

A REGRA MATRIZ DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA¹

ALINE THOBER²

RESUMO

A presente monografia tem como finalidade a construção de uma regra matriz de responsabilidade tributária. Tal objetivo fundamenta-se na necessidade de uma profunda compreensão do instituto da responsabilidade em suas peculiaridades e individualidades. A relação de responsabilidade deve ser entendida como uma relação autônoma daquela formada entre contribuinte e o Fisco, pois se fundamentam na praticabilidade da tributação e na capacidade de colaboração desse terceiro junto ao Fisco. Ademais, por possuir natureza distinta daquela proveniente da obrigação principal, o qual se caracteriza por um pagar tributo, acaba por encontrar em sua natureza uma obrigação não contributiva, embasada em deveres de colaboração, isto é, obrigações de cunho acessório. Uma vez analisado cada um dos critérios formadores da regra matriz de incidência, concluímos ser exequível a elaboração de uma regra matriz específica para a responsabilidade, pois a autonomia dessas relações se demonstrou inconfundível no que tange seus objetos específicos, sujeitos próprios e pressupostos de fato singulares para cada uma dessas distintas relações.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Obrigação Principal. Obrigação Acessória. Regra Matriz de Incidência Tributária. Capacidade Contributiva.

¹ Artigo extraído de Trabalho de conclusão de Curso como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Aprovação com grau 10 pela banca examinadora composta pelo orientador Prof. Leandro Paulsen, pelo Prof. Igor Danilevicz e pelo Prof. Paulo Antônio Caliendo em 06 de novembro de 2012.

² Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais. E-mail: alinethober@hotmail.com

INTRODUÇÃO

Esta artigo tratará da definição de uma regra matriz de responsabilidade tributária. Tal expressão encontra origem no julgado RE 562276/2010 do Supremo Tribunal Federal. Afora este julgado, entretanto, não se faz homogênea a aplicação do instituto da responsabilidade por parte da jurisprudência e da doutrina brasileira. Embora haja algumas decisões, como a acima referida, fundamentadas em critérios coesos e perenes, o que se observa nas recentes decisões dos tribunais envolvendo litígios a partir da imputação de responsabilidade tributária a terceiros, é uma enorme falta de clareza existente na compreensão desse instituto.

Para tanto, analisaremos o que a doutrina brasileira tem compreendido sobre o tema, como a mesma classifica o responsável dentro do universo das obrigações tributárias e se este entendimento nos leva a soluções alinhadas aos princípios fundadores dessa relação. Em seguida, examinaremos o entendimento que a doutrina espanhola construiu sobre o assunto, sua compreensão das obrigações inerentes a tributação e a relação que decorre de cada uma dessas obrigações.

Por fim, analisaremos a possibilidade de construir uma regra matriz da responsabilidade tributária nos moldes já conhecidos, quanto a regra matriz de incidência, mas com as devidas especificidades. Ainda, entraremos no âmbito do processo administrativo e judicial fiscal, mesmo que rapidamente, para visualizarmos o impacto da aplicação desta regra matriz de responsabilidade na dinâmica desses processos, averiguando se sua aplicação resultará em decisões mais homogêneas, de acordo com os princípios que fundamentam o Direito Tributário.

1. O INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A fim de alcançar o objetivo deste trabalho, faz-se necessário o exame aprofundado do conceito de responsabilidade tributária. Tal conceito, numa primeira análise, pode nos parecer consolidado, contudo, ainda possui elementos indefinidos, conduzindo a concepções confusas e, pior, a soluções imprecisas e inconsistentes por parte da doutrina brasileira e de nossos tribunais.

Portanto, iniciaremos nosso estudo analisando autores brasileiros de grade renome e, num segundo momento, com o intuito de aprofundarmos e expandirmos nosso entendimento do assunto, iremos lançar mão dos estudos que a doutrina espanhola já realizou sobre o tema.

1.1 O responsável tributário na visão da doutrina brasileira e o código tributário nacional

Antes de iniciarmos este ponto torna-se essencial que vislumbremos o tipo de responsabilidade que aqui estudaremos, pois mesmo nosso Código Tributário não se fez claro nessa definição quando utilizou o vocábulo “responsável” tratando-lhe em um sentido lato, abarcando o substituto, o retentor

e, inclusive, o responsável em sentido estrito, objeto de nosso estudo. Portanto, neste tópico buscaremos compreender melhor as classificações feitas por nosso legislador no Código Tributário Nacional³ (CTN) e como a doutrina vem compreendendo tais classificações.

