sup>.

Comprova-se então que a obrigação tributária nasce com conteúdo mínimo, pois a mera formação da relação jurídica tributária, não é em si suficiente para que o sujeito ativo exija a prestação do sujeito passivo. Então, para que haja o direito de crédito e o poder de coação correlato, deve haver uma atividade administrativa plenamente vinculada, sendo esta chamada de lançamento, ato necessário para tornar o conteúdo da relação tributária máximo.

Realmente, é só após o lançamento que surge a possibilidade de agressão ao patrimônio do sujeito passivo pelo sujeito ativo. É só após o lançamento que o credor (sujeito ativo, o Estado) poderá tomar do patrimônio do devedor (sujeito passivo) os bens suficientes para o pagamento<sup>56</sup>.

Em suma, a obrigação nasceria com o acontecimento do fato gerador, mas surgiria sem crédito que somente com o procedimento de lançamento viria a ser constituído, ou seja, o lançamento é uma condição para o nascimento do crédito e não para o nascimento da obrigação, sem contar que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Essa eficácia por óbvio, somente será deflagrada com a notificação regular do lançamento ao sujeito passivo, exigência formal sem a qual a Fazenda pública não poderá proceder à cobrança de seu crédito. Esse aspecto é importante porque o prazo decadencial é contada da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo. Por outro lado, a realização do lançamento deflagra a fluência de outro prazo extintivo, que é a prescrição<sup>57</sup>.

A regra é que aplique ao lançamento a lei vigente à época da ocorrência do fato jurídico tributário (*tempus regit actum*), o que equivale dizer que ele deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação tributária que dele seja objeto.

---

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 178.

<sup>56</sup> LACOMBE, Américo Masset. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 344 e 345.

<sup>57</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 237.

Sendo o lançamento o ato administrativo que formaliza o crédito tributário, tornando-o exigível, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, este é eficaz.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>58</sup> a notificação é uma espécie de publicidade inerente à formalização do lançamento, um pressuposto essencial para sua composição, pois toda norma jurídica pressupõe a publicidade como condição de validade. Razão pela qual entende que a ausência de notificação regular não torna o lançamento meramente ineficaz, mas sim invalidável.

Por conseguinte, é importante dizer que a definitividade no direito não é absoluta, mas relativa, depende de outras normas que interagem na trama do sistema normativo, que é dinâmico. Então, a locução “constituição definitiva” empregada no CTN<sup>59</sup> para fixar o marco inicial da contagem do prazo prescricional, deve ser entendida como designativa do momento efetivo do ingresso do lançamento como válido, que se dá ao entender do autor anteriormente citado, mediante a notificação que confere ao sujeito passivo o conhecimento do crédito veiculado pelo lançamento.

Portanto, as possibilidades de alteração desse ato são restritas, pois o lançamento notificado ao sujeito passivo vincula a autoridade que o efetivou, de modo que ela, em regra, não pode modificá-lo. Então, a inalterabilidade do lançamento comporta três exceções previstas expressamente no CTN, sendo possível através da impugnação do próprio sujeito passivo, de um recurso de ofício ou até nas situações de revisão de ofício por iniciativa da autoridade administrativa<sup>60</sup>.

A interposição de recurso de ofício ou a iniciativa de ofício da autoridade administrativa não correspondem a uma simples permissão do ordenamento tributário, pois o exercício dessa competência é, ao contrário, obrigatório<sup>61</sup>.

Como o lançamento teria apenas a função de declarar uma obrigação preexistente, porque é derivada diretamente da incidência da norma tributária sobre o fato jurídico tributário (fato gerador), se extrai a conclusão de que a obrigação tributária declarada pelo lançamento somente pode ser modificada ou alterada quando ocorrer

---

<sup>58</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de.  **Lançamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 120.

<sup>59</sup> “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva” (Art. 174 CTN).

<sup>60</sup> AMARO, Luciano.  **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 376.

<sup>61</sup> BORGES, José Souto Maior.  **Lançamento Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 260.

modificação naquele fato ou se apure regularmente a inexatidão da sua constatação pelo primitivo lançamento.

#### 2.2.4 Elementos

A obrigação tributária se compõe dos elementos próprios das relações jurídicas em geral. Modernamente, consideram-se três os seus elementos essenciais: o subjetivo, concernente aos sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo ou credor e sujeito passivo ou devedor), o objetivo ou material, atinente ao seu objeto, que se chama prestação, e o vínculo jurídico ou elemento imaterial.

Vale a ressalva de, em que pese alguns autores enumerem fato jurídico como um elemento da obrigação, ele em verdade consiste na causa ou fonte da obrigação, sendo elemento exterior à relação obrigacional.

A diferença determinante dessa relação jurídica tributária é o objeto, que se particulariza no campo dos tributos, sendo sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo<sup>62</sup>.

No Estado de direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, ou seja, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas.

Em princípio, não é função da lei conceituar, a lei deve conter apenas uma regra de comportamento, entretanto, o conceito de tributo é legalmente determinado para afastar as divergências da doutrina. Então, o legislador dispôs no art. 3º do CTN que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O CTN enuncia que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada com desconsideração da natureza dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Essa disposição normativa é que permite a tributação das rendas procedentes de

---

<sup>62</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 271.

atividades ilícitas ou imorais, afastando a incidência da regra civilista que considera nulos os atos jurídicos quando for ilícito ou impossível seu objeto<sup>63</sup>.

Nesse sentido, admitir a tributação de rendimentos auferidos ilicitamente não significa admitir a tributação do ilícito. Portanto, ao dizer que tributo não constitui sanção de ato ilícito, quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude, porque se o faz, não está instituindo um tributo, mas sim uma penalidade<sup>64</sup>.

O elemento subjetivo da obrigação ostenta a peculiaridade de ser duplo. O conceito legal de sujeito ativo da obrigação é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Na maioria das vezes por ser o Estado o sujeito ativo, é usual, mesmo na linguagem técnica, chamá-lo de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda pública (Federal, Estadual, Municipal)<sup>65</sup>.

Reduzindo esta última noção aos seus termos mais simples, sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa investida da qualidade para instituir (competência) e aplicar (capacidade) os tributos discriminados na Constituição<sup>66</sup>.

Partindo-se da ideia de que tributo só pode ser criado pelo Estado, segundo Luciano Amaro<sup>67</sup>, chegou-se à conclusão inadequada de que o sujeito ativo teria de ser sempre o próprio Estado. Afinal, mesmo que isso se dê em regra, uma coisa é a competência tributária, a aptidão para instituir o tributo e outra é a capacidade tributária, aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação, então o sujeito ativo é da obrigação e sua identificação deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz.

A competência tributária coloca-se no plano institucional do tributo, mas a outorga é de índole constitucional, que a delimita, pois os entes políticos só podem instituir os tributos discriminados na Constituição.

Conclui-se então que não se confunde a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição federal e é indelegável, da competência para exigir o tributo

---

<sup>63</sup> DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 193-194.

<sup>64</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 59.

<sup>65</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 318.

<sup>66</sup> DENARI, Zelmo. *Op.cit.*, 2010, p. 190.

<sup>67</sup> AMARO, Luciano. *Op.cit.*, 2011, p. 319.

na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei<sup>68</sup>.

Dessa forma, há entidades não necessariamente públicas no pólo ativo da obrigação tributária, e o próprio sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credoras de obrigações tributárias<sup>69</sup>.

Nesta senda, o sujeito ativo pode ser pessoa jurídica de direito privado, sobressaindo as entidades paraestatais, que guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, há possibilidade jurídica de uma pessoa física também vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária, caso desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público.

No entanto, às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência tributária. Afinal, um dos traços mais marcantes é a indelegabilidade da competência tributária, ou seja, quando o ente competente não institui determinado tributo, outro não poderá fazê-lo em via substitutiva.

Isto posto, Paulo de Barros Carvalho leciona que:

Não é tarde para reconhecermos que o art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro. Dele nada se aproveita, com exceção, naturalmente, de admitirmos a ponderação óbvia de que as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos também podem ser sujeitos ativos<sup>70</sup>.

Traçando este mesmo caminho Regina Helena Costa também entende que o referido artigo do CTN encontra-se defasado em face do ordenamento jurídico atual, porque sujeitos ativos da obrigação tributária são as pessoas políticas e também as pessoas que delas receberam a capacidade tributária ativa mediante delegação, tenham personalidade jurídica de direito público ou privado, desde que desempenhem atividade de interesse público<sup>71</sup>.

---

<sup>68</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 142.

<sup>69</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 320.

<sup>70</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 333.

<sup>71</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 212.

Assim sendo, deve esclarecer que essas entidades não podem promover a execução fiscal porque em nossa ordem jurídica não dispõem de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como Dívida Ativa da Fazenda Pública e, assim, criar o título executivo extrajudicial legalmente hábil para instruir a inicial da execução<sup>72</sup>.

O sujeito passivo por sua vez é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Considera-se sujeito passivo a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação e que detém aptidão para figurar no pólo passivo em qualquer das suas modalidades<sup>73</sup>.

Então, a expressão capacidade tributária passiva é definida exatamente como a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos passivos de relações jurídicas de índole tributária. Ou seja, é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal<sup>74</sup>.

O CTN traz expressamente que, a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais. E não importa que a pessoa natural esteja, em termos civis, privada do exercício de suas atividades ou da administração de seus bens ou negócios, haverá incidência dos tributos correspondentes. Além disso, as pessoas jurídicas irregularmente constituídas estão investidas de capacidade tributária passiva, sujeitando-se portanto, às regras de incidência tributária próprias das respectivas atividades econômicas<sup>75</sup>.

Diante disso, Paulo de Barros Carvalho<sup>76</sup> elucida:

O lamentável equívoco que deparamos na sistematização dessa parte da Lei n.5.172/66 é que “Capacidade Tributária” é o título da Seção III, subordinada ao Capítulo IV, que cuida do “Sujeito Passivo”, e no rol do artigo 126 estão entidades que jamais poderão ser sujeitos passivos de obrigações tributárias. Em termos de arrumação racional, ficaria bem que o legislador separasse,

---

<sup>72</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 144.

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335.

<sup>74</sup> *Ibidem*, p. 340.

<sup>75</sup> “A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional” (Art. 126 CTN).

<sup>76</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, 2009, p. 348.

em tópicos diferentes, a capacidade para realizar o fato jurídico tributário e a capacidade de ser sujeito passivo de obrigações fiscais.

Isso porque, a capacidade para promover os fatos tributários, ou deles participar, na consonância das previsões normativas, não é privilégio das pessoas físicas ou jurídicas, espécies de entidades personalizadas pelo direito privado. Nesse sentido, o legislador tributário desfruta de ampla liberdade, cercada apenas pelos limites da outorga constitucional de competência e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático. Então, é quase infinita a legitimidade criativa do legislador fiscal, que pode atribuir personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico tributário a quem não as tenha por reconhecidas nas normas de direito civil<sup>77</sup>.

Em contrapartida, o rol das opções do legislador se restringe sensivelmente no tocante a capacidade de ser sujeito passivo, pois não é possível indicar alguém que não tenha personalidade jurídica, nos precisos termos em que definida pelo direito civil. Visto que, só alguém com personalidade jurídica pode ser sujeito passivo de obrigações tributárias, advertência que se estende para toda e qualquer relação jurídica, pois viabiliza o prosseguimento dos objetivos que acompanham a instituição do tributo, por empecer medidas processuais de que a pretensão fiscal necessita.

Logo, conclui-se que, as entidades a que o direito privado não aceita como centro de imputação de direitos e deveres são utilizadas, a despeito disso, para compor a situação de fato que serve de pressuposto à inauguração do vínculo tributário. Contudo, o sujeito passivo da obrigação tributária deve ter personalidade jurídica de direito privado, impreterivelmente.

Vale esclarecer que, como as obrigações foram classificadas em função do objeto, teremos também sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória.

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, vale dizer, multa, e da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto, que é diverso do dever de pagar.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 344.

<sup>78</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 323-324.

É relevante destacar que, diante da natureza *ex lege* das relações tributárias, as obrigações de origem contratual não poderão ser opostas ao Fisco, com intuito de alterar a sujeição passiva apontada pela lei, salvo se houver disposição legal contrária<sup>79</sup>.

As pessoas podem estipular, entre elas, a quem cabe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, ou a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento de tributos, mas estas estipulações não poderão ser opostas à Fazenda Pública para impedir que esta exija o tributo daquele que nos termos da lei é responsável pelo correspondente pagamento.

Vale dizer que essas convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública<sup>80</sup>.

É notório que o estudo da disciplina normativa da sujeição ativa tributária não oferece grandes dificuldades, mas o mesmo não pode ser dito acerca do tema da sujeição passiva, especialmente a chamada “indireta”, que se revela como um dos mais complexos do Direito Tributário. Isto porque, apesar de a Constituição, ao apontar as regras matrizes de incidência, já determinar, implicitamente, quem poderá ser assim qualificado, caberá a lei indicar, de modo expresso, quem são tais pessoas<sup>81</sup>.

Usualmente, é o contribuinte aquele que protagoniza a situação fática descrita na hipótese de incidência, no entanto, há diversas modalidades de sujeição passiva tributária.

---

<sup>79</sup> “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondente” (Art. 123 CTN).

<sup>80</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 148.

<sup>81</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 207.

### 3 DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

#### 3.1 CONCEITO E MODALIDADES

Muito se trabalha com a chamada sujeição passiva tributária, mas há aqueles que criticam essa expressão, pois ela seria redundante, já que ao se falar em sujeição só poderia ser do sujeito passivo, não havendo então a sujeição tributária ativa. Todavia, há no Direito Tributário o princípio da legalidade estrita, e ao se formar o vínculo obrigacional, não haveria para o sujeito ativo uma opção no exercício desse direito, de modo que ele também está compulsoriamente sujeito ao regime jurídico tributário.

Dessa forma, o sujeito ativo deve exercer o seu direito de crédito, poder de coação em prol de um interesse público que está por trás da exigência tributária. Valendo dizer que, a questão da facultatividade não quebra a tese da sujeição ativa, porque o ente pode não instituir o tributo, mas a partir da instituição e da ocorrência do fato impositivo, não há opção para o ente federativo cobrar ou não o tributo, pois uma vez instituído é obrigado a cobrar.

Então, a Constituição Federal reparte a competência tributária entre os entes federados e estabelece situações em que poderá ser instituída a tributação pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mas não dispõe, exatamente, acerca de qual será o sujeito passivo que irá responder pelas obrigações tributárias. Não obstante, quando a Constituição estabelece os fatos tributáveis, ela traz indícios de quem deve figurar no pólo passivo, determinando que a lei complementar disponha sobre quem deva ser o contribuinte.

Nesse sentido, a Constituição em seu artigo 146, III<sup>82</sup>, determinou que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, e sendo o CTN norma recepcionada como Lei Complementar é ela quem cumpre este papel, razão pela qual o legislador ordinário não possui a prerrogativa absoluta e irrestrita de escolher o sujeito passivo tributário.

---

<sup>82</sup> “Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;” (Art. 146 CF/88).

Pelo fato da Carta Magna conter um capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, toda discussão de relevo em matéria de tributação deve começar pela mais alta das leis, sendo necessário então verificar se a pessoa obrigada a recolher o tributo, o sujeito passivo tributário, pode ser identificado na Constituição Federal ou se ela é fixada na legislação infraconstitucional. Em outras palavras, há o questionamento da sujeição passiva tributária ser um tema constitucional ou infraconstitucional.

Geraldo Ataliba<sup>83</sup> foi um dos maiores defensores da doutrina que enxerga na Constituição os critérios da norma tributária, dentre eles a identificação do sujeito passivo, dizendo que “o sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o destinatário constitucional tributário.” E todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária.

No entanto, essa não é a única forma de compreensão dessa matéria, pois há autores, como Paulo de Barros Carvalho<sup>84</sup> que consideram que o legislador apenas recolhe parâmetros constitucionais, mas é ele mesmo quem escolherá o sujeito passivo dos tributos. Portanto, a escolha do sujeito passivo caberia sim ao legislador, mas este encontra barreiras nas limitações constitucionais ao poder de tributar e nos princípios constitucionais.

De fato não há norma constitucional que indique quem é o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, este elemento é sempre definido pelo legislador infraconstitucional, mas este nada mais fará do que explicitar o que já está implicitamente determinado constitucionalmente, notadamente pela distribuição das materialidades tributárias<sup>85</sup>.

Roque Antonio Carrazza<sup>86</sup> corrobora dizendo:

O legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

---

<sup>83</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed, 13ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 72.

<sup>84</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 552-553.

<sup>85</sup> BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 195. Dezembro, 2011, p. 119.

<sup>86</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 579-580.

Inegavelmente a legislação infraconstitucional é mais evidente na fixação do sujeito passivo do que o texto constitucional, contudo, é mais prudente o entendimento de que o legislador não tem liberdade de escolha nos tributos discriminados na Constituição<sup>87</sup>.

Nesse sentido, só haverá maior liberdade do legislador nos tributos não discriminados, já que este poderá compor os critérios dos tributos não arrolados na Constituição, e mesmo assim em parte, já que vários critérios decorrem da eleição da materialidade, ou seja, sempre deve respeitar os limites estabelecidos constitucionalmente.

Já Maria Rita Ferragut desconhece a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, por isso entende que a escolha é infraconstitucional<sup>88</sup>.

Ocorre que, aqueles que não sustentam a constitucionalidade da identificação do sujeito passivo, se não forem bem compreendidas, podem reduzir drasticamente a força normativa da Constituição.

Como já dito, o aspecto material da tributação é trazido na Carta Magna, e refere-se a um comportamento realizado por uma pessoa que pratica o fato passível de tributação, manifestador de riqueza, mas nem sempre é esta pessoa que deverá manter relação jurídica tributária com o Fisco. O sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, que integra o pólo passivo da obrigação, pode coincidir ou não com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador da capacidade contributiva.