Nosso legislador optou por inserir o responsável numa classificação maior que foi denominada “sujeito passivo tributário”. Quando iniciou o capítulo quarto, seção primeira em nosso Código, já nas “disposições gerais” definiu quem seria o sujeito passivo da obrigação principal, criando duas diferentes figuras: o contribuinte e o responsável, como explicita o Código Tributário Nacional no artigo 121 e parágrafo único (grifo nosso):

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

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

I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

Rubens Gomes de Souza⁴, autor do projeto do CTN, enxergava no sujeito passivo aquele que detinha relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens. Ademais, em seu conceito, delimitou a sujeição passiva em direta e indireta.

Paulo de Barros Carvalho⁵ foca sua análise no capítulo quinto do título terceiro do CTN que versa sobre a responsabilidade tributária. Para ele, o artigo 12, que trata da “Disposição Geral”, pode ser compreendido como princípio genérico que regula a fixação da responsabilidade pelo crédito tributário em duas diferentes orientações, quais sejam uma interna a situação tributada e outra externa. Tal divisão, na visão do autor, serviria para diferenciar pessoas estranhas ao fato gerador da obrigação, elencadas nos artigos 129 a 138 do CTN (orientação externa), as quais se ligariam a expressão “Sem prejuízo no disposto neste capítulo”, daquelas que estão no âmbito interno do fato gerador, isto é, as hipóteses que surgem do exposto pelo legislador como “terceira pessoa” e seus demais critérios (orientação interna). O autor, então, aprofunda-se exatamente no ponto que nos interessa: a definição de quem poderia ser essa terceira pessoa vinculada ou não ao fato gerador da respectiva obrigação.

Para o autor as relações jurídicas compostas por “terceiros” alheios ao fato tributado apresentariam uma natureza de sanções administrativas. Acrescenta, ainda, que artigos como o 130 e 131 do CTN, “pressupõe um *dever de cooperação* para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas”⁶. E explica que “em caso contrário [de não haver a cooperação], atua a sanção que, por decisão política do legislador, é estipulada no valor da dívida tributária e seu pagamento tem a virtude

³ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 12 set. 2012.

⁴ GOMES DE SOUZA, Rubens. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954. p. 55.

⁵ CARVALHO, op cit.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 338. (Grifo nosso).

de extinguir aquela primeira relação”⁷.

Ao analisar o artigo 134 o autor reforça a idéia de que um *animus puniendi* teria inspirado o legislador na criação desta norma, pois nela vê um evidente timbre sancionatório quando no artigo faz-se referência aos “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”⁸.

Portanto, para Paulo de Barros Carvalho a natureza do vínculo que se forma quando terceiro integra o sujeito passivo da relação será sempre de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória, isto é, sanção administrativa.

Amílcar Falcão⁹, seguindo o mesmo raciocínio de Rubens Gomes de Souza, também divide a sujeição passiva em originária e derivada, ou como Rubens Gomes de Souza preferiu chamar, direta ou indireta. Para o autor a diferença central dessas duas modalidades é o fato de que esta deve estar prevista em lei, enquanto aquela provém da interpretação, não dependendo de menção na lei. Logo, o sujeito passivo com responsabilidade originária seria o contribuinte, resultando sua configuração simplesmente da realização do fato gerador. Portanto, o responsável, que neste trabalho buscamos investigar, na visão do autor, somente se configuraria se instituído em lei. E para ele, tal obrigação não exclui o devedor originário, mas o que ocorre, na verdade é que a lei dá ao responsável “uma obrigação pelo tributo, destacando-a da pessoa devedora”¹⁰. Ademais, em sua classificação, o autor insere a substituição e a solidariedade como subespécies da responsabilidade.

Alfredo Augusto Becker¹¹ inicia sua definição de responsável tributário analisando os casos nos quais tal responsabilidade não existiria. Para ele, não há responsabilidade em dois casos: quando o Estado pode exigir o tributo “somente de uma pessoa”, pois nestes casos a pessoa vinculada ao estado seria um substituto tributário; e no caso de haver solidariedade, isto é, o Estado poderia escolher entre dois indivíduos, de qual deles exigiria a satisfação da obrigação.

Continua o autor sua explanação com a definição de quando, então, a responsabilidade existiria. Ele afirma: “Há casos em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente *depois* [grifo do autor] de ocorrer o fato da não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte ‘de jure’”¹². O autor, então, exemplifica, explicando que o Tabelião será considerado responsável tributário somente se a prestação estiver inadimplida e em mora pelo vendedor do imóvel, e se a lei assim outorgar direito ao Estado de exigir o imposto do mesmo. Neste caso haveria, então duas regras jurídicas, explica o autor. A primeira teria como hipótese de incidência a transmissão do direito real e, como efeito desta incidência, a criação da relação jurídica tributária em que figura no polo negativo o vendedor. E a segunda regra, teria como hipótese de incidência uma omissão na realização da prestação tributária. Ocorrendo a hipótese de incidência,

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 338.

⁸ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Artigo 134.

⁹ FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

¹⁰ *Ibid.*, p. 78.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

¹² *Ibid.*, p. 511.

sucederia o nascimento de uma segunda relação jurídica, no qual o Estado figuraria como polo positivo/ativo da relação e o Tabelião como polo negativo/passivo, revestindo-se da posição de responsável tributário.

Alfredo Augusto Becker realiza importante conclusão para nosso estudo, mesmo que superficial, ao analisar a segunda relação exposta no parágrafo anterior, afirmando que esta não tem natureza tributária, mas, sim, fiduciária. Como ele afirma: “O responsável tributário não é contribuinte ‘de jure’. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária”¹³.

Quanto a esta última afirmação do autor relativamente à natureza não tributária da relação jurídica de responsabilidade, é relevante expor os ensinamentos do Professor Doutor Leandro Paulsen¹⁴, que emprega a expressão “não contributiva” na definição da natureza da relação de responsabilidade. Leciona o autor que haveria uma multiplicidade de relações tributárias, e que para melhor compreendê-las necessitamos bem diferenciar seus sujeitos e objetos. Portanto, a relação contributiva típica, proveniente da obrigação principal ou material, como chama o autor, de pagar tributo, ocorreria essencialmente entre Estado e contribuinte. Assim ocorre, pois basta somente ao contribuinte a titularidade da capacidade contributiva, critério justificador dessa relação. As demais relações que tem como objeto reter ou repassar tributo ao erário em nome de outro ou, mesmo, de responder pelo descumprimento da obrigação (como no exemplo do Tabelião trazido no parágrafo penúltimo) terão sujeitos passivos próprios, isto é, não há de se falar na figura do contribuinte.

Deste modo o autor conclui: “Assim é que sujeito passivo da obrigação específica de pagar tributo é somente o contribuinte. Os demais, ainda que obrigados ao pagamento em nome do contribuinte (substituto) ou a suportar a execução (responsável), não são sujeitos passivos da relação contributiva”¹⁵. E acrescenta: “São, isto sim, sujeitos passivos de *relações próprias e inconfundíveis* de substituição e responsabilidade tributárias”¹⁶. Deixaremos para o capítulo intitulado “A responsabilidade tributária como relação jurídica autônoma”, um maior aprofundamento do assunto, porquanto para o que se objetiva este capítulo já alcançamos o esclarecimento suficiente. Avancemos, portanto, em nossa análise doutrinária nacional.

Ricardo Lobo Torres¹⁷ traz maior clareza e organização quando vem arrazoar sobre a responsabilidade tributária. Inicia seu estudo visualizando o responsável como sujeito passivo de uma relação tributária, que por sua vez constitui o elemento subjetivo da hipótese de incidência. Ao iniciar sua definição de sujeito passivo tributário, faz uma diferenciação entre contribuinte e responsável, baseando-se para tanto, assim como Amílcar Falcão, no direito Alemão. O autor destaca duas diferenças fundamentais, quais sejam: que o contribuinte tem o débito e a responsabilidade, isto é, tem

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 511.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 201.

¹⁶ *Ibid.*, p. 201. (Grifo nosso).

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

o dever de prestação e o dever de sujeitar seu patrimônio ao credor, e o responsável, de outra sorte, tem apenas a responsabilidade, *sem* o débito. E a segunda, nas palavras do autor: “a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade”¹⁸.