Com efeito na letra do art. 121<sup>89</sup> do CTN, sujeito passivo é gênero abrangente de duas espécies, quais sejam o contribuinte e o responsável. Diz-se contribuinte quando o sujeito tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato

---

<sup>87</sup> BECHO, Renato Lopes. BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional? *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 195. Dezembro, 2011, p. 120-121.

<sup>88</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 34.

<sup>89</sup> "Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (Art. 121).

gerador, e qualifica-se como responsável quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Os dois sujeitos passivos, por terem obrigação de adimplir com o objeto da prestação, são responsáveis considerando-se a acepção *lata* do termo.

A expressão sujeição passiva tributária, como é usual, pode indicar uma pluralidade de conceitos. Para os fins aqui almejados, utiliza-se essa expressão para indicar a situação de submissão, direta ou indiretamente vinculada a figura do tributo, ou seja, submetida ao regime jurídico tributário<sup>90</sup>. Ou seja, a sujeição passiva tributária é classificada exatamente quanto ao tipo de relação que o sujeito possui com o fato gerador, sendo duas modalidades, a sujeição passiva direta e a sujeição passiva indireta.

A direta ocorre quando há uma coincidência entre o sujeito que está no antecedente normativo com o sujeito do conseqüente normativo, assim, considera-se sujeito passivo direto aquele ligado diretamente ao fato gerador. Logo, o sujeito passivo direto (ou contribuinte) deve ter relação de fato com o fato tributável, sendo na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva.

Todavia, por conveniência da administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, o dever do contribuinte, surgindo assim a sujeição indireta. Nessa modalidade o sujeito está por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo<sup>91</sup>.

No dizer de Marçal Justen Filho<sup>92</sup>:

Pode-se afirmar com tranquilidade que o sujeito a quem se imputa o dever ou o direito pode não ser o mesmo sujeito que estava integrado na situação fática abstratamente descrita na hipótese de incidência. Assim, são conceitos distintos e inconfundíveis, que não podem ser ignorados ou afastados, os de sujeito da hipótese de incidência e sujeito do mandamento. Eventualmente, a mesma pessoa estará nas duas situações jurídicas, mas isso não necessariamente ocorrerá.

Ocorre que, Luciano Amaro<sup>93</sup> verifica antes mesmo de adentrar no exame dos conceitos de “contribuinte” e “responsável”, que a identificação do sujeito passivo da obrigação principal depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei,

---

<sup>90</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1 ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 345.

<sup>91</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 146

<sup>92</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Op.cit.*, 1986, p. 343.

<sup>93</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 324

tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador. Assim, qualquer que seja o liame em razão do qual tenha sido posta no pólo passivo da obrigação, ela recebe a designação genérica de sujeito passivo da obrigação.

Na mesma linha de raciocínio, é importante a observação crítica e fulminante dada por Paulo de Barros Carvalho<sup>94</sup>, ao dizer que não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que isso repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, com caráter econômico, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização.

Assim sendo, interessaria apenas quem integra o vínculo obrigacional, pois o grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é algo que escapa da cogitação do Direito.

Nesse diapasão, Maria Rita Ferragut<sup>95</sup> elucida que, “sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal”.

Portanto, o sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo seja subtraído da parcela da riqueza manifestada no fato jurídico. Em outros termos, sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo, não significando, obrigatoriamente, aquele que será onerado pela obrigação pecuniária fiscal.

Esse ponto torna-se fundamental, pois há uma frequente utilização, apenas do princípio da capacidade contributiva, como elemento limitador da escolha do legislador infraconstitucional sobre quem será o sujeito passivo da exação, o que corrobora a impressão de que os doutrinadores ainda estão fortemente ligados a época da ciência das finanças<sup>96</sup>.

---

<sup>94</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335-336

<sup>95</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 33.

<sup>96</sup> BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 195. Dezembro, 2011, p. 123.

Ocorre que, a capacidade contributiva limita e ao mesmo tempo possibilita a tributação, razão pela qual será objeto de considerações no último tópico deste capítulo.

São essas peculiaridades de nosso sistema constitucional tributário que tornam de extrema relevância o estudo da sujeição passiva tributária, porque o legislador infraconstitucional não é dotado da liberdade que se verifica nos demais Estados.

### 3.2 CLASSIFICAÇÃO DAS MODALIDADES DE SUJEIÇÃO PASSIVA

As modalidades de sujeição passiva tributária se refere aos grupos de pessoas que compõem o pólo passivo da relação jurídico-tributário.

As controvérsias sobre a sujeição passiva são decorrentes, em grande parte, de confusões terminológicas, sendo a própria investigação do sentido convencional das palavras muito complexo. Razão pela qual, deve buscar o sentido que lhe atribuem os diversos autores, para diminuir o risco de falar de coisas diferentes sob o mesmo título. Enfim, é essencial buscar os conceitos que estão por trás das palavras.

Como esta categoria da sujeição passiva não se pode dizer unitária, é possível estabelecer classificações e distinções. Todavia, a ciência do Direito só pode aceitar distinções jurídicas, e só será assim, na medida em que se fundar sob critérios discriminatórios de cunho jurídico.

Serão de cunho jurídico os critérios discriminatórios fundados na diversidade de regimes jurídicos. E a distinção de regime jurídico significa a exigência, pelo ordenamento, de pressupostos diversos para configuração de uma certa consequência ou a subsunção a consequências diversas diante de pressupostos assemelhados<sup>97</sup>.

A disciplina do Direito Tributário é nova, e antes dela se estudava a ciência das finanças, matéria que envolvia Direito, política e economia. A respeito da sujeição passiva tributária, a preocupação girava em torno da distinção entre contribuintes de direito, contribuintes de fato e as relações havidas entre eles.

---

<sup>97</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1 ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 345-346.

Dessa forma, esses assuntos ainda permeiam o tema da sujeição passiva tributária e mencioná-los não é mera indicação histórica, ainda que sobre eles hajam críticas. Afinal, não raras vezes, autores se valem de argumentos econômicos e políticos, mantendo a importância dos pontos desenvolvidos por esta ciência das finanças.

Como um exemplo, temos a alegação de Geraldo Ataliba, ao destacar que o legislador, inspirado pela ciência das finanças, orienta-se por princípios financeiros na configuração da hipótese de incidência, quanto ao aspecto subjetivo passivo. Sendo que para ele, em todos os casos no Brasil, só pode ser onerado o destinatário constitucional tributário, porque esse juízo político financeiro foi exaurido pelo constituinte<sup>98</sup>.

Então, entende-se que o conhecimento de critérios pré-jurídicos, muitas vezes auxilia a exegese legal, principalmente em casos duvidosos, como quando se quer saber quem suportou a carga tributária, para verificar se foi o destinatário constitucional, ou seja, as elaborações da ciência das finanças são esclarecedoras.

Antes da elaboração do CTN, a sujeição passiva não era um assunto amadurecido, sendo então importante demonstrar o pensamento de três doutrinadores da época, cujos trabalhos continuam repercutindo atualmente, quais sejam, Amílcar de Araújo Falcão, Alfredo Augusto Becker e Rubens Gomes de Sousa.

Para Amílcar Falcão a separação entre débito e responsabilidade, lhe permitiu distinguir os sujeitos passivos pelo grau de envolvimento de cada um com a circunstância que faz nascer a obrigação tributária, logo, alguns são devedores porque realizaram o fato imponible (fato gerador), enquanto outros são devedores porque a lei assim determina. Nesses termos, a responsabilidade tributária pode ser originária para o contribuinte, que possui o débito e a responsabilidade pelo débito, ou derivada, para os não contribuintes, que possuem apenas a responsabilidade pelo débito<sup>99</sup>.

Afirmava ainda que o contribuinte é quem realiza o fato gerador, sendo que sua identificação incumbe ao intérprete, independentemente de menção na lei. Já os não contribuintes, por ter responsabilidade derivada, esta deve ser estipulada

---

<sup>98</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed, 13ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 86.

<sup>99</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo *apud* BECHO, Renato Lopes. As modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 115.

expressamente pela lei, e não excluem o devedor originário. Ou seja, a intensidade da responsabilidade derivada varia, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte.

Como veremos a seguir, no cerne do presente estudo, Falcão identificou corretamente que a solidariedade não é modalidade de responsabilidade, mas sim uma intensidade da relação jurídica com múltiplos sujeitos passivos.

Já Alfredo Augusto Becker, identificou três sujeitos passivos da relação tributária: contribuintes, substitutos e responsáveis. Aquele indivíduo cuja renda ou capital a hipótese de incidência fosse fato-signo presuntivo seria o contribuinte de jure, aquele que a lei atribuísse obrigação de cumprir a prestação, porque o contribuinte de jure não a satisfizesse seria o responsável legal tributário, e por fim, aquele identificado pela lei de forma inicial e direta em substituição ao contribuinte de jure, seria o substituto legal tributário<sup>100</sup>.

Becker não confundia substituto e responsável, alegando que na maior parte dos casos onde a doutrina julga ver um responsável legal tributário, existe o genuíno substituto legal tributário, tanto que procurou distingui-los:

O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa<sup>101</sup>.

É relevante dizer que a orientação normativa do CTN teve como raiz o magistério do já mencionado Rubens Gomes de Sousa, que dividia a sujeição passiva tributária em dois grupos: a direta e a indireta.

No primeiro grupo, ele afirmava que a lei é que determinaria quem responderia pelo tributo, contrastando com Amílcar Falcão, já que este aceitava a identificação do contribuinte por meio de interpretação. E a resposta de Sousa sobre quem a lei deveria escolher para pagar o tributo, recaía sobre o critério econômico, demonstração clara da influência da ciência das finanças, pois o contribuinte não seria quem realiza o fato gerador, mas quem tem uma vantagem econômica no ato, fato ou negócio que será tributado<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 558.

<sup>101</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>102</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93.

Entretanto, diante da amplitude e das dúvidas subjetivas decorrentes da adoção deste critério de “vantagem econômica” em comparação ao critério de quem “realiza” o fato econômico, ele não parece ser adequado, sendo notória sua fragilidade<sup>103</sup>.

Já no segundo grupo estão obrigados a recolher os tributos as pessoas escolhidas pelo legislador que, é movido pelo interesse ou necessidade do Estado de cobrar o tributo de pessoa diferente, adotando um critério não econômico, mas político, sociológico ou administrativo, transformado em dado jurídico.

Para este pensador a sujeição indireta poderia se dar por duas modalidades, a substituição e a transferência, sendo que esta comportaria três hipóteses: solidariedade, sucessão, e responsabilidade. A transferência se configuraria quando o fato gerador ocorreu e em decorrência de outro fato, transferiu-se a responsabilidade do contribuinte para o responsável em sentido estrito, o qual passa a ocupar o pólo passivo da relação tributária<sup>104</sup>.

Felizmente, o vocábulo transferência não é usado em seu sentido econômico, pois a transferência não é do dinheiro e nem do custo do tributo, e sim a alteração do polo passivo tributário, que passa de uma pessoa para outra.

No tocante as hipóteses, a solidariedade seria verificada quando mais de uma pessoa seja simultaneamente obrigada pelo dever fiscal, a sucessão teria lugar frente ao “desaparecimento” do contribuinte, quer seja por morte, quer seja por ato inter vivos, e a responsabilidade por sua vez, ocorreria quando outra pessoa, que não o contribuinte, diante do não cumprimento do dever fiscal é chamada para pagar o débito<sup>105</sup>.

Já a substituição ocorreria quando a lei determinasse que outro sujeito ocupasse o polo passivo da relação tributária, de forma automática, isto é, sem qualquer pressuposto. Nessa circunstância, a lei estabelece que o sujeito passivo direto (contribuinte) seja, desde logo, substituído pelo sujeito passivo indireto (substituto tributário).

---

<sup>103</sup>BECHO, Renato Lopes. As modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 117.

<sup>104</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93.

<sup>105</sup> *Ibidem, loc.cit.*

Vale destacar que Fábio Leopoldo de Oliveira concorda com a classificação de Rubens Gomes de Sousa no sentido de que a solidariedade seria uma das causas da transferência, asseverando:

Rubens Gomes de Sousa inclui a solidariedade como uma das causas da transferência da responsabilidade, no que é combatido por alguns autores (...). Em nosso entender, a razão está com o saudoso mestre. Realmente, analisando-se os efeitos da solidariedade tributária, chega-se à conclusão de que o devedor solidário assume uma responsabilidade sem dívida própria<sup>106</sup>.

Ocorre que, relacionado ao tema do presente trabalho, é importante destacar que essa classificação de Rubens Gomes de Sousa merece crítica porque, no que se refere à solidariedade, ele a considera como uma modalidade de responsabilidade tributária, enquanto que, no presente estudo adota-se o pressuposto de que não é uma maneira de se imputar responsabilidade a alguém, e sim uma graduação da imposição de arcar com o crédito tributário, como será detalhado posteriormente.

Então, como já trazido acima, a redação do CTN ainda que com palavras diferentes, adotou a classificação usual para a sujeição passiva, e como já visto criticável, dividindo-a em sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta, estabilizando esta classificação com as expressões contribuinte e responsável, respectivamente.

É evidente que, se as modalidades de sujeição passiva tributária não estavam claras na sociedade brasileira até a edição do CTN, a codificação também não colocou fim às divergências nesse ponto.

Portanto, após a edição do CTN, a sujeição passiva ainda ganhou outras classificações da doutrina, como a de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>107</sup>, que divide os sujeitos passivos em diretos e indiretos, afirmando que a sujeição passiva direta abarca tanto o contribuinte quanto o seu substituto tributário. E em relação à sujeição passiva indireta, entende que se divide em sujeição indireta por sucessão, sujeição passiva indireta por imputação legal de terceiros e sujeição passiva indireta por assunção *ex voluntate*.

Sacha Calmon considera que a diferenciação entre a sujeição direta e a indireta decorreria da existência ou não da transferência da obrigação tributária. Por isto ele classifica o substituto tributário como um sujeito passivo direto, posto que a obrigação

---

<sup>106</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. Responsabilidade tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de Direito Tributário** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 197.

<sup>107</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 621.

já nasceria diretamente para ele, sem que tenha sido anteriormente direcionada para o contribuinte.

Nesse sentido, o substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo, pois o fenômeno da “substituição” começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade<sup>108</sup>.

Contudo, discorda-se desta aceção pois o que distingue a sujeição passiva direta da indireta não é o fato da obrigação ser transferida ou não para outras pessoas, mas sim a relação do sujeito com o fato gerador. Se a relação do sujeito com o fato gerador for direta, ou seja, se ele mesmo praticou o fato gerador, haverá sujeição passiva direta. Ao contrário, se o sujeito passivo não praticou o fato gerador, a sua relação jurídica com ele será indireta, e por consequência, será sujeito passivo classificado como indireto.

No entendimento de Maria Rita Ferragut<sup>109</sup>:

Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; (v) responsabilidade por infrações.

Nota-se portanto que, no entendimento de Ferragut, a solidariedade seria sim um tipo de responsabilidade tributária, proposição com a qual o presente estudo não se coaduna, como ficará claro adiante.

Interessante é a posição de Zelmo Denari<sup>110</sup>, pois este identifica dois tipos de sujeitos passivos diretos e dois tipos de sujeitos passivos indiretos. Em que pese o CTN só faça menção ao contribuinte e responsável, este pensador acrescenta as figuras do sucessor e do substituto tributário. Assim, a sujeição passiva direta compreende o contribuinte e substituto enquanto a sujeição passiva indireta abrange as figuras do responsável e do sucessor.

Conforme as diversas exposições trazidas, que demonstra claramente as vicissitudes na classificação da sujeição passiva, o presente estudo ousa a divergir do pensamento dos Douto doutrinadores, e alinha-se ao pensamento de Renato Lopes

---

<sup>108</sup> *Ibidem*, p. 614.

<sup>109</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 64.

<sup>110</sup> DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 197-204.

Becho, que divide a sujeição passiva em três grupos distintos, os contribuintes, substitutos e responsáveis.

Para este doutrinador, a sujeição passiva tributária é, no Brasil, gênero que comporta três espécies: o contribuinte, sendo aquele que realiza o fato imponible e possui capacidade contributiva; o substituto sendo aquele que não realiza o fato imponible, mas tem um vínculo com algum dos critérios da hipótese de incidência tributária, tendo capacidade contributiva e direito de regresso em face do contribuinte; e o responsável tributário, sendo aquele que não realiza e não precisa estar vinculado a nenhum dos critérios de hipótese de incidência tributária, não precisando ter capacidade contributiva e não tem necessariamente direito de regresso contra os contribuintes<sup>111</sup>.

Faz-se mister destacar que, em que pese o presente trabalho adote esta classificação da sujeição passiva, não se coaduna totalmente com o entendimento de Becho no tocante ao responsável tributário, como se verá a seguir ao aprofundar as três espécies.

### 3.3 O CONTRIBUINTE

Numa noção não rigorosamente técnica, o contribuinte pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. Essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um ato do contribuinte, mas sim a uma situação na qual se encontra, ou com a qual se relaciona o contribuinte.

Ocorre que, quando a situação-base ostenta natureza de fato econômico, como sucede na generalidade dos casos previstos na Constituição, o legislador ordinário não tem alternativas, pois só pode qualificar como contribuinte o operador econômico que realiza o pressuposto tributário<sup>112</sup>.

---

<sup>111</sup> BECHO, Renato Lopes. As modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 131.

<sup>112</sup> DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 195.

Então, a figura do contribuinte, como devedor de tributo, é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador, pois dado o fato, ele é atribuído a alguém que o tenha “realizado” ou “praticado”.

Nessa pertinência lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor é que estaria a “relação pessoal e direta” que o CTN se refere na identificação da figura do contribuinte. Até porque, quando não estiver presente relação dessa natureza entre fato gerador e o sujeito passivo, iremos identificar as figuras do responsável ou substituto<sup>113</sup>.