As afirmações elaboradas pelo autor são concisas no ponto que, de fato, o responsável não possui o “débito”, pois não praticou o fato gerador da obrigação tributária principal, não tendo um dever de levar dinheiro aos cofres públicos. O que se deu foi que em razão de previsão legal o responsável teria, sim, a responsabilidade, pois realizou o fato gerador da responsabilidade, ou nas palavras de José María Lago Montero¹⁹, realizou o pressuposto de fato específico da relação de responsabilidade, não se confundindo com o objeto da obrigação do contribuinte. Esta interpretação não se afasta do já exposto anteriormente, quando trouxemos os ensinamentos do Professor Doutor Leandro Paulsen.

Nesta questão, todavia, não gostaríamos de nos alongar, pois quanto a esta autonomia da relação de responsabilidade trataremos no capítulo seguinte, como já advertido anteriormente. Mas, desde já queremos afirmar que existe, sim, uma autonomia da relação tributária de responsabilidade, que foi compreendida pelo doutrinador em estudo, mesmo que brevemente e sem tocar em alguns elementos fundamentais.

Continuando a análise do instituto da responsabilidade feita por Ricardo Lobo Torres²⁰, o mesmo classifica o responsável, entendendo que no artigo 128 do CTN são abarcadas “todas as figuras possíveis do responsável”, quais sejam o substituto e os responsáveis solidários e subsidiários. Para o autor, estes “ficam *junto* com o contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo”, já aquele, “fica no *lugar* do contribuinte afastando a responsabilidade do mesmo”²¹. Quanto a responsabilidade de terceiros, o autor explica que o artigo 134 do CTN trataria de uma relação de subsidiariedade entre o contribuinte e o terceiro, nascendo apenas nos casos em que houvesse a impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal do contribuinte. Contudo, a partir do momento que o responsável assume a obrigação, esta passaria a ser solidária, visto que o responsável se colocaria junto ao contribuinte. Quanto ao artigo 135 do mesmo diploma, o autor considera tal relação estritamente solidária, pois neste caso o responsável se colocaria junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. O autor expõe as diferentes consequências processuais que advêm dessas suas relações, porém, este não é o ponto central de nosso estudo.

Passemos agora as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho²². O autor faz um estudo

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 256.

¹⁹ MONTERO, José María Lago. **La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

²¹ *Ibid.*, p. 261.

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

aprofundado do tema respeitando, claro, os limites que uma obra de caráter genérico tolera. Ele inicia com o exame da terminologia adotada por nosso Código Tributário ao definir a obrigação tributária. Conforme o artigo 113 do CTN a obrigação tributária foi dividida em principal e acessória. Mesmo que este ponto não seja o objeto central deste trabalho, queremos nos ater por um pouco a explicação do autor, visto que, até o presente momento nenhum dos autores já analisados se deteve a tão profunda explanação.

O parágrafo primeiro do artigo em comento afirma que o surgimento da obrigação principal se dá com a ocorrência do fato gerador, enquanto que o parágrafo segundo deste mesmo artigo afirma que a obrigação acessória deriva de previsão legislativa. O autor considera frágil a construção de nossos legisladores e no mestre Hans Kelsen busca socorro, a fim de aprofundar seu entendimento. Explica que o renomado autor divide os *deveres jurídicos* em autônomos e heterônomos. O primeiro decorre da vontade do indivíduo que se obriga, por nada menos do que sua *própria* vontade. Já o dever heterônomo ocorre não porque o indivíduo o quisesse, mas sim porque outra vontade (a lei) o tornou sujeito a tal obrigação. Todavia, Kelsen adverte que todos os deveres nascem da lei, que em determinados momentos faz imperar o princípio da imputação e, em outros, o princípio da imperatividade. Portanto, o dever de pagar tributos somente nasceria se a lei elegesse determinados fatos como geradores de obrigações tributárias e, tais fatos ocorressem no mundo fenomênico, conforme o princípio da imputação.

Logo, conclui Sacha Calmon Navarro Coêlho que seria heterônoma a obrigação de pagar tributos. Por outro lado, as obrigações acessórias, seriam condutas positivas ou negativas determinadas em lei de forma expressa e imperativa obrigando o contribuinte a realizá-las. E conclui: “Enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não-fazer”²³.