Como já explanado, Amílcar Araújo Falcão, antes do advento do CTN, escreveu que o contribuinte seria apontável pelo intérprete sem necessidade de menção na lei, já que a simples realização do fato gerador faria sobressair sua atribuição à pessoa. Então, identificado o fato gerador, infere-se quem seria naturalmente o contribuinte, de modo que bastaria indagar a quem deve ser referida a situação configuradora do fato gerador<sup>114</sup>.

Essa inferência porém, se muitas vezes é possível, nem sempre se afigura cristalina, diante da mera descrição do fato gerador. Existem situações de direito privado, que a lei tributária elege como fato gerador de tributo, que envolvem mais de uma pessoa, podendo qualquer delas ser eleita como contribuinte. Por exemplo, se o fato gerador for a transmissão de imóveis, pode ter como contribuinte qualquer das partes na operação.

Nas palavras de Zelmo Denari<sup>115</sup>:

Quando a situação-base ostenta a natureza de ato jurídico-vale dizer, quando relevante para o Direito Tributário não é a *intentio facti*, mas a *intentio juris*, como se dá com os impostos que gravam as transmissões imobiliárias e as transações mobiliárias- o legislador ordinário poderá qualificar como contribuinte qualquer das partes envolvidas na relação jurídica, pois ambas são partícipes do ato jurídico bilateral.

Em outras situações, a definição do contribuinte pode decorrer do aspecto fático a que seja dado relevo, para o efeito de marcar a ocorrência do fato gerador. Assim, no exemplo do IPI na situação de “saída do estabelecimento”, o contribuinte é o industrial

---

<sup>113</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 326.

<sup>114</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo *apud* BECHO, Renato Lopes. As modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 115.

<sup>115</sup> DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 195.

e não o adquirente, porque é quem pratica a ação de promover a saída, mas o legislador não seria tecnicamente censurável se elegesse como contribuinte o adquirente do produto<sup>116</sup>.

A verdade é que, ao falar em relação pessoal, o CTN pretendeu sublinhar a presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador, ele deve participar pessoalmente do acontecimento fático correspondente ao fato gerador. É claro que essa presença é jurídica e não necessariamente física, já que o contribuinte pode relacionar-se com o fato gerador por intermédio de representante legal<sup>117</sup>.

Ademais, o CTN se referiu a uma relação direta, então, pode-se dizer que o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, personagem principal, devendo ser a pessoa identificada em torno da qual giram os fatos. Numa situação diversa, se a lei escolher como sujeito passivo pessoa que tem relação indireta com o fato gerador, personagem ligado ao acontecimento, mas sem figurar o papel de personagem principal, teremos o responsável ou substituto.

Cumpram ainda distinguir as figuras do contribuinte de direito e o contribuinte de fato, sendo o primeiro aquela pessoa que realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo, tendo simultaneamente o débito (*Schuld*) e a responsabilidade (*Haftung*). Já o contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária, figura típica dos impostos indiretos que será explicitado adiante<sup>118</sup>.

### 3.4 O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Faz-se relevante diferenciar a responsabilidade tributária em sentido amplo e a responsabilidade tributária em sentido estrito. Em sentido amplo é aquela que decorre de qualquer obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, englobando aqui o contribuinte, que também é considerado um responsável em sentido amplo. Já em

---

<sup>116</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 326.

<sup>117</sup> *Ibidem*, p. 328.

<sup>118</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 262-263.

sentido estrito, a responsabilidade tributária é uma modalidade de sujeição passiva indireta.

Portanto, os dois sujeitos passivos elencados no CTN - contribuinte e responsável - por terem obrigação de adimplir com o objeto da prestação, são responsáveis considerando-se a acepção ampla do termo.

Como visto anteriormente, contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o respectivo pressuposto de fato, sendo quem realiza o fato gerador revelador da sua capacidade contributiva. Já o responsável é definido por exclusão, alcançando a ampla categoria dos terceiros obrigados ao pagamento.

Logo, pelo fato do responsável no CTN ser uma categoria de sujeito passivo muito ampla, e dada a ambiguidade presente no referido vocábulo, daqui por diante designa-se como “responsabilidade tributária” somente a obrigação do terceiro fundada no inciso II do art. 121 CTN, a responsabilidade tributária em sentido estrito, não abarcando a figura do substituto tributário, que será objeto de análise posterior.

O art. 128 do CTN é de suma importância, não se podendo olvidar que dá suporte para a lei estabelecer não somente casos de responsabilidade tributária em sentido estrito (subsidiária), como também de substituição e de retenção de pagamentos por conta<sup>119</sup>.

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

O CTN, a par de estabelecer alguns casos de responsabilidade pelo crédito tributário, que se verá nos subtópicos a seguir, faculta à lei criar outras hipóteses, observada a necessidade de que o terceiro tenha relação, esteja vinculado, com o fato gerador.

Diante disso, o legislador não é livre ao estatuir os casos de responsabilidade tributária, pois poderia resultar em arbítrio e opressão, sendo que a lei quis assegurar ao responsável a possibilidade econômica ou jurídica de recuperar-se do ônus

---

<sup>119</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 141.

tributário que lhe foi imposto. A vinculação ao fato gerador, no que tange ao responsável é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário<sup>120</sup>.

Diferente do que ocorre com o substituto, com o responsável tributário não se visualiza necessariamente a relação de poder em face de uma riqueza do contribuinte. Afinal, o objetivo do Estado é eleger um terceiro responsável a garantir a satisfação do crédito, não necessariamente atingindo a riqueza do contribuinte.

Para Renato Lopes Becho<sup>121</sup>, o responsável tributário não precisa estar vinculado a nenhum dos critérios de hipótese de incidência tributária, o que não significa que o responsável não possa ter vinculação com algum dos critérios, ou seja, não parece que o legislador tenha determinado que houvesse, sempre, vinculação entre responsáveis e contribuintes ou entre responsáveis e qualquer dos critérios da regramatriz tributária.

Em sentido contrário, Luiz Alberto Gurgel de Faria<sup>122</sup> segue a linha interpretativa de Luciano Amaro, considerando que o responsável tributário precisa ter algum vínculo com o fato gerador, que não seja de forma direta, porque esta figura deve ser interpretada em sintonia com o art. 128 CTN<sup>123</sup>. Não sendo assim, a liberdade do legislador seria muito ampla, podendo estabelecer responsabilidade para quem sequer tenha qualquer relação com o fato que originou a obrigação, o que não seria admissível.

Desse modo, segundo o pensamento mais pertinente, exige-se para estabelecer responsabilidade por tributos, além daquelas já disciplinadas no Código, a ligação do sujeito passivo indicado com a situação que acarretou o nascimento da obrigação.

Esta modalidade de sujeição passiva indireta, depende da ocorrência de um pressuposto fático, isto porque é necessário duas normas jurídicas: a norma de

---

<sup>120</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 695.

<sup>121</sup> BECHO, Renato Lopes. As modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 125.

<sup>122</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código Tributário Nacional Comentado**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 1999, p. 500.

<sup>123</sup> “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação” (Art. 128 CTN).

incidência do tributo e uma norma de responsabilidade tributária, sendo que em ambas há a estrutura do antecedente e consequente.

Na norma de incidência do tributo, há no antecedente todos os aspectos descritivos do fato imponible e no consequente haverá a relação jurídica tributária, que em regra será formada em face do contribuinte. Na norma de responsabilidade tributária por sua vez, há no antecedente um fato ou uma situação jurídica, cuja consequência será alterar o pólo passivo da relação jurídico tributária.

No tocante ao responsável tributário, este pode compor o pólo passivo da obrigação tributária no lugar do contribuinte, excluindo este da responsabilidade, como pode ocupar o pólo passivo juntamente com o contribuinte, possuindo uma responsabilidade solidária ou subsidiária.

Vale advertir desde logo que, em muitos casos, o CTN confunde os conceitos de responsabilidade solidária e subsidiária, de modo que o intérprete é quem precisa identificar qual será o tipo de responsabilidade.

De fato, a responsabilidade tributária difere bastante da responsabilidade civil, visto que esta surge, em regra, da prática de um ilícito que causa dano a terceiro. Já a responsabilidade tributária ainda que possa nascer da prática de um ato ilícito pelo agente, como ocorre nos casos previstos nos artigos 135 a 137 do CTN, por diversas vezes existe independentemente deles como nos casos explicitados nos artigos 128 a 133 CTN.

### **3.4.1 Responsabilidade por sucessão**

O tema é tratado pelo CTN nos arts. 129 a 133, e esta responsabilidade assume um caráter de garantia real, pois a hipótese é a sucessão na titularidade de um bem ou de um patrimônio e este é o que fica afetado à satisfação do crédito<sup>124</sup>.

O pressuposto fático dessa responsabilidade é a sucessão, e o responsável tributário por sucessão vai responder por todos os créditos relativos às obrigações tributárias nascidas até a data da sucessão. Isso porque, após a sucessão, o responsável vai

---

<sup>124</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 141.

passar a ser contribuinte, já que ele próprio será titular da relação jurídica que sofrerá a incidência da norma tributária.

O sucessor responde pelos débitos tributários já constituídos, leia-se lançados, até a sucessão, bem como pelos constituídos posteriormente a ela. Ou seja, o sucessor assume os débitos do contribuinte, ainda que, na data da sucessão, não estejam formalizados, isto é, não sejam exigíveis<sup>125</sup>.

A sucessão acontece, a grosso modo, quando se modifica a titularidade de um bem ou direito, podendo ser *inter vivos* ou *mortis causa*.

A sucessão *mortis causa* decorre do óbito, e abrange a responsabilidade dos sucessores, do cônjuge meeiro e do espólio, conforme disposto no art. 131 inciso II e III do CTN<sup>126</sup>.

Aquele que sucede a propriedade dos bens em razão do óbito do titular, responderá pelos tributos na medida do quinhão que recebeu. Conseqüentemente, não se pode afirmar que os herdeiros são solidariamente responsáveis, já que na solidariedade é possível cobrar todo o débito de qualquer um dos devedores solidários, e aqui só é possível cobrar de cada um no montante do quinhão recebido.

O cônjuge meeiro é aquele que foi casado no regime de comunhão universal, no tocante a todos os bens, ou no regime parcial de bens, no tocante aos bens comum, sendo então responsável pelos tributos no montante da sua meação.

É uma atecnia falar que houve sucessão em relação ao cônjuge meeiro, pois de fato não há, já que os bens sempre foram do cônjuge sobrevivente. Ocorre que os bens podem estar no nome do *de cuius*, e por uma questão formal estes terão que ser transferidos para o cônjuge, no que concerne a sua parte. Pode-se até dizer que o cônjuge não deveria ser tratado como responsável e sim como contribuinte, já que é também proprietário dos bens.

O espólio por sua vez, responderá pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão, que corresponde a data do óbito. Ou seja, a sucessão dos bens

---

<sup>125</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 223.

<sup>126</sup> “São pessoalmente responsáveis: II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cuius até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cuius até a data da abertura da sucessão” (Art. 131 CTN)

ocorre na data do falecimento, mas existe uma formalidade, que é a do processamento do inventário, para só depois ocorrer a partilha dos bens.

No mais das vezes, é o espólio que arca com o pagamento dos tributos devidos pelo falecido, uma vez que a partilha ou a adjudicação somente são julgadas mediante a apresentação de certidão negativa de débito fiscal<sup>127</sup>.

Somente com a partilha os bens estes passam a ser de titularidade dos herdeiros, mas até que se processe o inventário, os bens ficam no espólio, que nada mais é, do que o conjunto de bens e direitos que ficam em condomínio sob administração do inventariante.

Resumindo, o espólio será responsável desde a abertura da sucessão, pelas obrigações contraídas até esse momento, e os sucessores e cônjuge meeiro, responsáveis desde a data da partilha, pelas obrigações contraídas até esse momento ou ainda que anteriormente a essa data, desde de que não adimplidas pelo contribuinte e espólio. Ademais, na sucessão mortis causa necessariamente haverá a exclusão do contribuinte do pólo passivo, em razão do seu óbito.

Já na sucessão *inter vivos*, haverá duas hipóteses de responsabilidade tributária, a sucessão patrimonial e a sucessão empresarial.

Na sucessão patrimonial o pressuposto de fato é a aquisição do bem, ou seja, o adquirente ou remitente serão pessoalmente responsáveis pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos. Está hipótese está contida no art. 131, I, e se refere a outros bens que não os imóveis.

O art. 130 CTN<sup>128</sup>, cuida da sucessão de débitos pertinentes a tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária.

Este dispositivo consagra a noção, normatizada pelo CC, de obrigação *propter rem*, ou seja, aquela estabelecida em função de um direito de natureza real. Assim, a obrigação pertinente ao bem acompanha quem dele venha a ser titular<sup>129</sup>.

---

<sup>127</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 224.

<sup>128</sup> “Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.” (Art. 130 CTN).

<sup>129</sup> COSTA, Regina Helena. *Op.cit.*, 2015, p. 223.

Aqui, a lei é omissa em dizer se o adquirente sem prova de quitação responde junto com o contribuinte (solidária ou subsidiariamente), ou no lugar deste, pelos tributos relativos ao bem adquirido.

Importante ressaltar que o CTN utilizou a expressão “subrogam-se”, que pela interpretação literal significa colocar-se no lugar de outro, razão pela qual merece atenção, para que não haja confusão entre esta responsabilidade e a substituição.

A sucessão empresarial, pode se dá através da fusão, transformação ou incorporação<sup>130</sup>, conforme disposto no art. 132 CTN<sup>131</sup>, e a pessoa resultante dessas operações responderão pelos tributos devidos pela(s) pessoa(s) originária(s).

A fusão, é “a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações”. Essa pessoa jurídica fusionada será responsável pelos débitos tributários nascidos até o ato da fusão, então, necessariamente haverá exclusão das empresas fusionadas do pólo passivo, pois estas deixam de existir.

Já a incorporação é “a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”. Consequentemente, o patrimônio da incorporadora vai se confundir com o patrimônio da empresa incorporada, só que a primeira continua sendo a mesma pessoa jurídica. Assim, os débitos tributários da empresa incorporada nascidos até a data da incorporação, serão de responsabilidade da incorporadora.

A transformação é “a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação de um tipo para outro”. Em outras palavras, ocorre simplesmente quando uma sociedade muda a forma societária que fora inicialmente constituída, portanto, critica-se a menção dessa hipótese no CTN, pois em verdade não gera sucessão.

Isso porque, os débitos nascidos até o ato da transformação deverão ser adimplidos pela mesma sociedade, como contribuinte, não havendo que se falar em

---

<sup>130</sup> Conceitos trazidos pela Lei das Sociedades Anônimas nº 6.404/1976.

<sup>131</sup> “A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único: O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual” (Art. 132 CTN).

responsabilidade, já que não houve mudança na titularidade dos bens, nem mudança da pessoa jurídica de direito privado, apenas mudança no tipo societário.

No tocante a cisão, em que pese o CTN nada preveja, ignorando essa hipótese, a doutrina é unânime na aplicação da responsabilidade nesse caso, pela aproximação com as demais figuras apontadas<sup>132</sup>. Sendo a cisão “a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para este fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão”<sup>133</sup>.

Como cada pessoa jurídica resultante da cisão é sucessora nos bens e direitos da sociedade cindida, ficarão responsáveis pelos tributos relativos ao montante da propriedade sob sua titularidade.

O art. 132 parágrafo único, contempla um mecanismo de segurança em benefício do Fisco, pois estatui que, no caso de extinção da pessoa jurídica de direito privado, se a exploração da respectiva atividade for mantida por qualquer dos sócios remanescentes, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, resta configurada a sucessão.

A finalidade da norma é dificultar a burla a responsabilização do sucessor, na situação em que se der a extinção da pessoa jurídica em débito, e em sequência, a constituição de outra empresa ou firma individual pelo sócio ou espólio<sup>134</sup>. Isso porque, a capacidade contributiva do contribuinte, via de regra, está ligada à continuidade da empresa, pois quando se explora empresarialmente uma atividade, o principal objetivo é obter lucro.

Verifica-se ainda no art. 133 CTN a possibilidade de responsabilidade advinda da aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, sendo que o diploma legal referido confundiu o conceito de estabelecimento comercial, pois em verdade quis fazer referência ao ponto comercial, ou seja, ao local físico do estabelecimento.

---

<sup>132</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 225.

<sup>133</sup> LEI DA S/A 229

<sup>134</sup> COSTA, Regina Helena. *Op.cit.*, 2015, p. 225 et seq.

Além da aquisição, é preciso ter a continuidade na respectiva exploração para que o adquirente suceda o antigo titular, e fique responsável pelas dívidas tributárias devidas até a data da aquisição, integralmente ou subsidiariamente, conforme previsto no CTN<sup>135</sup>.

Visando compatibilizar o CTN ao regramento instituído pela lei que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, a Lei complementar nº 118 introduziu-lhe novos preceitos, que consignam disciplina excepcionadora da responsabilidade por sucessão, no intuito de facilitar a recuperação das empresas.

### **3.4.2 Responsabilidade de terceiros**

É a responsabilidade de pessoas que atuam como representantes de outras ou de patrimônios e também da responsabilidade do tabelião. Às vezes os preceitos estabelecem a responsabilidade pelo tributo e em outros casos, estabelecem a responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, o que, para o CTN, compreende o tributo e as multas.

O art. 134 do CTN<sup>136</sup> elenca os terceiros que serão colocados no pólo passivo da relação jurídica tributária, dispondo que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, os terceiros responderão solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

---

<sup>135</sup> “A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.” (Art. 133 CTN)

<sup>136</sup> “(...) I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas” (Art. 134 CTN).

Faz-se mister aludir que há uma contradição no artigo mencionado, pois se há impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, não se pode falar em obrigação solidária. Em verdade, o que o legislador quis dizer foi que a responsabilidade nesses casos será subsidiária, pois o contribuinte não é excluído do pólo passivo, não sendo caso de responsabilidade integral e pessoal do terceiro.

Logo, em que pese haja uma impropriedade lógica, Regina Helena Costa conclui que em relação ao contribuinte por óbvio a responsabilidade dessas pessoas é subsidiária. E a responsabilidade somente será solidária em relação aos responsáveis entre si, no vínculo de natureza sancionatória que os une, não se tratando da solidariedade tributária propriamente dita, à qual alude o art. 124, I CTN<sup>137</sup>.

Marçal Justen Filho critica os seis primeiros incisos deste artigo ao afirmar que seriam casos de substituição, pois não haveria pressuposto de fato ensejador da responsabilidade, e sim a eleição de um terceiro para compor o pólo passivo da relação jurídica tributária. Todavia, quando o artigo fala que o terceiro responderá nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, demonstra haver um pressuposto de fato que justificaria a responsabilidade.

Por sua vez, o artigo 135 CTN dispõe que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: as pessoas referidas no artigo 134 já trazidas, os mandatários, prepostos e empregados, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nessa hipótese de responsabilidade existe uma divergência doutrinária quanto a ideia do responsável integrar o pólo passivo juntamente com o contribuinte ou no lugar deste. Isso ocorre porque o artigo não traz nenhum benefício de ordem, não afirmando se a responsabilidade é subsidiária ou solidária.

No entanto, entende-se que neste caso o Fisco vai buscar a satisfação do crédito primeiramente do contribuinte, não havendo solidariedade, pois esta decorre

---

<sup>137</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 228.

necessariamente de lei, não podendo ser presumida, como se verá com profundidade no próximo capítulo.

Pelo fato da obrigação de pagar tributo decorrer da lei, o pressuposto de fato da infração à lei foi muito utilizado pelo Fisco, no sentido de considerar que em todos os casos de não pagamento de tributo pelo contribuinte, haveria infração a lei gerando a responsabilidade.

Atualmente é pacífica a interpretação de que a expressão “infração à lei” quer se referir a infração a lei do direito civil e não às leis tributárias. Inclusive há a súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, dispondo que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, em outras palavras, o não pagamento de tributo não é infração à lei para fins de responsabilidade tributária do art. 135 CTN.

### **3.4.3 Responsabilidade por Infração**

Como expresso no CTN, 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. Aqui, fala-se claramente em infração à legislação tributária, não tendo que verificar culpa ou dolo do agente ou do responsável, nem os efeitos que o ato gerará, bastando a prática do ato para ensejar a responsabilidade.

Há ainda o art. 137 do CTN<sup>138</sup>, que trata de situações onde a obrigação nascerá em face do contribuinte e em razão da infração tributária, o agente vai responder pessoalmente, ou seja, vai ser colocado no pólo passivo da relação tributária, além de sofrer as consequências do direito penal.

---

<sup>138</sup> “A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às 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.” (Art. 137 CTN)

Note-se que o artigo acima mencionado fala em “responsabilidade pessoal”, o que faz crer na ideia do agente responder no lugar do contribuinte, excluindo-o. Mas esse entendimento não é pacífico, pois o agente poderia responder juntamente com o contribuinte, embora veremos adiante que deve haver previsão legal para a responsabilidade solidária.

Por fim, importante dizer que a responsabilidade será excluída pela chamada denúncia espontânea da infração, quando o sujeito antes mesmo do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização confesse o cometimento da infração, realizando se for o caso, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

### 3.5 O SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

O CTN não fala expressamente de substituição ou de substituto tributário, pois distingue sujeito passivo somente entre contribuinte e responsáveis, assim considerados todos os que sem revestir a condição de contribuinte sejam obrigados pelo adimplemento da obrigação em virtude de previsão expressa de lei.

Noticia-se que, para Hugo de Brito Machado, antes do CTN o conceito de responsável tributário era mais restrito, pois com a codificação o conceito foi ampliado e passou a abranger a figura do substituto, razão pela qual este deixou de ser referido nos manuais de Direito Tributário<sup>139</sup>.

Pela ótica simplista do CTN, o substituto tributário está entre os responsáveis tributários, mas o presente estudo trata como uma categoria autônoma.

Preliminarmente, precioso dizer que, para Alfredo Becker<sup>140</sup> a substituição é estabelecida para situações em que a tributação se tornaria impraticável se o próprio contribuinte ficasse no pólo passivo, sendo um exemplo típico do processo técnico que utiliza a ficção como elemento estruturador da regra jurídica. Ensina que a lei acaba optando pela figura do substituto para afastar as dificuldades relacionadas ao nascimento, vida e extinção das relações.

---

<sup>139</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p.154.

<sup>140</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 505.

A figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito<sup>141</sup>.

Ocorrerá a substituição 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, ou seja, nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto<sup>142</sup>.

Então, a substituição tributária não decorre de um pressuposto de fato, pois a lei prevê desde logo que se “A” pratica o fato gerador, “B” deve pagar o tributo, ou seja, a relação jurídica já nascerá em face de uma terceira pessoa, que não praticou o fato jurídico, mas com ele ou com o realizador desse fato relaciona-se, de forma automática e por determinação legal<sup>143</sup>.

Diante disso, Paulo de Barros<sup>144</sup> questiona a própria palavra “substituição”, pois na verdade o legislador nada substitui, somente institui, já que anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de direto. A substituição é pré-jurídica e não jurídica.

Sacha Calmon<sup>145</sup> afirma que a substituição só pode ser vista “economicamente”, mas não há pagamento de dívida alheia, ao contrário, para ele há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro.

Para Marçal Justen Filho<sup>146</sup>, as dificuldades na construção doutrinária dos conceitos de substituição, assim como de responsabilidade tributária, decorrem da grande ignorância do fenômeno e da temática do poder jurídico. Essa redução das situações jurídicas a, apenas direito subjetivo e dever jurídico conduz a dificuldades na compreensão integral e perfeita dos fenômenos jurídicos. Então, o poder jurídico seria

---

<sup>141</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 153.

<sup>142</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 55.

<sup>143</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 97.

<sup>144</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 299.

<sup>145</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 693.

<sup>146</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 344.

o elemento que permitiria justificar, acolher e delimitar os casos da sujeição passiva tributária.

Esse doutrinador traz requisitos para a ocorrência da substituição, afirmando que deve haver uma relação de poder entre o substituto e o contribuinte, de modo que o detentor do poder, substituto, ocupará o pólo passivo da relação jurídico tributária.

Essa relação deve ser de poder econômico, ou seja, o substituto detém uma parte do poder econômico do contribuinte, sendo esta uma relação preexistente e independente, não está vinculada a norma de incidência tributária.

Para Marçal, quando há substituição, existem duas normas jurídicas, a norma tributária comum, dita principal ou autônoma, definindo hipótese de incidência e mandamento, constando como sujeito passivo o destinatário legal tributário, e a norma de substituição.

Essa norma de substituição 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 alude a hipótese de incidência da norma principal.

Este doutrinador resume dizendo que:

O mandamento da norma que estatui a substituição restringe-se, exclusivamente, a recortar o mandamento da norma tributária comum, no tocante ao mandamento subjetivo. Dispõe que o sujeito passivo tributário será o destinatário legal da substituição, ao invés do destinatário legal tributário<sup>147</sup>.

Então, quanto à estrutura da norma de substituição tributária, a lei não muda o fato gerador, senão o sujeito passivo do tributo.

Outro aspecto importante da substituição tributária é que grande parte entende que a exclusão do contribuinte é inerente à substituição, ou seja, o substituto seria o único sujeito passivo, não tendo tal condição o substituído.

Aos dizeres de Becker<sup>148</sup>:

Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo

---

<sup>147</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 349.

<sup>148</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 503.

quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. A prestação do substituído que satisfaz o direito do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada.

Ricardo Lobo Torres<sup>149</sup> também afirma que o substituto fica no lugar do contribuinte, pois o conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN, na medida que a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

Ainda nessa linha, Bernardo Moraes<sup>150</sup> diz que o único devedor passa a ser o substituto legal tributário, que por força de lei ocupa o lugar do contribuinte no pólo negativo da obrigação tributária, pressupondo a exclusão da responsabilidade deste. Portanto, na substituição, inexistente solidariedade entre o contribuinte e a pessoa do substituto, este exclui a responsabilidade daquele.

De forma divergente se orienta Maria Rita Ferragut, que traz a possibilidade da substituição ser pura ou não, ou seja, só será pura sem que simultaneamente haja solidariedade com o contribuinte, pois só nesse caso o realizador do evento descrito no fato jurídico nunca terá sido sujeito passivo da relação tributária<sup>151</sup>.

O mais pertinente é que mesmo no caso da substituição, a exclusão da responsabilidade do contribuinte tem de estar expressa na lei, não devendo presumi-la, na medida em que é do contribuinte, e não do substituto a capacidade contributiva revelada pelo fato gerador<sup>152</sup>.

Ademais, o já referido art. 128 do CTN somente autoriza a lei a excluir a responsabilidade do contribuinte, com o que tal não ocorre de modo automático.

Outro ponto que deve-se pontuar, mesmo que o CTN nada fale, é no que diz respeito ao ressarcimento do substituto frente ao substituído. Becker<sup>153</sup> defendeu que a substituição tributária ocorre com ou sem ressarcimento, pois não seria um requisito

---

<sup>149</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 222-223.

<sup>150</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2, p. 299.

<sup>151</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 70.

<sup>152</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 102.

<sup>153</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 502.

de existência, senão de legitimidade da lei que determina a substituição quando sujeita a manter a adequação a uma garantia constitucional de tributação conforme a capacidade contributiva.

Como se pretende que as substituições tenham legitimidade, não há como descuidar da matéria do direito ao ressarcimento que, como visto, é uma exigência do princípio da capacidade contributiva. Isto porque, o ideal, o formal, o natural é que o legislador ponha como sujeito passivo o titular da capacidade contributiva manifestada pelo fato gerador.

Mas se põe outra pessoa, isso não pode se dá de maneira arbitrária, nem implicar que este terceiro tenha que suportar o encargo econômico com seu próprio patrimônio, pois a capacidade contributiva que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do substituto<sup>154</sup>.

Faz-se pertinente citar a posição curiosa e minoritária de Luís César Queiroz<sup>155</sup>, que afirma ser o substituto um mero auxiliar da administração tributária, não sendo considerado como um sujeito passivo.

A justificativa para este entendimento, recai sobre o fato de que é mais fácil para o Fisco atribuir ao substituto, detentor da riqueza do substituído, o recolhimento do valor devido.

Queiroz afirma ainda que, o fenômeno da substituição é informado por duas diferentes normas, uma de natureza tributária e outra de natureza administrativo-fiscal. A norma tributária se apresenta sob duas formas: obrigando que o contribuinte entregue o dinheiro ao substituto ou permitindo que o substituto retire, retenha definitivamente, o dinheiro do contribuinte.

Por sua vez, a norma administrativo-fiscal obriga que o substituto repasse o dinheiro arrecadado, razão pela qual, este seria considerado um agente arrecadador do tributo.

---

<sup>154</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 695.

<sup>155</sup>QUEIROZ, Luís César Souza de. **Responsabilidade tributária objetiva no direito tributário (e aduaneiro)?**

### 3.5.1 Modalidades de substituição tributária

A distinção que se encontra estabelecida no Direito Tributário brasileiro é, entre substituição para frente, substituição para trás e, por vezes, em substituição comum ou convencional, mas não há qualquer diferença quanto ao alcance da responsabilidade, servindo apenas para ensejar melhor visualização.

São dois critérios adotados, o da posição do responsável na cadeia econômica, se anterior (para frente) ou posterior (para trás) ao contribuinte, ou do momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerado, se anterior (para frente), simultânea (comum) ou posterior (para trás) <sup>156</sup>.

Na substituição progressiva ou para frente, há uma antecipação do pagamento relativamente a obrigação que surgiria para o contribuinte à frente<sup>157</sup>. Ou seja, o substituto integra relação jurídica constituída anteriormente à própria ocorrência do evento que talvez seja no futuro praticado pelo substituído, e que por força da causalidade normativa deveria implica-lo.

Maria Rita Ferragut<sup>158</sup> elucida que “é o denominado fato gerador presumido, norma jurídica que imputa a um fato indiciário de situação de provável ocorrência futura, consequência jurídicas próprias do fato jurídico típico tributário”.

A autora afirma ainda que, o fato gerador presumido exige o pagamento de tributo com base em mero indício de ocorrência futura do fato típico, razão pela qual defende sua inconstitucionalidade por violação aos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, constitutivos dos direitos e garantias individuais dos contribuintes<sup>159</sup>.

Ocorre que, em vez de violar as garantias constitucionais, para Antônio de Pádua Ribeiro<sup>160</sup> esse instituto é tradicional e encontra sustentação na segurança fiscal e na

---

<sup>156</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 105.

<sup>157</sup> *Idem*. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 98.

<sup>158</sup>FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 75.

<sup>159</sup> O princípio da segurança jurídica afasta a possibilidade de que, ao mero indício de situação cuja ocorrência deverá dar-se no futuro, sejam imputadas as consequências jurídicas pertinentes ao fato típico (FERRAGUT, 2013, p. 76-77).

<sup>160</sup> RIBEIRO, Antônio de Pádua. **Substituição Tributária para Frente**. Revista CEJ nº 03, dez/97, p. 110.

praticabilidade da tributação. Valendo dizer ainda que, esta modalidade passou a ter suporte constitucional no art. 150, §7º, e caso não se realize o fato gerador presumido, a própria Constituição assegura a imediata e preferencial restituição ao contribuinte da quantia que lhe foi retida pelo substituto.

Leandro Paulsen<sup>161</sup> destaca que deve também ser assegurada a restituição do quanto tenha sido pago sobre valores superiores ao da base de cálculo efetiva, de modo que não seja tributada capacidade contributiva inexistente, o que contudo, ainda não foi reconhecido pelo STF.

Isso porque, diferente do fato gerador presumido, que guarda vínculo com a realidade e apresenta bastante probabilidade de ocorrer, a mesma sorte não tem a base de cálculo presumida, já que ela é intimamente influenciada pelas condições do mercado<sup>162</sup>.

Na substituição regressiva ou para trás, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços.

Paulsen<sup>163</sup> destaca que deve ter cuidado para não confundir essa modalidade de substituição com a figura do diferimento, pois na substituição para trás continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo. No diferimento, o legislador desloca a própria posição de contribuinte daquele que assim se enquadraria considerada a regra geral daquele tributo, para eleger como contribuinte outra pessoa que lhe sucede na cadeia produtiva.

Note-se que, ocorrido uma situação considerada como fato gerador de obrigação tributária, o legislador pode colocar como contribuinte qualquer das partes que realize o negócio. Colocado o vendedor como contribuinte, mas obrigado o comprador a recolher como responsável, temos a substituição tributária; colocado o vendedor como contribuinte para situações normais, mas para determinada operação específica, excepcionalmente, considerado contribuinte o comprador, temos o diferimento<sup>164</sup>.

---

<sup>161</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 98.

<sup>162</sup> FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 298.

<sup>163</sup> PAULSEN, Leandro. *Op.cit.*, 2014, p. 98 *et seq.*

<sup>164</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 153.

No entanto, Maria Rita Ferragut<sup>165</sup> não vê diferença entre os institutos, dizendo que a substituição para trás “consiste na responsabilidade pelo pagamento de tributo relativo a operações ou prestações anteriores, ou seja, o diferimento”.

A modalidade convencional ou comum, diz respeito à substituição assim que ocorrido o fato jurídico, como no exemplo do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS retido do prestador, ou do recolhimento de IRRF pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior<sup>166</sup>.

Em geral, o retentor costuma ser sim considerado uma espécie de substituto tributário, como diz Ricardo Lobo Torres<sup>167</sup>, “a retenção na fonte é uma das formas de substituição”.

Ocorre que, além do posicionamento minoritário de Queiroz acima explicitado, que não considera de nenhuma forma o substituto legal tributário como sujeito passivo, Renato Lopes Becho<sup>168</sup> entende que nos casos de retenção, aquele que retém o valor do crédito não figura no pólo passivo da relação tributária, porque o contribuinte continuaria sendo o mesmo, e o retentor seria apenas um auxiliar na administração tributária.

Nesse mesmo sentido, Sacha Calmon<sup>169</sup> diz que, os retentores de tributos, são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer, qual seja, reter e recolher o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas estão sujeitados a uma potestade administrativa. Entretanto, pode, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar responsável pelo tributo não recolhido, formando uma espécie diferenciada de responsável por dívida tributária alheia.

### 3.6 IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA CLASSIFICAÇÃO ADOTADA

---

<sup>165</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 74.

<sup>166</sup> *Ibidem. loc.cit.*

<sup>167</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 223.

<sup>168</sup> BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

<sup>169</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 649-650.

Conforme afirmado anteriormente, a classificação adotada dos sujeitos passivos deve guardar algum interesse prático, e há motivos determinantes para a distinção nesses três grupos de sujeição passiva (contribuintes, substitutos e responsáveis), como a aplicação do princípio da capacidade contributiva e o direito de regresso.

Sendo relevante algumas considerações, dentre os princípios constitucionais tributários ditos específicos, a capacidade contributiva<sup>170</sup> destaca-se como parâmetro que estabelece, ao mesmo tempo, o fundamento e o limite da atividade impositiva tributária.

Luciano Amaro explica<sup>171</sup> o viés duplo deste princípio, dizendo:

Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas prescrever a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); em vez disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica”.

Este princípio é um legítimo limite ao exercício do poder de tributar, pois condiciona toda atividade legislativa tributária ao seu conteúdo.

Sendo assim, tanto na eleição das hipóteses de incidência, quanto na fixação dos limites máximo e mínimo dentro dos quais a tributação pode atuar e, ainda, na graduação dos tributos consoante às condições pessoais dos sujeitos passivos, a capacidade contributiva demarca a atuação da entidade tributante.<sup>172</sup>

Regina Helena Costa<sup>173</sup> define o seu conceito como a “a aptidão do indivíduo que figura na posição de destinatário legal do tributo, para suportar a carga econômica deste, sem o esgotamento da riqueza que serve de lastro para a tributação”.

O princípio da capacidade contributiva aduz que o sujeito passivo precisa ter a condição econômica para sustentar o ônus fiscal. No entanto, a capacidade

---

<sup>170</sup>“§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (Art. 145 CF).