Essa conclusão pode nos parecer simplória se não observada com cuidado, porquanto nos leva a importante compreensão do instituto da responsabilidade. Aproximando novamente os ensinamentos de Leandro Paulsen²⁴ ao presente estudo, ele considera a obrigação de fazer como eixo central das obrigações não contributivas, isto é, aquelas estudadas anteriormente e que definem a natureza da relação jurídica de responsabilidade. Quando afirmamos que a obrigação acessória tem como objeto um fazer, não fazer ou tolerar, a essa afirmação deixamos implícito uma segunda declaração: que a responsabilidade, portanto, é preponderantemente uma obrigação acessória. No entanto, a responsabilidade poderá ter como objeto uma obrigação principal (prestar dinheiro) quando houver o descumprimento de uma obrigação acessória, resultando na aplicação de multa. Isso é o que o artigo 113 quis expressar quando no seu parágrafo terceiro falou em “conversão” de obrigação acessória em principal. Entretanto, queremos ressaltar que mesmo que ocorra essa *conversão*, a natureza da obrigação na relação de responsabilidade será sempre não contributiva ou, nesse caso específico em

²³ COÊLHO, op. cit., p. 584.

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

comento, sancionadora, constituindo vínculo de obrigação entre Fisco e infrator²⁵.

Pode parecer que apenas estamos reiterando conclusões óbvias e pacíficas. No entanto, se analisarmos novamente o artigo 121 do CNT e seu parágrafo único observaremos que não foi de forma clara que o legislador situou o responsável, ao afirmar que o sujeito passivo da obrigação principal (inciso segundo) é o responsável. Prescrições legais como essa é que contribuem para uma falta de coerência e homogeneidade ao se tratar do assunto, sem falar nas aplicações destes poucos artigos pelos tribunais e o enorme número de discrepâncias que ali se vê.

Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁶ seguindo a mesma linha de Leandro Paulsen, também deixa explícito em seus escritos que as obrigações acessórias teriam uma natureza não-patrimonial, isto é, não pecuniária. O autor continua a análise do artigo 113 do CTN, agora fazendo uma dura crítica ao parágrafo terceiro, em comentário acima, pois na visão do autor a “conversão” feita pelo legislador de multa em crédito tributário fora de “péssima redação”. O autor interpretou o parágrafo da seguinte forma: há uma sanção aplicada aquele que não cumpre com seu dever de cooperação e conforme a redação do parágrafo, tal multa seria “integrada” ao montante decorrente do tributo. O legislador, na visão do autor, realizou o absurdo: conversão de multa em tributo, “seres deonticamente distintos”²⁷. Todavia, conforme a interpretação de Leandro Paulsen²⁸ não há que se falar em conversão de multa em crédito tributário, até porque tal infração (descumprimento de dever de colaboração) independeria do adimplemento do tributo, e sim de previsão expressa da lei. A natureza da obrigação, na relação de responsabilidade, nunca se torna contributiva.

Continuando o exame da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, ele separa o instituto da responsabilidade em duas modalidades: a *substituição* e a *transferência*. O autor, na verdade, adotou a classificação proposto por Rubens Gomes de Souza ao analisar o artigo 128 do CTN: “O responsável tributário, pois, o é por transferência de dever ou por substituição da pessoa que deveria ser o sujeito passivo, precisamente porque realizou o fato gerador”²⁹. O autor analisando os escritos de Rubens Gomes de Souza interpreta sua classificação quanto a sujeição passiva direta e indireta, falando até em *reponsabilidade direta e indireta*, no sentido de que o substituto seria um sujeito passivo direto, enquanto o responsável por transferência se enquadraria na modalidade indireta. Explica Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰ que a sujeição passiva indireta ocorreria apenas nos casos de “transferência com alteração de obrigados”³¹, pagando os mesmos *dívida alheia*. Já nas hipóteses de substituição, haveria pagamento de *divida própria*, mesmo que em virtude de fato gerador de terceiro.

Desde já podemos observar a grande confusão feita pelo autor neste ponto, mas que, vale lembrar, se repete nos escritos da maior parte da doutrina, especialmente os que aqui não serão

²⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 585.

²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

²⁹ COÊLHO, op. cit., p. 597.

³⁰ Ibid.