<sup>171</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 162.

<sup>172</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33-34.

<sup>173</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 112.

contributiva vai muito além de uma simples capacidade econômica, envolve muito mais uma aptidão que o sujeito tem para contribuir com os cofres públicos.

Em que pese no comando constitucional se refira somente aos impostos, entende-se pela aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva sobre todas as espécies tributárias.

É inegável que a patrimonialidade do evento previsto no aspecto material da hipótese de incidência se sobressai nitidamente no tocante aos impostos. E não poderia ser diferente, pois sendo estes tributos espécies não vinculadas, cuja presunção de riqueza não decorre de qualquer prestação do Estado, não haveria outro critério para tributação que não a simples e exclusiva existência de riqueza, traduzida na aptidão para contribuir. No entanto, nos tributos vinculados, apesar de se revelar de modo mais simples, a presunção da existência de riqueza também é parâmetro a ser considerado, não excepcionando em nenhuma medida a norma imposta pelo princípio da capacidade contributiva<sup>174</sup>.

É relevante adentrar no fato de que, em regra, o contribuinte é, na situação material descrita como fato gerador, a pessoa que manifesta capacidade contributiva, ou seja, titularidade de riqueza. Mas isso nem sempre se dá, pois nos tributos indiretos, quem demonstra capacidade contributiva não é necessariamente a pessoa que a lei escolhe para figurar como contribuinte.

Então, embora o contribuinte de direito seja aquele que efetivamente realizou o fato gerador, é a capacidade econômica do contribuinte de fato que precisa ser ponderada para que este possa suportar o eventual ônus fiscal do tributo.

Assim sendo, esclarece-se que tributo direto é aquele que entre a ocorrência do fato gerador e o dever de pagar o tributo não existe intercalação de sujeitos, ou seja, quem pratica o fato impositivo é quem deve pagar o tributo, como acontece no Imposto Predial Territorial Urbano, Imposto de Renda e Impostos sobre a Propriedade de Veículo Automotor. Já no tributo indireto, existe intercalação de sujeitos, havendo o repasse do encargo financeiro ao próximo da cadeia produtiva, pois quem pratica o fato gerador recolhe o imposto, mas quem suportou o ônus fiscal foram os consumidores finais, os chamados contribuintes de fato, como acontece no Imposto

---

<sup>174</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986, p. 241.

sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e no Imposto sobre Serviços de qualquer natureza.

Portanto, contribuinte tem conceito jurídico-formal, sendo aquele que a lei identificar como tal, observados os parâmetros que decorrem da Constituição e do próprio CTN. À vista do exposto, pode-se afirmar que a definição do contribuinte não pode ignorar a capacidade contributiva do indivíduo, sob pena de inconstitucionalidade, mas não necessariamente esse indivíduo precisa ser “de direito” descrito como contribuinte<sup>175</sup>.

Considerando que o substituto tributário e o responsável tributário precisam ter alguma relação, ainda que indireta, com algum dos critérios da hipótese de incidência tributária, o legislador terá que verificar se ele também tem a capacidade contributiva de arcar com o peso do tributo.

No tocante ao direito de regresso, que é a faculdade de mover ação judicial para cobrar de outro o valor expendido na satisfação do crédito tributário, pelo fato jurídico de ter realizado o critério material da hipótese de incidência, aliado ao comando constitucional que prevê o dever de possuir capacidade contributiva, o contribuinte não tem direito de regresso contra ninguém.

Ao substituto tributário, considerando a vinculação indireta com o fato gerador *lato sensu*, ainda que demonstre possuir capacidade contributiva, este recolhe ao Erário valores que são devidos pelo contribuinte, sendo assim, possuem direito de regresso em face dos contribuintes.

Nesse sentido, Hugo de Brito<sup>176</sup> alega:

O substituto legal tributário pode ter, ou não, o direito de transferir para o contribuinte de fato o ônus do tributo. Na maioria dos casos a transferência não é proibida, e por isto mesmo tem-se que é permitida, mas não há um direito a essa transferência, que fica a depender de circunstâncias econômicas. Entretanto, como o princípio da capacidade contributiva foi adotado pela Constituição, a outorga desse direito de reembolso é necessária à validade jurídica da substituição, especialmente nos casos em que o substituto não tenha efetiva capacidade contributiva.

Os responsáveis tributários, por sua vez, ainda que não possuam necessária capacidade contributiva, como defendido por Becho, diante da evidência de que recolhem tributo por expressa determinação legal, sem que tenham realizado o critério

---

<sup>175</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 326.

<sup>176</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 147.

material da regra matriz constitucional tributária, podem possuir direito de regresso em alguns casos (como no art. 134, VI CTN por exemplo).

Ademais, imperioso trazer que não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que enseja a responsabilidade de um terceiro, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso. O ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa, ainda que vinculado 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>177</sup>.

A doutrina brasileira, em sua quase unanimidade, ignora o problema da sujeição passiva tributária, raramente a ele se dedicando, e quando o faz, é para acolher as concepções de Rubens Gomes de Souza, aplicando fundamentalmente a dita teoria dualista da obrigação para justificar os casos chamados de sujeição indireta.

Afinal, essa distinção é útil para explicar a razão de a sujeição passiva tributária não se vincular necessariamente à pessoa do contribuinte, representando a possibilidade de o sujeito vir a ser impelido pelo Estado a satisfazer a obrigação, tendo responsabilidade sem ter o débito, pagando o tributo por conta do contribuinte<sup>178</sup>.

Por fim, deixa-se claro que o Estado não pode ter a mesma liberdade para eleger os responsáveis como talvez a tenha com os substitutos. A responsabilidade pode ser, exceto na sucessão, uma punição, o que não acontece com o substituto, onde os interesses administrativos de facilitação da arrecadação talvez possam ser mais explorados pelo legislador<sup>179</sup>.

Com a pesquisa acima, percebeu-se que os tributaristas brasileiros não revelaram a natureza jurídica das figuras da substituição e responsabilidade de forma pacífica, o que impede o correto reconhecimento dos limites constitucionais atinentes à construção da sujeição passiva tributária.

---

<sup>177</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 354.

<sup>178</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 560.

<sup>179</sup> BECHO, Renato Lopes. As modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 131.

Ademais, as disposições relativas à sujeição passiva indireta referem-se a situações extraordinárias, sendo necessário que sejam interpretadas com cautela, para que seus limites não sejam violados, sob pena de indevida ampliação de seu alcance. Por isso é imperioso realizar uma análise do dispositivo legal de forma sistemática em relação às demais normas do ordenamento jurídico, razão pela qual adentramos no estudo do instituto da solidariedade, e seus nuances no Direito Tributário.

## 4 A SOLIDARIEDADE NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

### 4.1 O INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE NO CÓDIGO CIVIL DE 2002

À primeira vista, o termo solidariedade poderia exprimir que os diversos credores ou devedores vinculam-se pela confiança mútua, sendo uma derivação do Princípio Constitucional da Solidariedade como dimensão intersubjetiva da dignidade da pessoa humana.

É certo que a lealdade e a boa-fé são essências no contexto das obrigações complexas, afinal, a relação jurídica creditícia está polarizada ao adimplemento, demandando uma constante cooperação entre os seus atores. Mas, para a finalidade do presente estudo, a solidariedade será aferida em sua condição de norma-regra, não de norma-princípio<sup>180</sup>.

Como já trabalhado anteriormente, o Direito Tributário é direito de superposição, pois se utiliza dos institutos e conceitos de outros ramos do direito. Desta forma, a solidariedade tributária advém do conceito inserido na norma civil, e por isto é necessário pesquisar os seus contornos traçados no Código Civil de 2002, o qual define o instituto de longa data cristalizado.

De acordo com o artigo 264 do Código Civil, *in verbis*: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Então, solidariedade é uma norma jurídica *lato sensu* que estabelece a existência de mais de um credor no polo ativo, ou de mais de um devedor no polo passivo da obrigação, ou até mesmo da existência conjunta de diversos devedores e diversos credores.

Além disso, cada um dos integrantes do respectivo polo tem o direito ou a obrigação ao todo, como se fosse o exclusivo credor ou devedor. Nesse sentido, sendo o pagamento feito a um credor extingue o direito de todos os credores em relação aos

---

<sup>180</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**: Direito das Obrigações. 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2, p. 298.

devedores, e que o pagamento feito por um devedor extingue a obrigação dos demais em relação aos credores<sup>181</sup>.

Como bem asseverou Fabrício Zamprogna Matiello<sup>182</sup>:

São, assim, características fundamentais da solidariedade: (i) pluralidade subjetiva (de credores, de devedores, ou de uns e outros simultaneamente); e (ii) unidade objetiva (ou seja, cada devedor responde pela totalidade da prestação, e cada credor tem direito à totalidade do crédito).

Nessa linha, Maria Helena Diniz<sup>183</sup> trouxe ainda como caracteres da obrigação solidária a multiplicidade de vínculos, já que é distinto ou independente o que une o credor a cada um dos codevedores solidários e vice-versa, além da corresponsabilidade dos interessados, pois o pagamento da prestação efetuado por um dos devedores extingue a obrigação dos demais, embora o que tenha pago possa reaver dos outros as quotas de cada um.

Em conformidade com o dito acima, na solidariedade não se teria uma única obrigação, mas tantas obrigações quantos forem os titulares. Cada devedor passará a responder não só pela sua quota como também pelas dos demais, e, se vier a cumprir por inteiro a prestação, poderá recobrar dos outros as respectivas partes<sup>184</sup>.

Em sentido diverso, Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald<sup>185</sup>, dizem que o fato de se instaurar uma pluralidade de sujeitos em qualquer dos polos da relação jurídica não implicará na constituição de diversidade de vínculos obrigacionais, mas tão somente de um único elo entre credores e devedores que implica na exigência do adimplemento pela integralidade. Na solidariedade haveria apenas uma relação de direito material conectando credores e devedores.

Então, nesse ponto, instalou-se controvérsia entre a teoria unitária e pluralista quanto à natureza jurídica da solidariedade. Para os entusiastas da teoria pluralista, na solidariedade há um feixe de relações obrigacionais distintas, existentes tantos vínculos jurídicos quanto o número de credores e devedores. Em contrapartida, a

---

<sup>181</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v.2, p. 130.

<sup>182</sup> MATIELLO, Fabrício Zamprogna. **Código Civil comentado**. São Paulo: LTr, 2003, p. 206.

<sup>183</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 152.

<sup>184</sup> GONÇALVES, Luiz da Cunha. **Tratado de Direito Civil**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, v. 4, p. 265.

<sup>185</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**. 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2, p. 300.

teoria unitária afirma a configuração de apenas um vínculo obrigacional ligando os devedores aos credores, a despeito da pluralidade subjetiva.

Aponta-se ainda a possibilidade de a solidariedade ser de modalidade diferente para um ou alguns codevedores ou cocredores, como expresso no art. 266 do CC<sup>186</sup>.

Com efeito, não é incompatível com sua natureza jurídica, ainda que se considere a teoria unitária, a possibilidade de estipulá-la como condicional ou a prazo para um dos cocredores ou codevedores, e pura e simples para o outro, pois não haverá prejuízo algum à solidariedade, além do que aplica-se aqui a distinção entre os planos da validade e da eficácia do negócio jurídico<sup>187</sup>.

Isso porque nada impede que no plano da eficácia do negócio jurídico e no exercício da autonomia negocial, para alguns sujeitos a prestação seja imediatamente exigível e para outros sejam inseridos elementos acidentais do termo e condição, pelos quais alguns credores ou devedores terão o pagamento subordinado ao decurso de eventos futuros, procrastinando a exigibilidade da prestação.

Nas obrigações comuns, em que não há vínculo de solidariedade entre os polos obrigacionais, se não existe menção ao valor da prestação ou do direito de cada devedor ou credor, pressupõem-se que sejam iguais. Já nas obrigações solidárias, ao contrário, a regra geral da divisibilidade do débito e do crédito em relação às partes não ocorre. A obrigação ou o direito não podem ser fracionados entre devedores ou credores, pois a prestação ou o crédito são únicos<sup>188</sup>.

Em outras palavras, todos os credores e todos os devedores vinculam-se conjuntamente a uma mesma prestação ou crédito, ou seja, não se tratam de prestações diversas para cada devedor ou créditos diferentes para cada credor, o objeto da obrigação é unitário.

A unicidade que existe na obrigação solidária significa que, mesmo se o objeto da prestação for divisível, como dinheiro, por exemplo, a prestação continua a ser única, porque um credor não pode se recusar a receber a integralidade da prestação e nem

---

<sup>186</sup> “A obrigação solidária pode ser pura e simples para um dos co-credores ou co-devedores, e condicional, ou a prazo, ou pagável em lugar diferente, para o outro” (Art. 266 CC).

<sup>187</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**. 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2, p. 301.

<sup>188</sup> BARCELOS, Soraya Marina. **Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da preservação da Empresa**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, p. 24.

cada devedor pode se escusar de pagá-la integralmente. Ademais, a unidade de prestação não permite que esta se realize por mais de uma vez<sup>189</sup>.

A solidariedade possui um caráter de excepcionalidade, não podendo ser presumida, ou seja, deve ser determinada pela vontade das partes em assim se comprometerem ou, ainda, determinada pela prescrição da lei, como estipulado no artigo 265 do CPC: “A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”.

Não se admite responsabilidade solidária fora da lei ou do contrato. Como exceção ao princípio de que cada devedor responde somente por sua quota e por importar, conseqüentemente, agravamento da responsabilidade dos devedores, que passarão a ser obrigados ao pagamento total, deve ser expressa<sup>190</sup>.

Diante disso, fica claro que em nosso ordenamento a regra geral é a do *concurso partes fiunt*, que corresponde ao fracionamento das obrigações, ou seja, cada devedor responderá por uma fração da dívida, sendo instado a pagar apenas aquilo a que está obrigado, dada a independência do vínculo obrigacional<sup>191</sup>.

Logo, pode-se dizer que essa regra da divisão da obrigação entre os sujeitos envolvidos no liame obrigacional comporta duas exceções, a indivisibilidade e a solidariedade<sup>192</sup>.

A regra pátria de que a solidariedade não se presume não é modernamente tão universal quanto possa parecer. A justificção para opção pela aceitação ou não da solidariedade presumida oscila em função de uma tensão entre dois princípios: o acesso do credor ao seu direito fundamental ao crédito e, em contraposição, a tutela do princípio da execução do devedor com a menor onerosidade possível<sup>193</sup>.

Para os adeptos da tutela ao devedor, a solidariedade detém origem eminentemente técnica, por isso possui caráter excepcional. Assim, a presunção legal é a de que cada

---

<sup>189</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 4, p. 147.

<sup>190</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v.2, p. 135.

<sup>191</sup> ZANGEROLAME, Flavia Maria. Obrigações Divisíveis e Indivisíveis e Obrigações Solidárias. *In*: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Obrigações: Estudos na perspectiva civil-constitucional**. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.182.

<sup>192</sup> Mesmo que na indivisibilidade e na solidariedade a entrega da prestação deva ser feita em sua integralidade, os institutos divergem, na medida que o fundamento na indivisibilidade é a natureza da prestação, e na solidariedade isso ocorre por razões técnicas. Então, se na solidariedade cada devedor paga por inteiro porque deve por inteiro, na indivisibilidade, o pagamento da totalidade ocorre pela impossibilidade de fracionamento (ZANGEROLAME, 2005, p. 210).

<sup>193</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**. 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2, p. 304.

pessoa se responsabiliza apenas por seus atos, pois se a regra fosse a solidariedade, ela acarretaria uma verdadeira expansão de encargos, onerando excessivamente os devedores, dificultando o seu adimplemento e a recuperação de sua liberdade<sup>194</sup>.

Posto isso, o princípio de que a solidariedade não se presume não se aplica apenas às obrigações solidárias que se enquadram na parte obrigacional propriamente dita do Código Civil, mas a todas as obrigações que se revistam deste atributo da solidariedade, independentemente da parte em que materialmente se localizam na estrutura da mencionada legislação<sup>195</sup>.

Eventualmente a solidariedade resulta de causas distintas, sendo o fundamento da obrigação distinto para cada um dos devedores, não se podendo mesmo excluir que elas se obriguem em momentos sucessivos<sup>196</sup>. Ou seja, apesar da diversidade de causas, persiste a solidariedade, haja vista que para todos os devedores há um idêntico fim objetivo, qual seja, a obrigação pelo total do débito.

#### 4.1.1 Solidariedade passiva

A solidariedade pode ser classificada em ativa e passiva, podendo também ser mista. Esta classificação considera, respectivamente, se a solidariedade ocorre entre o pólo dos credores ou o pólo dos devedores, sendo que a solidariedade mista ou recíproca se configura quando há, simultaneamente, mais de um credor e mais de um devedor com vínculo de solidariedade.

Esta última forma de solidariedade é de escassa ocorrência e não mereceu normatização no Código Civil, entretanto, sendo ela resultado da combinação das modalidades ativa e passiva, seguirá as regras a elas aplicáveis.

A solidariedade ativa ocorre quando há dois ou mais credores unidos pelo vínculo da solidariedade e que por isto possuem a prerrogativa de exigir do devedor o

---

<sup>194</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**. 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2, p. 305.

<sup>195</sup> COSTA, José Maria da. As obrigações solidárias. *In*: NETTO, Domingos Franciulli (Coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Miguel Reale**. São Paulo: LTR, 2003, p. 262.

<sup>196</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op.cit.*, 2013, v. 2, p. 306-307.

cumprimento integral da prestação. O devedor, por sua vez, pode efetuar o pagamento a qualquer um dos credores<sup>197</sup>.

A solidariedade ativa não é objeto deste trabalho, visto que se pretende investigar o vínculo de solidariedade existente entre o pólo passivo da obrigação tributária, mesmo porque, em matéria tributária não existe a figura da solidariedade ativa<sup>198</sup>.