³¹ Ibid., p. 607.

analisados. O autor coloca sob o amplo guarda-chuva da responsabilidade tributária (artigo 121 do CTN) todos os subgrupos (citados nos artigos 128 a 138 do CTN), afora a substituição, isto é, abraça a classificação “responsabilidade por transferência” e suas subdivisões em sucessões, por imputação legal (terceiros) e por infrações como se em todas essas hipóteses realmente ocorresse casos de responsabilidade. Quanto a substituição tributária, esta não é foco deste trabalho, até porque comportaria todo um estudo aprofundado de seu instituto, mas cabe adiantar que a doutrina espanhola, por exemplo, sequer considera o substituto como modalidade de responsável tributário. A falta de compreensão dos autores quanto aos fundamentos e os limites da obrigação tributária resultam em afirmações como a de Sacha Calmon Navarro Coêlho de que o responsável indireto (casos dos artigos 129 a 135) em caso de omissão deveria pagar o *tributo alheio*, ou “o substituto não paga dívida de outrem. Paga tributo no qual ele próprio é sujeito passivo (o substituto é que deveria ser sujeito passivo)”³².

Anteriormente já ficou esclarecido que o responsável não possui obrigações de caráter contributivo, isto é, ele nunca será obrigado ao pagamento de *tributo*. Na visão de Leandro Paulsen³³ tanto a substituição quanto a responsabilidade não são estabelecidas objetivando a imposição de obrigação contributiva, por talvez demonstrarem capacidade contributiva, não. Fundamentam-se, de fato, no dever de colaboração para com a administração e não no dever fundamental de pagar tributos. Nas palavras do autor: “Efetivamente o que se quer do substituto e do responsável é que contribuam para viabilizar a arrecadação mais simples, para melhorar a fiscalização, para evitar a evasão”³⁴, e adiciona “isso com base no princípio da praticabilidade da tributação e no dever de todos de colaborar com a Administração tributária, sob previsão legal, sem afronta ao princípio da capacidade contributiva e resguardados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade”³⁵.

Luciano Amaro³⁶, também seguindo os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa, classifica a sujeição passiva em direta e indireta, sendo que esta última se divide em responsabilidade por substituição ou por transferência e as subespécies desta: sucessão, solidariedade e responsabilidade, como anteriormente já fora exposto.

O autor apresenta sua definição de sujeito passivo indireto, isto é, o “responsável” segundo esta classificação, definindo este como um “terceiro que é eleito como *devedor da obrigação tributária*”³⁷ e continua afirmando que a presença deste responsável como figura de *devedor* neste vínculo obrigacional ocorreria devido a uma “*modificação subjetiva no polo passivo da obrigação*, na posição que seria ocupada pela figura do contribuinte”³⁸. Primeiramente, antes de prosseguirmos com a análise feita pelo autor, precisamos tecer alguns comentários quanto a essas afirmações acima

³² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 609.

³³ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

³⁴ *Ibid.*, p. 217.

³⁵ *Ibid.*, p. 217.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁷ *Ibid.*, p. 329. (Grifo nosso).

³⁸ *Ibid.*, p. 329. (Grifo do autor).

colhidas. Entretanto, o que adiante exporemos apenas confirmará o pensamento equivocado da maior parte da doutrina brasileira que, na verdade, já foi, de certa forma, demonstrado através da crítica tecida as lições trazidos por Sacha Calmon Navarro Coêlho. Ademais, a reiteração e ênfase que estamos dando as análises é revestida de propósito, uma vez que o que buscamos neste ponto é justamente evidenciar como a doutrina brasileira em geral não tem clareza do assunto, ou talvez, não tem buscado desenvolver novos raciocínios para solucionar questões que hoje estão sendo julgadas de forma equivocada.

Nossa primeira observação quanto às afirmações expostas pelo autor é no sentido de que não há como trazer uma definição concisa e clara do responsável enquanto não houver a compreensão dos fundamentos que pautam essa relação e seus limites. E ademais, enquanto a doutrina brasileira não deixar de lado as incoerências de nosso Código, no que se refere a responsabilidade, e passar a visualizá-la não como gênero de um extenso rol de hipóteses, mas sim, em suas especificidades e individualidades, não visualizaremos uniformidade e coerência nas exposições doutrinárias.

Em segundo lugar, destacamos do exposto pelo autor uma errônea compreensão que se alastra em grande parte da doutrina, mesmo naqueles que em algum ponto trouxeram esclarecimentos e, por isso, até o presente momento ainda não fora ressaltado por qualquer dos tradicionais autores já estudados. O que nos referimos é quanto a compreensão de que o vínculo de responsabilidade se formaria pela simples “modificação subjetiva do polo passivo da obrigação”. O que neste trabalho se objetiva é que seja demonstrada a autonomia da relação de responsabilidade, isto é, que esta obrigação que surge do nascimento de uma relação única de responsabilidade não ocorre inserindo ou modificando o aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária. Na verdade, o que ocorre é a incidência de uma outra norma/hipótese de incidência, típica da relação de responsabilidade. Norma esta que possui objeto próprio, sujeitos próprios e um pressuposto de fato específico. Neste contexto, a ministra Ellen Gracie, em decisão proferida pelo STJ³⁹, inclusive já se utilizou do termo “regra matriz de responsabilidade tributária” numa tentativa de definir o que aqui estamos buscando esclarecer e que mais adiante analisaremos com profundidade.