Então, interessa a solidariedade passiva, que caracteriza-se, basicamente, pela existência de uma pluralidade de devedores, sendo que o credor é detentor da faculdade de exigir a prestação integral do devedor que escolher. Podendo também o credor exigir a dívida parcialmente de cada um, ou de todos eles conjuntamente<sup>199</sup>.

Não obstante, o devedor fica impedido de efetuar o pagamento de apenas parte do débito no caso do credor optar por lhe exigir a dívida de forma integral, pois cada um dos devedores está obrigada a cumprir com toda a prestação, como se, desde o início, tivesse assumido sozinho os encargos a ela pertinentes.

Para melhor compreensão, Carlos Roberto Gonçalves diz que a solidariedade passiva deve ser analisada pelos lados externo e interno da relação jurídica: nas relações dos devedores com o credor e nas dos devedores entre si.

Encarada pelo lado externo, o conjunto de devedores se apresenta como se fosse um devedor único, pois dele pode o credor exigir a totalidade do crédito. Se, todavia, encararmos a questão sob o aspecto interno, encontraremos vários devedores, uns responsáveis para com os outros. As obrigações de cada um são individuais e autônomas, mas se encontram entrelaçadas numa relação unitária, em virtude da solidariedade<sup>200</sup>.

Então, note-se que o devedor que pagou toda a dívida terá ação regressiva contra os demais coobrigados, para haver a quota parte de cada um. Em suma, em relação ao credor, cada devedor é compelido a saldar toda a dívida, mas por outro lado, em relação aos demais devedores, cada um se obriga somente pela parcela que lhe cabe, em regra geral.

---

<sup>197</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça. Teoria Geral das Obrigações: Responsabilidade Civil. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 98.

<sup>198</sup> Ainda que haja a possibilidade do titular da competência de exigir o tributo delegar a capacidade tributária ativa para outra pessoa, não há norma no Direito Tributário que permita que mais de uma pessoa possa exigir a obrigação tributária do sujeito passivo, ou que ele tenha a faculdade de escolher entre mais de um credor para pagar seus tributos.

<sup>199</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Obrigações**. 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112-113.

<sup>200</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v.2, p. 154.

É verdade que o pagamento do débito por um dos devedores atinge todos os outros, liberando-os da dívida para com o credor, mas também é inegável que há outras situações relativas a um dos devedores que não se comunicam com os demais, havendo particularidades na sua relação própria<sup>201</sup>.

Assim, não se deve olvidar que, apesar de as obrigações solidárias estarem dirigidas à satisfação do mesmo interesse, são obrigações distintas, no sentido de que cada uma pode ser apreciada isoladamente no tocante aos requisitos de existência, validade e eficácia<sup>202</sup>.

Então, analisando o conteúdo do Código Civil<sup>203</sup>, depreende-se que se o credor aceitar o pagamento parcial de um dos devedores, ou se houver a remissão da dívida de um deles, continuam os demais obrigados ao restante da dívida, bem como o credor pode renunciar à solidariedade em benefício de apenas um dos devedores, subsistindo aquela existente entre os demais.

Vale advertir que, surge a dúvida se no caso da renúncia da solidariedade de um ou alguns dos devedores, poderá o credor demandar dos devedores remanescentes o valor total da dívida ou não.

Alguns doutrinadores como Silvio Rodrigues<sup>204</sup> e Maria Helena Diniz<sup>205</sup> interpretam no sentido de que nessa hipótese deverá sim ser deduzido o valor correspondente ao quinhão dos exonerados da responsabilidade, pelo que o credor somente poderia demandar os remanescentes pelo valor restante.

Todavia, Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona discordam alegando que:

Uma coisa é a renúncia ou pagamento parcial da dívida, em que a dedução é fruto da concepção de evitar o enriquecimento indevido. Outra situação, completamente distinta, é a renúncia à solidariedade, em relação a um ou alguns dos devedores, pois isso deve ser respeitado como o exercício de um

---

<sup>201</sup> BARCELOS, Soraya Marina. **Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da preservação da Empresa**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, p. 27.

<sup>202</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**. 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2, p. 318.

<sup>203</sup> “O pagamento parcial feito por um dos devedores e a remissão por ele obtida não aproveitam aos outros devedores, senão até à concorrência da quantia paga ou relevada”. (Art. 277 CC).

“O credor pode renunciar à solidariedade em favor de um, de alguns ou de todos os devedores. Parágrafo único. Se o credor exonerar da solidariedade um ou mais devedores, subsistirá a dos demais.” (Art. 282 CC).

<sup>204</sup> RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: Parte Geral das Obrigações**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 75.

<sup>205</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 173.

direito potestativo do credor, pelo que tem ele o direito de demandar o valor da dívida toda de apenas parte dos devedores solidários<sup>206</sup>.

Ainda da leitura dos dispositivos legais<sup>207</sup>, no art. 278 do CC, verifica-se que o ato de um dos devedores que venha a agravar a sua situação não se comunica aos demais. Também o art. 279 revela que o ato praticado por um dos devedores que impeça o cumprimento da prestação impõe o dever de arcar com perdas e danos apenas em relação a si próprio. E por fim, as exceções pessoais de cada devedor não aproveitam aos outros, como exprime o art. 281 do Código Civil.

Retomando a discussão mencionada sobre a natureza jurídica da solidariedade, percebe-se que, apesar do Código inicialmente prescrever que a obrigação solidária é única, a interpretação sistemática do instituto torna evidente que há múltiplos vínculos, havendo uma obrigação independente a conectar cada um dos devedores ao credor, mesmo que o objeto da obrigação seja único.

A solidariedade passiva pode se constituir pela existência de um fato do qual todos os devedores participam diretamente, por terem um interesse comum no objeto que gera a obrigação, sendo chamada de solidariedade paritária. Exemplificando, é aquela que pode ser visualizada na relação clássica em que todos os devedores adquirem um bem conjuntamente e por isto todos eles se obrigam solidariamente ao seu pagamento.

Na solidariedade paritária, se um devedor paga o montante integral da dívida, ele poderá exigir dos demais o valor que pagou, na proporção da cota de cada um deles.

De outro lado, a solidariedade pode se configurar numa situação onde apenas um ou alguns dos devedores participam diretamente, em virtude de se ligarem ao fato que gerou a obrigação, somado a obrigação solidária de outros devedores que não se vinculam diretamente ao fato que desencadeou a obrigação, sendo chamada de solidariedade dependente.

---

<sup>206</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Obrigações**. 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 116.

<sup>207</sup> “Qualquer cláusula, condição ou obrigação adicional, estipulada entre um dos devedores solidários e o credor, não poderá agravar a posição dos outros sem consentimento destes” (Art. 278 CC). “Impossibilitando-se a prestação por culpa de um dos devedores solidários, subsiste para todos o encargo de pagar o equivalente; mas pelas perdas e danos só responde o culpado” (Art. 279 CC). “O devedor demandado pode opor ao credor as exceções que lhe forem pessoais e as comuns a todos; não lhe aproveitando as exceções pessoais a outro co-devedor”. (Art. 281 CC).

Comparando a solidariedade paritária com a solidariedade dependente Zelmo Denari<sup>208</sup> afirma que:

A solidariedade passiva pressupõe, necessariamente, comunhão de interesses entre os devedores (...) Mas isto somente é verdadeiro no caso clássico de solidariedade paritária, (...) ou seja, quando há equivalência dos interesses convergentes no momento da constituição da obrigação. Nem sempre é assim, dado que nem sempre é paritária a solidariedade. Aquele que, perante o credor, ainda que autonomamente, assume o compromisso de garantir o adimplemento de obrigação não própria (e.g. fiador), vincula-se também solidariamente ao credor. (...) Mas não se trata de uma solidariedade paritária, e sim, (...) de uma solidariedade dependente, em que o fiador não se coloca *pari grasu* relativamente ao devedor principal. Em consequência, não há se falar em comunhão de interesses, parecendo-nos mais próprio invocar-se como fundamento da solidariedade a comunhão de fins (...)

Então, como exemplo de solidariedade dependente pode ser citado o caso do fiador solidário, que se obriga perante o credor sem que tenha um interesse direto no fato que gera a obrigação. Na solidariedade dependente, o devedor que é interessado pela obrigação irá responder integralmente pela totalidade da dívida em relação àquele coobrigado que a adimplir, conforme prescreve o art. 285 do Código Civil<sup>209</sup>.

No referido dispositivo, o legislador reporta-se à dívida que interessa exclusivamente a um dos devedores, que em princípio é uma situação anômala, pois pela natureza das coisas o débito deve interessar a todos os credores, sem exceção. Ocorre que, faz menção ao fiador, personagem que se responsabiliza pelo débito do afiançado na condição de garante, tornando-se ocasionalmente responsável solidário na obrigação de pagar, em face da caução pessoal que prestou<sup>210</sup>.

Em princípio a responsabilidade do fiador é subsidiária, pela própria acessoriedade da garantia, mas surgem hipóteses em que não prevalecerá o benefício de ordem. Assim, no caso do fiador pagar o débito integral, já na qualidade de responsável solidário, o regresso contra o afiançado não respeitará a proporcionalidade, pois exigirá tudo aquilo que dispendeu, sendo que na verdade não é ele um devedor, mas apenas um terceiro interessado responsável pelo débito alheio, que culmina por se sub-rogar na posição do credor originário<sup>211</sup>.

<sup>208</sup> DENARI, Zelmo. **Solidariedade e Sucessão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 44-45.

<sup>209</sup> “Se a dívida solidária interessar exclusivamente a um dos devedores, responderá este por toda ela para com aquele que pagar”. (Art. 285 CC).

<sup>210</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**. 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2, p. 320.

<sup>211</sup> *Ibidem.loc.cit.*

Enfim, conclui-se que a solidariedade é importante garantia para a tutela do crédito, não se podendo negar sua analogia com a fiança<sup>212</sup>, com a qual entretanto, não se confunde. A solidariedade constitui um modo de assegurar o cumprimento da obrigação, reforçando-a e estimulando o pagamento do débito<sup>213</sup>.

Sendo vários os devedores, a lei ou as partes, pretendendo facilitar o recebimento do crédito e principalmente prevenir o credor contra o risco da insolvência de algum dos obrigados, estabelecerão o regime da solidariedade passiva.

#### **4.1.2 Distinção entre Solidariedade e Subsidiariedade: benefício de ordem**

Para melhor compreensão do instituto da solidariedade, também é preciso diferenciá-la da subsidiariedade, ainda que no Código Civil não haja qualquer referência à ideia de responsabilidade subsidiária no livro do Direito das Obrigações.

Essa responsabilidade subsidiária pode ser encarada como uma forma especial de solidariedade, com benefício ou preferência de excussão de bens de um dos obrigados<sup>214</sup>. Sendo benefício de ordem, o direito à observância de uma ordem ou sequência preestabelecida para a execução, operando esta primeiramente contra um, e só depois contra o outro<sup>215</sup>.

Assim, uma das pessoas tem o débito originário e a outra tem apenas a responsabilidade por esse débito, por isso, existe uma preferência na ordem de execução: primeiro são demandados os bens do devedor, já que foi ele quem se vinculou, de modo pessoal e originário à dívida, e não tendo sido encontrados bens

---

<sup>212</sup> A estrutura fundamental da solidariedade passiva encontra-se na mútua fiança, no entanto, há diferenças entre os dois institutos, em que pese ambos constituam espécies de um mesmo gênero de cauções. No tocante à origem, temos que a fiança resulta exclusivamente da vontade das partes, ao passo que a solidariedade decorre da convenção e da lei, e em relação ao conteúdo, a fiança é obrigação acessória, enquanto a solidariedade é uma qualidade atribuída à obrigação (GONÇALVES, 2013, p. 130).

<sup>213</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v.2, p. 133.

<sup>214</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Obrigações**. 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 118.

<sup>215</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p.150.

ou não sendo eles suficientes, inicia-se execução de bens do responsável em caráter subsidiário, por toda a dívida<sup>216</sup>.

Vale lembrar que a expressão “subsidiária” se refere a tudo que vem “em reforço de...” ou “em substituição de...”, ou seja, não sendo possível executar o efetivo devedor, sujeito passivo direto da relação jurídica obrigacional, devem ser executados os demais responsáveis pela dívida contraída.

Em outras palavras, o devedor subsidiário só responde pelo débito se o devedor principal não o fizer, devendo, obrigatoriamente, este ser demandado em primeiro lugar.

Inclusive, para Rodolfo Pamplona e Pablo Stolze:

(...) podemos afirmar que não existe, a priori, uma obrigação subsidiária, mas sim apenas uma responsabilidade subsidiária, afinal, nem sempre quem tem responsabilidade por um débito se vinculou originariamente a ele por causa de uma relação jurídica principal<sup>217</sup>.

Portanto, comparando o conceito de solidariedade com o de subsidiariedade, conclui-se que o elemento que as diferencia é que na primeira não há ordem para que o credor possa exigir a obrigação, sendo que na segunda esta ordem é condição absoluta sem a qual não é possível exigir-se o débito dos demais devedores<sup>218</sup>.

Levando em consideração que solidariedade e subsidiariedade possuem este traço tão marcante de distinção, indaga-se se seria possível estipular solidariedade com benefício de ordem, ou se tal situação se configuraria na própria subsidiariedade.

Nesse sentido, o mais razoável é entender que o próprio conceito de solidariedade permite excluir o benefício de ordem, que, uma vez outorgado, transforma o instituto na própria subsidiariedade. Isso porque, o benefício de ordem exclui uma das características mais essenciais da solidariedade, que é a desnecessidade do credor primeiro esgotar todas as possibilidades de cobrança de um devedor para poder exigir a dívida do outro devedor.

Hugo de Brito Machado<sup>219</sup> concorda com este entendimento, afirmando:

---

<sup>216</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Obrigações**. 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 118.

<sup>217</sup> *Ibidem. loc. cit.*

<sup>218</sup> BARCELOS, Soraya Marina. **Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da preservação da Empresa**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, p. 29.

<sup>219</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 150.

Ressalte-se que o Código Civil, ao cuidar da solidariedade passiva, não se refere ao benefício de ordem, de sorte que ele não existe nesse tipo de obrigação mesmo no âmbito do direito privado. Não seria possível, portanto, invocar-se a aplicação subsidiária deste, de sorte que o Código Tributário Nacional poderia ter silenciado a respeito. De todo modo, a norma do parágrafo único, do art. 124 do CTN tem função esclarecedora que afasta controvérsias.

Disso resulta que, o instituto da solidariedade como um todo, inclusive a tributária, não comporta benefício de ordem, pois o credor poderá escolher o devedor que desejar, ou mesmo todos, para o cumprimento da obrigação. Poderá ainda acioná-los em litisconsórcio ou isoladamente, e sem que perca a prerrogativa de demandar contra os demais, caso não consiga receber o valor daquele contra quem interpôs eventual ação<sup>220</sup>.

Aliomar Baleeiro<sup>221</sup> concorda com este preceito dizendo:

Como no CC, não há benefício de ordem na solidariedade tributária, isto é, a exigência pode ser feita a qualquer dos coobrigados ou a todos, não podendo os indicados no art. 124 exigir que, em primeiro lugar, se convoque ou execute o contribuinte definido no art. 121, parágrafo único, I.

Ademais, ao trazer expressamente esta impossibilidade, demonstra-se claramente a contradição presente no caput do art. 134 CTN já mencionada no capítulo anterior, ao falar erroneamente em solidariedade do responsável quando da “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

Importa ainda esclarecer que, não merece prosperar o conceito citado anteriormente de que a subsidiariedade seria uma espécie, uma forma especial de obrigação solidária, visto que a única distinção entre elas é o benefício de ordem. Isso porque, esta diferença é tão marcante e essencial que é mais adequado separar estes dois institutos.

## 4.2 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA

O objetivo primordial para a existência da solidariedade passiva é exatamente a intenção de aumentar a garantia e a segurança do credor em receber o que lhe é

---

<sup>220</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 79.

<sup>221</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1119.

devido. Todavia, além disso, o credor ainda pode contar com a praticidade em exigir o seu crédito, pois poderá fazê-lo em relação a qual ou quais devedores lhe aprouver. Assim, poderá optar por exigir a dívida do devedor que possui bens mais facilmente penhoráveis, ou que resida na mesma comarca, ou, ainda, daquele que for mais idôneo.

Justamente em razão da praticidade e da segurança propiciadas pela solidariedade passiva é que o Poder Público a instituiu também no Direito Tributário.

Portanto, a solidariedade revela-se mais um instrumento de praticabilidade no campo tributário, uma vez que propicia ao Fisco a escolha do devedor em relação ao qual seja mais fácil e cômodo exigir a dívida integral. Não fosse desse modo, diante da multiplicidade de devedores numa mesma relação jurídica, a Administração Fiscal estaria obrigada a cobrá-los todos, cada qual por parte do débito, o que, indubitavelmente, acarretaria maior custo e dificuldades à satisfação do crédito tributário<sup>222</sup>.

Aplica-se ao Direito Tributário o instituto da solidariedade extraído do Código Civil como trabalhado acima, mas somente naquilo que não conflitar com o sistema jurídico tributário, pois a solidariedade tributária não possui autonomia estrutural, tem como base a solidariedade civil.

Nessa linha, pondera Zelmo Denari<sup>223</sup>:

Uma preocupação constante na doutrina é a de estabelecer se as regras da solidariedade, extraídas do direito civil, aplicam-se, por extensão, ao campo tributário, ou se a solidariedade tributária, por dissociação, possui autonomia estrutural à base da preconizada distinção entre a obrigação civil e tributária. (...) Deste modo, deve-se negar à solidariedade tributária a autonomia estrutural que lhe atribui destacado setor doutrinário: continua sendo regida pelas mesmas regras que disciplinam o instituto no campo civilístico.

Em que pese a estrutura da solidariedade tributária não seja autônoma em relação à solidariedade civil, elas se distinguem no que se refere às suas fontes. Afinal, no Direito Civil a solidariedade decorre da lei ou da vontade das partes, e no Direito Tributário a solidariedade jamais poderá ocorrer da simples vontade das partes, posto que ele é regido pelo princípio da legalidade estrita, o qual preceitua que a obrigação tributária só é devida se houver previsão legal para tanto.