Em terceiro lugar, gostaria de novamente destacar, para que se mostre bem evidente, a falta de compreensão da natureza da obrigação resultante do vínculo de responsabilidade. Acima, já por duas vezes proferimos críticas quanto a este ponto, mas mais uma vez cabe lembrar que o responsável nunca poderá figurar como devedor de uma obrigação tributária. Ele é titular de uma obrigação de fazer ou não fazer, fundamentada no seu dever de colaboração com a administração tributária, isto é, uma obrigação não-contributiva e limitada pelos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade. É por óbvio que a falta de entendimento é resultado direto do que fora comentado no parágrafo anterior.

³⁹ STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, RE 562276, 2010.

Quanto aos fundamentos e limites das obrigações não contributivas, Luciano Amaro⁴⁰ leciona em tópico específico o que é valioso para nosso estudo, já que até o momento nenhum doutrinador o fez. Para o autor é a conveniência e a necessidade que fundamentam a relação de responsabilidade. Ele explica que haveria determinadas situações que o único caminho possível para tornar eficaz a incidência do tributo seria a eleição de um terceiro responsável. Para exemplificar sua afirmação, o autor traz o exemplo do imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no país. Afirma que para fins de viabilização da incidência do tributo seria *necessário* eleger um terceiro (fonte pagadora) como sujeito passivo. E para ele, quando o objetivo fosse simplificar a arrecadação ou garantir sua eficácia, estaríamos falando em *conveniência*. Fazendo uma relação com os estudos de Leandro Paulsen⁴¹, ele ensina que o fundamento da relação de responsabilidade se apoia em dois pilares, quais sejam o dever de colaborar com a administração tributária e o princípio da praticabilidade da tributação, os quais estudaremos com maior profundidade no capítulo seguinte.

Tratando, agora, dos limites à responsabilidade, Luciano Amaro⁴² conjuga os expostos pelo artigo 121 e 128 do CTN, afirmando que o responsável não poderia ter relação direta e pessoal com o fato gerador, devendo estar previsto expressamente pela lei sua ocorrência (art. 121 do CTN). Por outro lado, o artigo 128 do CTN sustenta que o responsável deveria possuir certa vinculação com o fato gerador do tributo, não sendo *qualquer terceiro*, ainda que estabelecido em norma legal expressa. Todavia, prossegue o autor asseverando que não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que resultaria na responsabilização do terceiro. Para o autor, a natureza do vínculo deveria permitir ao terceiro “fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”⁴³, isto é, não há que se falar em responsabilidade de terceiro se “essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus, nem tiver como diligenciar no sentido que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte”⁴⁴.

Para Leandro Paulsen⁴⁵, os limites estabelecidos por Luciano Amaro, no acima exposto, se configurariam em limites externos a estrutura das normas. O que Leandro Paulsen estabelece como limites à responsabilidade, na verdade, se resume a aplicação do princípio da legalidade, a capacidade contributiva, a proporcionalidade e a razoabilidade, analisados em tópico específico no capítulo seguinte.

Continuando a análise do que Luciano Amaro⁴⁶ expõe do assunto, o autor passa a estudar as prescrições de nosso Código, examinando cada uma das figuras descritas nos artigos 124 a 138 do CTN. No entanto, iremos nos ater rapidamente ao que o autor chamou de responsabilidade de terceiros.

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁴² AMARO, op. cit..

⁴³ Ibid., p. 338.

⁴⁴ Ibid., p. 338.

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Ao analisar o artigo 134 do CTN, o autor afirma que se trata de responsabilidade subsidiária e não solidária, pois restringe o surgimento do vínculo de responsabilidade às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O artigo 135 do CTN, por sua vez, enseja uma responsabilidade pessoal de terceiros, pois o caput desse artigo explicita que “são *pessoalmente* responsáveis [...]”⁴⁷. Por essa razão, afirma o autor que este artigo trata de hipótese distinta do seu predecessor, pois nele verificaríamos a exclusão do contribuinte do polo passivo da obrigação. Portanto, não haveria que se falar em solidariedade ou subsidiariedade na obrigação, na visão de Luciano Amaro.