---

<sup>222</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária- Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. p. 271-272.

<sup>223</sup> DENARI, Zelmo. **Solidariedade e Sucessão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 47-48.

Luciano Amaro<sup>224</sup> pontua que o fato da solidariedade decorrer da lei não impede que a obrigação tributária venha, em certas situações, ser cobrada de um devedor solidário convencional, e não legal. Seria o que acontece nas situações em que o crédito do Fisco é garantido por fiança, usualmente de bancos.

Então, embora o fiador seja, em geral, devedor solidário, quando não, pelo menos subsidiário, a fiança trata-se de instituto de direito privado, cujo objeto, a obrigação afiançada, é que é de natureza tributária.

A solidariedade passiva no Direito Tributário implica na existência de mais de um devedor simultaneamente obrigado ao adimplemento total do débito tributário. Isso dá a Fazenda Pública, sujeito ativo, o direito de exigir o cumprimento da obrigação de um ou de outro dos devedores solidários, ou de todos, ou de um e depois do outro, até realizar integralmente o valor da obrigação.

A solidariedade tributária está prevista nos arts. 124 e 125 do CTN, sendo que no art. 124 são fixados os requisitos para a sua configuração e no artigo 125 são explicitados os efeitos da solidariedade, e ambos serão objeto de análise a seguir.

#### **4.2.1 Requisitos para configuração da solidariedade tributária: uma análise do art. 124 do CTN**

O CTN no seu art. 124, fixa os requisitos para a configuração da solidariedade tributária, nos seguintes termos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:  
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;  
II - as pessoas expressamente designadas por lei.  
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Como se verifica, há duas hipóteses de solidariedade que serão objeto de análise: a) em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e b) referente às pessoas expressamente designadas em lei.

---

<sup>224</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 340.

Estes dois tipos de solidariedade são conhecidos na doutrina como sendo solidariedade Natural e solidariedade Legal. Esta nomenclatura traduz a noção de que, no primeiro caso, a solidariedade ocorre por causa da própria natureza intrínseca da obrigação decorrente da existência do interesse comum, sendo que no segundo caso, a obrigação decorre de uma determinação imposta pela norma<sup>225</sup>.

Em princípio tal nomenclatura permita distingui-las, porém trata-se de diferenciação superficial, pois como se verá adiante, não basta a determinação pura e simples da lei para impor a obrigação solidária, visto que o ordenamento jurídico deve ser interpretado de forma sistemática, considerando também os demais enunciados normativos e os princípios jurídicos.

#### 4.2.1.1 Limites para definição do interesse comum- art. 124, I CTN

No tocante a primeira hipótese de solidariedade do inciso I, percebe-se que está redigida em linguagem bastante vaga, não traduzindo com acuidade o que se quer significar. Caldeira Miretti<sup>226</sup> aponta que a expressão ‘interesse comum’ utilizada pelo CTN é infeliz por ser excessivamente genérica e insuficiente para, por si só, elucidar a forma de imputação da solidariedade na obrigação tributária:

(...) a disposição genérica, ‘interesse comum’, adotada pelo legislador do CTN, não é, suficientemente, adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os partícipes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas é o sujeito passivo da obrigação tributária.

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga, pois é uma norma geral, aplicável a todos os tributos<sup>227</sup>.

---

<sup>225</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 604.

<sup>226</sup> MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 2, p. 211.

<sup>227</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 149.

Basta a existência do interesse comum em relação ao fato gerador para que automaticamente seja instalada a solidariedade passiva tributária, ou seja, não é necessário que haja outra norma que determine, para cada tributo, a mesma previsão. Como o CTN trata de normas gerais tributárias, tem-se que o lançamento tributário em relação às pessoas interessadas no fato gerador do tributo é imediato.

Há quem discorde desta ideia, sob o fundamento de que toda obrigação solidária tributária deve ser prevista especificamente na norma que institui o tributo, como por exemplo Aliomar Baleeiro<sup>228</sup>, ao afirmar que o CTN não diz em que consiste ou em que casos se manifesta o “interesse comum”, devendo então vir explícito na lei tributária.

Ocorre que, se assim fosse, o inciso I do art. 124 seria inútil, pois as hipóteses todas estariam na disciplina do inciso II. Enfim, mesmo que não haja norma específica para cada imposto, todas as pessoas que tenham interesse comum no fato gerador serão responsáveis solidárias no adimplemento do tributo.

Como ponderado por Regina Helena Costa<sup>229</sup>, comprador e vendedor até têm interesse na transmissão da propriedade de imóvel, mas nem por isso podem ser devedores solidários. Afinal, a solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional<sup>230</sup>, ou seja, as posições antagônicas em um contrato não constituem interesse comum, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário.

Como outro exemplo, temos que o prestador e o tomador de serviços jamais poderiam ser obrigados solidários ao pagamento do Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN) com supedâneo no artigo 124, I do CTN, pois, ainda que ambos tenham interesse na realização do fato gerador, o interesse deles não é comum, mas sim oposto na execução do contrato.

---

<sup>228</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1119.

<sup>229</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 216.

<sup>230</sup> A solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. Como no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador (CARVALHO, 2009, p. 349).

Nesse sentido, importante evidenciar a distinção feita por Marcos Vinícius Neder<sup>231</sup>:

Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

Então, para que o interesse seja comum, é condição *sine qua non* que as partes interessadas estejam no mesmo pólo de uma determinada relação jurídica, porque somente desta forma haverá unidade no seu interesse.

A verdade é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade, valendo somente para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel<sup>232</sup>.

E como a obrigação tributária, sendo pecuniária, seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o CTN nessa primeira hipótese, é a solidariedade de ambos como devedores de obrigação inteira, podendo dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada codevedor seria, simultaneamente, contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.<sup>233</sup>

Em outros termos, é possível afirmar que se não houvesse essa norma do art. 124, I, do CTN, a Fazenda Pública somente poderia exigir de cada obrigado a parte do tributo proporcional à sua participação no fato gerador.

Maria Rita Ferragut<sup>234</sup> concorda dizendo que os devedores solidários são contribuintes no que diz respeito às suas parcelas individualizadas da obrigação divisível (parcela do tributo que corresponde à sua quota de interesse na situação), se existirem, e responsáveis quanto às demais.

---

<sup>231</sup> NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: IBET, 2010, p. 1011.

<sup>232</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 349.

<sup>233</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 342.

<sup>234</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 80.

O “interesse comum” na situação que constitua o fato gerador da obrigação é um conceito jurídico indeterminado (ou plurissignificativo), podendo dizer que não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico, que decorre de uma situação jurídica<sup>235</sup>. Entretanto, distinguir o interesse jurídico dos demais tipos de interesses não é tarefa fácil, visto que o interesse jurídico pressupõe sempre a existência de algum outro tipo de interesse.

Esta dificuldade foi registrada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>236</sup>, que procurava distinguir o interesse apenas econômico do interesse qualificado como jurídico:

Não há como pôr em linha delimitada, estanque, um e outro: o interesse econômico penetra na vida jurídica assumindo sua legitimidade quando encontra na lei a expressão formal. E o interesse jurídico não é simples fórmula vazia, sem conteúdo, exprimindo muitas vezes, na maioria, um interesse econômico. Dizer até onde se estende um ou onde outro principia é tarefa que os doutos ainda não cumpriram; distinguir o domínio de um ou de outro não conseguiram ainda os estudiosos, oscilando em sentidos diversos, conforme a linha de pensamento, que sustentam, e a própria ideologia, a que servem.

Entende-se que foi nesse sentido que Edison Carlos Fernandes afirmou que o “interesse comum não se restringe ao interesse jurídico, mas é bem mais amplo, no sentido de considerar interesses econômicos, sociais ou de qualquer outra natureza”<sup>237</sup>.

A despeito dessa dificuldade, De Plácido e Silva<sup>238</sup> diferencia com propriedade o interesse econômico e o interesse moral do interesse jurídico:

O (interesse) moral decorre dos direitos à vida, à liberdade, ao sossego, ao bem-estar, à honra, à fama. O econômico estrutura-se toda vez que a coisa ou o fato, calcado em um bem material, ou mesmo em um direito ou bem intelectual, possa ser convertido ou transformado em valor pecuniário. E se diz jurídico quando, um ou outro, se apresentam legítimos, de modo a autorizar a pessoa a defendê-los, segundo as regras do Direito. Nesta razão, o interesse jurídico é o interesse juridicamente ou legalmente protegido, porque se exhibe legítimo, positivo, certo, atual e inequívoco.

Logo, o interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação

---

<sup>235</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 150.

<sup>236</sup> STF - Rel. Ministro Oscar Corrêa. 1ª Turma. A.I. 89.977, j. 24/03/83, *apud* ARRUDA, Alvim. **Assistência- Litisconsórcio**: Repertório de jurisprudência e doutrina. São Paulo: RT, 1986, p. 124.

<sup>237</sup> FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 289.

<sup>238</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. 2, p. 497.

principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador<sup>239</sup>.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu que o interesse econômico de uma pessoa no fato gerador não é suficiente para caracterizar a solidariedade com base no art. 124, I do CTN, como se vê:

Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível<sup>240</sup>.

Enfim, para que se configure a solidariedade fundada no interesse comum, não é suficiente que se participe de ações que acarretem na ocorrência do fato gerador. É fundamental que se realize, pessoalmente, em conjunto com outras, a materialidade do próprio fato gerador, pois somente assim se caracterizará o interesse jurídico que imputa a solidariedade.

O STJ se manifestou no REsp n. 834.044/RS<sup>241</sup> no seguinte sentido:

Para caracterização de responsabilidade tributária solidária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

Então, conclui-se que na configuração da solidariedade é relevante que haja participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro.

Portanto, o interesse jurídico é aquele interesse que deriva de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres, o que o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

Por exemplo, quando uma sociedade pratica um fato gerador tributário, ocorre uma relação jurídica entre esta e o Fisco, porque ambos possuem interesses conflitantes: a sociedade deve pagar o tributo e a Fazenda tem direito de receber. O sócio da empresa não possui participação nesta relação jurídica porque ele não é sujeito de

---

<sup>239</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 67.

<sup>240</sup> STJ - REsp n. 884845/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009.

<sup>241</sup> STJ- REsp n. 834.0444/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008.

direitos e deveres dentro desta relação, estabelecida unicamente entre a sociedade e a Fazenda Pública, então quem deve pagar o tributo é a sociedade, e não o sócio<sup>242</sup>.

Como exemplo tem-se que, sendo uma pessoa jurídica proprietária de um imóvel, esta propriedade irá gerar a tributação pelo IPTU, e a sociedade possui interesse jurídico no fato gerador da obrigação tributária, porque é ela que pode desfrutar dos direitos decorrentes desta propriedade e também é obrigada a arcar com os deveres dela advindos.

Lado outro, o sócio que compõe os quadros da pessoa jurídica também possui interesse na propriedade do imóvel, visto que ela lhe proporciona auferir a distribuição de lucros da sociedade. Contudo, o seu interesse é estritamente financeiro, e não jurídico, porque ele não faz parte da relação jurídica com a Fazenda Pública.

#### 4.2.1.2 Solidariedade expressamente designada por lei- art. 124, II CTN

Quanto a segunda hipótese do inciso II, esta parece à primeira vista inócua, já que a solidariedade tributária sempre decorre da lei, diante do princípio da legalidade estrita que impera no Direito Tributário. Então, seria um pleonasma a prescrição de que a solidariedade só poderia mesmo decorrer de texto expresso de lei.

Contudo, tal menção se faz necessária para diferenciar este tipo de solidariedade daquela já mencionada anteriormente, porque aqui, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Ou seja, se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo<sup>243</sup>.

Diante disso, pode-se fazer crer que a definição dos obrigados solidários poderia partir do simples arbítrio do legislador, todavia, esse disposto legal não foi redigido a contento, sendo necessária a realização de uma apurada interpretação para se extrair o seu sentido lógico.

---

<sup>242</sup> BARCELOS, Soraya Marina. **Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da preservação da Empresa**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, p. 64.

<sup>243</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 149.

Assim sendo, o legislador não tem poder ilimitado para eleger, por meio da edição de lei, as pessoas que serão solidariamente responsáveis pela obrigação tributária, já que falta a ele competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência<sup>244</sup>.

Para Edison Carlos Fernandes<sup>245</sup>, tal eleição deve-se pautar pela existência de algum vínculo entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador, não havendo necessidade de ser esse vínculo de natureza jurídica, mas podendo ser de qualquer outra, econômica, etc.

Então, ao se referir “as pessoas expressamente designadas por lei”, é preciso notar que não se pode fugir do contexto do CTN, afinal, o art. 128 CTN limita a possibilidade de designação do responsável a alguém que esteja vinculado ao fato jurídico tributário. Assim, a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável.<sup>246</sup>

Cabe ao legislador prever situações onde não exista o interesse comum no fato gerador, mas ainda assim, haverá necessidade de se estabelecer a responsabilidade tributária<sup>247</sup>.

É importante verificar o limite do legislador para definir quem pode ocupar a posição de responsável porque, embora a solidariedade não seja um tipo de responsabilidade, ela está indissolúvelmente ligada com este instituto, já que a solidariedade só existirá se a responsabilidade estiver presente. Assim, a existência da responsabilidade é um pressuposto para a existência da solidariedade.

Para Regina Helena Costa<sup>248</sup> o que o dispositivo estabelece é o fato da lei poder apontar pessoas que, mesmo não sendo partícipes da situação fática que constitua a hipótese de incidência tributária, respondam solidariamente pelo débito. E a

---

<sup>244</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 350.

<sup>245</sup> FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 289.

<sup>246</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 563.

<sup>247</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e Solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 167. Agosto, 2009, p. 41.

<sup>248</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 216-217.

justificativa para isso está no fato de que essas pessoas assumem a responsabilidade solidária em virtude de outro vínculo jurídico, deflagrado pela prática de ato ilícito.

Seria este posicionamento corroborado pelo disposto no *caput* do art. 134 já tratado anteriormente, na medida que, em relação ao contribuinte a responsabilidade é subsidiária, e somente será solidária em relação aos responsáveis entre si, no vínculo de natureza sancionatória que os une, não se tratando da solidariedade tributária propriamente dita, aludida pelo art. 124 CTN.

Nesse contexto aduz Paulo de Barros Carvalho<sup>249</sup>:

Os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente.

Se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. E é justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário, que integram outro vínculo jurídico, nascido por força de uma ocorrência tida como ilícita.

Ademais, solidariedade mesmo, haverá tão somente na circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação. Mas onde houver duas relações, entretidas por preceito de lei, para a segurança do adimplemento prestacional de uma delas, não há, pelo rigor jurídico, o laço da solidariedade que prende os sujeitos passivos.

Nota-se que em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo CTN, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar.

O art. 124, I revela-se como um núcleo fundamental e irradiador das diretrizes essenciais à imposição de responsabilidade por solidariedade em matéria tributária, não podendo qualquer lei ou interpretação se afastar de tal premissa. Assim, mesmo

---

<sup>249</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 350-351.

nesta hipótese do inciso II, supõe-se que exista, além da lei, uma relação de interesse comum na circunstância que constitua o fato gerador, sob pena de total desvirtuamento ao possibilitar ao legislador ordinário, em descompasso com o próprio sistema tributário constitucional, imputar, inclusive sem benefício de ordem, carga tributária à pessoa estranha à relação jurídica tributária<sup>250</sup>.

Por isso a importância em conjugar a solidariedade com o art. 128 CTN, afinal, é preciso existir uma interpretação sistemática e teleológica a fim de adequar às leis ordinárias com a CF e com o CTN.

#### 4.2.1.3 Necessidade de comprovação e ônus da prova

Embora o art. 124 CTN analisado preveja a imposição da solidariedade a determinadas pessoas que se encaixam nas hipóteses dos incisos I e II, é preciso verificar como isto ocorrerá e, principalmente a quem compete demonstrar o preenchimento dos requisitos legais, mediante justificativa fática, jurídica e, principalmente com base em provas.

Segundo Eduardo Couture<sup>251</sup>, o ônus da prova consiste na “exigência feita pelo legislador, a um, ou ambos os litigantes, de que demonstrem a verdade dos fatos por ele alegados”.

Em se tratando de ônus, não existe um dever das partes, mas tão somente uma faculdade dotada de um risco pelo seu não exercício. Vale dizer, as partes não têm o dever de comprovar os fatos constitutivos – autor -, impeditivos, modificativos ou extintivos do direito- réu-, no entanto, em se quedando inerte, arcarão com o risco de perder a demanda.

Seria então uma situação de risco, que consiste em que aquele que não prova o que lhe couber prova, perde a causa.

---

<sup>250</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e Solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 167. Agosto, 2009, p. 53.

<sup>251</sup> COUTURE. Eduardo *apud* CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e Solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 167. Agosto, 2009, p. 41.

O Fisco, ao imputar responsabilidade tributária às pessoas, físicas ou jurídicas, não pode se pautar por meros indícios ou presunções, de maneira que se exige prova do “interesse comum” quanto ao fato gerador.

O Superior Tribunal de Justiça ao apreciar a responsabilidade tributária solidária e o ônus da prova, decidiu no sentido de que o v. acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região haveria de ser mantido, já que “a Fazenda Nacional teria deixado de comprovar o interesse comum do recorrido na situação que constitui o fato gerador da exação em cobrança.

O Min. Castro Meira ao proferir seu voto transcreve trecho do v. acórdão do Tribunal “*a aquo*”, onde se deixou consignado que:

Aqui é exigida a prova efetiva e concreta da existência de um interesse comum na situação que constitui o fato gerador. É uma situação exclusivamente fática. Não está relacionada à liquidação irregular da sociedade, pois isto se situa fora de qualquer relacionamento com o fato gerador. E, para que seja erigida em causa da solidariedade, essa situação fática especial deve ser perfeitamente descrita quando se imputar a responsabilidade. No caso presente, a apelante não descreveu essa situação fática pela qual extrairia o interesse comum do apelado com o fato gerador ocorrido em maio de 1997. Isto era essencial para que o apelado apresentasse sua defesa<sup>252</sup>.

Vê-se, portanto, que para se configurar a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 124, I, é preciso que o Fisco demonstra de forma justificada, mediante provas, a existência no caso concreto de um interesse comum quanto ao fato gerador.

Não basta utilizar de presunções, ou pior, realizar a inclusão de responsável solidário sem se valer da devida motivação fática e jurídica por meio do lançamento tributário e, principalmente, de provas.

Assim, cabe ao Fisco o ônus da prova no sentido de demonstrar cabalmente o interesse comum no fato gerador das partes (sujeitos passivos), sob pena de se configurar evidente ilegalidade e arbitrariedade.

Não é por outra razão que o STJ, ao analisar o redirecionamento de execução fiscal de pessoa jurídica para o sócio-gerente, nos moldes do art. 135, firmou posicionamento no julgamento dos Embargos de Divergência n. 702.232/RS:

Iniciada a execução contra pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública ao propor a ação, não visualiza qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao

---

<sup>252</sup> STJ, REsp n. 611.964/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 27/12/2005, DJ 10/10/2005.

sócio-gerente, e posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio, deverá demonstrar infração a lei, ao contrato social ou aos estatutos, ou, ainda, dissolução irregular da sociedade<sup>253</sup>.

Assim, é do Fisco o ônus de demonstrar mediante provas, se uma determinada pessoa se enquadra nas hipóteses descritas no CTN, em especial, no inciso I, até porque a solidariedade não se presume.

#### **4.2.2 A solidariedade é uma modalidade autônoma de responsabilidade tributária?**

Assim como nas modalidades de sujeição passiva tributária, e como de praxe no Direito Tributário, há grande divergência doutrinária no tocante ao instituto da solidariedade ser ou não um tipo autônomo de responsabilidade tributária.

Marcos Vinícius Neder<sup>254</sup> defende que a solidariedade seria sim uma espécie de responsabilidade, em que pese o dispositivo legal esteja localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária.

E como já trazido anteriormente, Maria Rita Ferragut<sup>255</sup>, ao explicitar a sua classificação dos tipos de responsabilidade tributária, inclui a solidariedade entre os diversos tipos que aponta, evidenciando este mesmo posicionamento de que a solidariedade seria modalidade autônoma de responsabilidade.

Nessa linha, Fábio Pallaretti Calcini<sup>256</sup> alega que, embora o art. 124 do Código Tributário Nacional não esteja localizado na parte de responsabilidade tributária, não é possível negar que o referido dispositivo legal possui esta natureza jurídica, impondo a responsabilidade tributária solidária nas hipóteses descritas nos incisos I e II.

Essencial para o escopo deste estudo é verificar que as normas que tratam da solidariedade não se encontram dispostas no capítulo que trata da responsabilidade,

---

<sup>253</sup> STJ, REsp n. 702.323/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 14/09/2005.

<sup>254</sup> NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: IBET, 2010, p. 1012-1019.

<sup>255</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 64.

<sup>256</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e Solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 167. Agosto, 2009, p. 40.

e sim em um capítulo à parte, o que mostra, de forma irrefutável, que a solidariedade não é um tipo de responsabilidade tributária.

Isso porque, o CTN foi bastante claro ao inserir as normas relativas à solidariedade no capítulo denominado “Sujeito Passivo”, justamente porque a solidariedade regula as relações entre os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Diante das características da solidariedade já analisadas, constata-se que ela possui a qualidade de ser um vínculo entre os sujeitos passivos tributários já existentes. A solidariedade não é uma forma de se incluir outras pessoas em uma relação jurídica tributária, não permite eleger um terceiro para ser obrigado ao pagamento do tributo, ela constitui um grau na responsabilidade tributária já existente, ainda que responsabilidade e solidariedade possam vir a ser estipuladas no mesmo dispositivo legal.

Importante salientar então que, para Regina Helena, a solidariedade sob o fundamento do “interesse comum” não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, visto que os devedores solidários não são terceiros, porquanto realizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Então, não se inclui terceira pessoa no pólo passivo da obrigação tributária, representando apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo<sup>257</sup>.

Para que exista a solidariedade já é pressuposto haver mais de um devedor no pólo passivo da obrigação tributária, e neste sentido é o entendimento de Misabel Derzi, em comentários à obra de Aliomar Baleeiro<sup>258</sup>:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das garantias fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá que definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade, não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.

---

<sup>257</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 216.

<sup>258</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1119.

Amílcar Falcão<sup>259</sup> também acredita que a solidariedade representa apenas a intensidade da responsabilidade preexistente:

Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o contribuinte (...) Os demais sujeitos passivos, no entanto, só se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa. (...) Não excluem, pois, o devedor originário. Apenas, a lei lhes dá uma responsabilidade pelo tributo (obligatum), destacando-a da pessoa devedora originária (...) Varia a intensidade desta responsabilidade, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte.

Então, a despeito de haver muitos doutrinadores citados com entendimento dissonante, tem-se que a coerência com a própria sistemática legal impõe que a solidariedade não deve ser considerada como um tipo de responsabilidade tributária, mas sim como uma graduação da responsabilidade tributária, que determina o dever conjunto de sujeitos passivos de arcar com o crédito tributário.

E essa graduação da aplicação da responsabilidade pode variar desde a solidariedade, passando pela subsidiariedade até a exclusividade, podendo ser aplicada entre contribuintes e entre os diversos tipos de responsáveis.

#### 4.2.3 Efeitos da solidariedade tributária

Os efeitos da solidariedade tributária passiva estão no art. 125 do CTN, sendo que esta é uma norma supletiva, ou seja, aplicável na ausência de disposição em contrário.

Mas vale dizer que, para Sacha Calmon, o CTN não é de modo algum texto supletivo, e sim dirigente, fundante e uniformizador, até porque enuncia os efeitos da solidariedade de forma lógica, calcado na experiência civilista<sup>260</sup>.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

- I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
- III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

---

<sup>259</sup> FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. 5ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 87.

<sup>260</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 604.

Da mesma forma que ocorre na lei civil, na esfera tributária também vigora a regra básica que o pagamento por inteiro, efetuado por um dos coobrigados, aproveita aos demais. Significando que, se a Fazenda recebeu o crédito tributário de um dos obrigados solidários, não poderá exigí-lo dos outros, pois a obrigação estará extinta.

Por outro lado, se o pagamento for parcial, a dívida extingue-se apenas na proporção do adimplemento, persistindo a solidariedade quanto ao valor remanescente<sup>261</sup>.

Além disso, na solidariedade tributária, a isenção ou remissão<sup>262</sup> do crédito atinge a todos os devedores, exceto se forem outorgadas em caráter pessoal a um deles, sendo que, nesta hipótese, o restante do valor será dividido pelos demais obrigados.

Exige-se aqui algumas considerações mais aprofundadas, pois a redação do CTN peca, senão pelo conteúdo, pelo menos pela forma.

A isenção quando objetiva, isto é, definida com atenção a aspectos do próprio fato material, abstraídas as condições pessoais do indivíduo aproveita a todos. E cuidando-se da isenção subjetiva, aquela definida em função das condições pessoais do indivíduo, em razão de qualidade ou característica intrínseca à pessoa, é preciso verificar se todos os envolvidos na situação preenchem essas condições<sup>263</sup>.

Em caso positivo, inexistirá fato gerador e também responsabilidade de quem quer que seja, mas se nem todas as pessoas que participam da situação preenchem as condições para aplicação da norma de isenção, o fato é gerador, mas apenas em relação às pessoas que não preencherem tais condições.

Neste caso, a situação material tem de ser cindida: na parte que corresponder às pessoas isentas, não há obrigação tributária, e na porção que se referir às pessoas não isentas surge a obrigação, na proporção em que a situação material for imputável a essas pessoas.

Na remissão, temos uma obrigação que efetivamente nasceu, dada a realização do fato gerador, e na qual figuravam vários devedores solidários, mas uma lei autorizou

---

<sup>261</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 80.

<sup>262</sup> A isenção é instituto cuja natureza jurídica ainda é controvertida, podendo ser considerada espécie de exoneração tributária, estabelecida em lei e, assim, impeditiva da produção de efeitos da norma consistente na hipótese de incidência. Então, existindo norma isentiva, impedido estará o exercício da competência tributária, não podendo surgir a obrigação principal. Já a remissão significa o perdão no âmbito da obrigação de pagar tributo, e somente pode ser concedida por lei, em função do princípio da indisponibilidade do interesse público (COSTA, 2015, p. 288-299).

<sup>263</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 343.

o perdão do crédito tributário. Este instituto segue o mesmo raciocínio da isenção, pois se concedida em caráter pessoal a um dos obrigados solidários, fica os demais coobrigados sujeitos ao pagamento do tributo pelo valor resultante da diferença<sup>264</sup>.

Por fim, ainda do idêntico modo em que ocorre na lei civil, a interrupção da prescrição operada em relação a um dos devedores atinge a todos os demais obrigados solidários, seja para prejudicar ou favorecer. Embora se fale em prescrição, o princípio informador da norma mostra que deve aplicar-se aos prazos extintivos em geral<sup>265</sup>.

---

<sup>264</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 501-502.

<sup>265</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 345.

## 6 CONCLUSÃO

A relação jurídica estabelecida entre o Estado e o particular, concernente ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, tem natureza obrigacional, e esta é uma garantia oferecida pelo sistema jurídico, pois os direitos e deveres se estabelecem e se extinguem na forma da lei.

Diante disso e do princípio elementar da legalidade tributária, há necessidade de existir previsão legal clara e obrigatória para tudo aquilo que concerne ao Direito Tributário. Ocorre que, em que pese haja disposição no CTN do instituto da solidariedade, ao final desse estudo, foi possível notar que os requisitos para sua configuração são objeto de forte controvérsia doutrinária e jurisprudencial.

Aplica-se ao Direito Tributário o instituto da solidariedade extraído do Código Civil, mas somente naquilo que não conflitar com o sistema jurídico tributário, pois a solidariedade tributária não possui autonomia estrutural. Ou seja, o Direito Tributário é um direito de sobreposição, utilizando-se como base a solidariedade civil.

Investigou-se o vínculo de solidariedade existente entre o pólo passivo da obrigação tributária, mesmo porque, em matéria tributária não existe a figura da solidariedade ativa. Portanto, caracteriza-se, basicamente, pela existência de uma pluralidade de devedores, sendo que o credor é detentor da faculdade de exigir a prestação integral do devedor que escolher. Podendo também o credor exigir a dívida parcialmente de cada um, ou de todos eles conjuntamente.

A solidariedade civil possui um caráter de excepcionalidade, não podendo ser presumida, devendo ser determinada pela vontade das partes em assim se comprometerem ou, ainda, determinada pela prescrição da lei. Nesse tocante, restou claro que, mesmo a estrutura da solidariedade tributária não sendo autônoma, ela possui a peculiaridade de só poder ser determinada por disposição legal expressa.

Restou evidente que foi criada a solidariedade tributária para oferecer maior conveniência e eficácia na exigência de tributos, configurando uma verdadeira garantia a tutela do crédito, razão pela qual não existirá benefício de ordem, o qual o CTN veda expressamente.

Não obstante, apesar do dissenso verificado, acredita-se que a solidariedade não é uma modalidade de responsabilidade tributária, mas pressupõe a sua ocorrência, visto

que se trata da graduação em que esta responsabilidade pode ser aplicada, possibilitando a exigência simultânea da obrigação sobre mais de uma pessoa.

Essa graduação da aplicação da responsabilidade pode variar desde a solidariedade, passando pela subsidiariedade até a exclusividade, podendo ser aplicada entre contribuintes e entre os diversos tipos de responsáveis.

O legislador tributário estabeleceu duas hipóteses para a configuração da solidariedade tributária, e no que se refere a baseada no interesse comum dos devedores acerca do fato gerador da obrigação tributária, concluiu-se que, embora seja este um conceito indeterminado e plurissignificativo, pois a lei não afirma qual o significado de interesse comum, tem-se que é comum o interesse que une mais de uma pessoa em um grupo cujos integrantes façam parte de um mesmo pólo de uma relação jurídica obrigacional.

Em uma relação jurídica bilateral relativa a um fato gerador tributário, como uma compra e venda, comprador e vendedor possuem interesse na celebração do negócio, mas os interesses de ambos não são comuns, mas antagônicos, pois ocupam posições contrapostas no negócio jurídico. A solidariedade tributária baseada no art. 124, I do CTN somente pode existir entre sujeitos que figurem no mesmo pólo de relação obrigacional.

Numa situação jurídica que constitui fato gerador de um tributo em que mais de uma pessoa realiza esta situação, os sujeitos participantes são, simultaneamente contribuintes na parte do tributo que proporcionalmente lhes cabe e responsáveis tributários em relação ao restante do valor do tributo. Assim, só existirá interesse comum se todas as pessoas praticaram conjuntamente o fato gerador tributário.

Ficou demonstrado também que, mesmo o Fisco adotando qualquer tipo de interesse, como o econômico, sendo capaz de gerar a solidariedade, somente o interesse jurídico pode fazê-lo, sendo compreendido como aquele que deriva de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres.

Já a hipótese do artigo 124, II, do CTN, tem-se que a sua leitura isolada poderia levar ao equívoco de supor que a definição de obrigados solidários seria livre por parte do legislador. Mas concluiu-se que a redação do artigo não se mostrou adequada, posto

que esta liberdade não é irrestrita, submetendo-se à interpretação do ordenamento jurídico como um todo, de forma sistemático e teleológica.

Assim, já que a solidariedade pressupõe a existência da responsabilidade tributária, sempre que a solidariedade for criada, deve se atentar se o obrigado solidário poderia ser definido como responsável pelo legislador. O CTN limita o legislador na escolha do responsável tributário, só podendo ser esta pessoa vinculada, ainda que indiretamente ao fato gerador que ela elegeu para originar a tributação, não podendo ser escolhida uma pessoa totalmente alheia à situação tributada.

A atribuição de solidariedade tributária também deve subserviência ao princípio da capacidade contributiva, garantindo ao responsável solidário a possibilidade de se ressarcir perante o contribuinte, a menos que a solidariedade tenha lhe sido aplicada como forma de sanção pela prática de um ato contrário aos interesses arrecadatórios do Estado.

Enfim, é a redação pouco clara do artigo 124 do CTN que dificulta a percepção dos limites do legislador à criação de normas de responsabilização solidária.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARRUDA, Alvim. **Assistência-Litisconsórcio**: repertório de jurisprudência e doutrina. São Paulo: RT, 1986.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 13ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria Geral das Obrigações**: Responsabilidade Civil. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARCELOS, Soraya Marina. **Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da preservação da Empresa**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/2011/sorayamarinabarcelososlimitesdaobrigacaotributariasolidaria.pdf>> Acesso em: 15 de jun. 2015.

BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 195. Dezembro, 2011.

\_\_\_\_\_. A divisão entre Obrigação e Crédito Tributário e seus Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 198. Março, 2012.

\_\_\_\_\_. As modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011.

\_\_\_\_\_. Considerações sobre a Obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 230. Novembro, 2014.

\_\_\_\_\_. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

\_\_\_\_\_. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BRASIL. **Código Civil**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966.  
Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>.  
Acesso em: 10 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n.611.964/SP, Rel. Min. Castro Meira. DJ 10 out. 2005.

\_\_\_\_\_. STJ, Recurso Especial n. 702.323/RS, Rel. Min. Castro Meira. DJ 14 set. 2005.

\_\_\_\_\_. STJ, Recurso Especial n. 884845/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009. DJ 18 fev. 2009.

\_\_\_\_\_. STJ, Recurso Especial n. 834.0444/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma. DJ 15 dez. 2008.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e Solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 167. Agosto, 2009.

CALIXTO, Marcelo Junqueira. Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes. *In*: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Obrigações: Estudos na perspectiva civil-constitucional**. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, José Maria da. As obrigações solidárias. *In*: NETTO, Domingos Franciulli (Coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Miguel Reale**. São Paulo: LTR, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Praticabilidade e Justiça Tributária- Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

\_\_\_\_\_. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 4. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2.

DENARI, Zelmo. **Solidariedade e Sucessão Tributária.** São Paulo: Saraiva, 1977.

\_\_\_\_\_. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário.** 5ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código Tributário Nacional Comentado.** Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 1999.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações.** 7. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2013, v. 2.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade Tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Obrigações.** 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOMES, Orlando. **Obrigações** – Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações.** 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v.2.

GONÇALVES, Luiz da Cunha. **Tratado de Direito Civil.** 2. ed. São Paulo: Max Limonad, v. 4.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária.** 1. ed. Belém: CEJUP, 1986.

LACOMBE, Américo Masset. Lançamento. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 4.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2.

MATIELLO, Fabrício Zamprogna. **Código Civil comentado**. São Paulo: LTr, 2003.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 2.

NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. *In*: SOUZA, Priscila de (Coord.). **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: IBET, 2010.

NORONHA, Fernando. **Direito das Obrigações**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. Responsabilidade tributária. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de Direito Tributário** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v.2.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Responsabilidade tributária objetiva no direito tributário (e aduaneiro)?** Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Lu%C3%ADs%20Cesar%20Souza%20de%20Queiroz\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Lu%C3%ADs%20Cesar%20Souza%20de%20Queiroz(2).pdf)> Acesso em: 15 de ago. 2015.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. 10ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária para Frente. **Revista do CEJ** nº 03. Dezembro, 1997. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewArticle/125/168>> Acesso em: 01 de out. 2015.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: Parte Geral das Obrigações**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. 2.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VARELA, Antunes. **Das obrigações em geral**. 9. Ed. Coimbra: Almedina, 1998, v. 1.

ZANGEROLAME, Flavia Maria. Obrigações Divisíveis e Indivisíveis e Obrigações Solidárias. *In*: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Obrigações: Estudos na perspectiva civil-constitucional**. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.