Por fim, estudaremos os ensinamentos de Leandro Paulsen. Por certo já realizamos pequenas pinceladas do que este autor tem lecionado brilhantemente. No entanto, queremos, agora, expor sua doutrina completa sobre o tema, a fim de demonstrarmos a coerência de sua visão da responsabilidade tributária.

O autor inicia seu estudo sobre o sujeito passivo tributário criticando a forma como o legislador situou a figura do responsável no artigo 121 do CTN. Nas palavras do autor, ocorreu uma “simplificação grosseira e que leva a diversos equívocos na interpretação e na aplicação das normas tributárias”⁴⁸. O legislador não deixou claro que haveria mais de uma relação jurídica ocorrendo no bojo do artigo 121, porquanto não se pode confundir a obrigação de natureza contributiva, embasada no direito fundamental de pagar tributos, criando a relação Fisco-contribuinte, daquela obrigação não contributiva, fundamentada no dever de colaboração com a administração, ensejando a relação terceiro-Fisco. Portanto, adverte o autor que o contribuinte e o responsável nunca poderão ser sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica.

O fato de o Código Tributário Nacional ter dividido em apenas duas categorias o sujeito passivo tributário, isto é, contribuinte e responsável, sendo que nesse abarcou qualquer terceiro que não seja contribuinte, conduz a uma grande mistura de institutos. Leandro Paulsen⁴⁹ explica que poderão ser obrigados ao pagamento de tributo tanto o contribuinte quanto o *terceiro*. E destaco o vocábulo empregado “terceiro”, pois por repetidas vezes pudemos observar nas afirmações doutrinárias anteriores que essa mesma declaração se fazia utilizando-se o vocábulo “responsável”, fruto dessa grosseira classificação que nosso código realizou. Na verdade, parece-nos óbvio que se realizando o fato gerador do tributo, nasceria a obrigação do contribuinte e nunca de qualquer outro. E o autor esclarece-nos que só haveria pagamento de tributo por terceiros, mediante previsão legal específica, sendo realizada com o dinheiro do *contribuinte*, ocorrendo, nesse caso, a hipótese de substituição tributária. A única hipótese que tal pagamento se daria com dinheiro próprio do terceiro seria nos casos de descumprimento do dever de colaboração com o Fisco, ensejando, somente aqui, a hipótese de

⁴⁷ Artigo 135. BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. (Grifo nosso).

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 141.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

responsabilidade. Portanto, como o autor enfaticamente adverte que as obrigações do contribuinte e do terceiro “decorrem de diferentes dispositivos legais, tem diferentes hipóteses de incidência, surgem em momentos próprios”⁵⁰, sendo, portanto, inconfundíveis.

O autor passa, então, a analisar a figura do responsável tributário advertindo que esta figura somente decorrerá de legislação específica. Quanto ao artigo 128 do CTN, a interpretação do autor é no sentido de que se trata de dispositivo que permite a criação pelo legislador ordinário de outras hipóteses de responsabilidade, porém sempre respeitando o que dispõe o artigo quanto a vinculação desse terceiro ao fato gerador da *respectiva* obrigação. E na compreensão do autor, o legislador teria expresso dessa forma, porque o responsável tributário nunca integraria a relação contributiva e, sim, relação própria de obrigação de colaboração. O responsável somente adquiriria responsabilidade sobre o *crédito tributário* no caso de descumprimento da obrigação de colaboração.

Leandro Paulsen⁵¹ a fim de diferenciar as diversas hipóteses, efeitos e objetos das relações jurídicas de responsabilidade disciplinadas pelo CTN realiza interessante esquematização, analisando os pressupostos de fato da responsabilidade, o objeto da obrigação do responsável e os efeitos ou grau de responsabilidade.

Quanto aos pressupostos de fato da responsabilidade, poderiam os mesmos decorrer, conforme ensina o autor: da *sucessão* (artigos 130 a 133 do CTN), isto é, pagamentos que deveriam ter sido realizados pelo contribuinte, mas em decorrência da sucessão, não se consumaram; dos casos de *representação* (artigo 134 do CTN); do descumprimento do dever de zelar pelo recolhimento dos tributos, no caso dos tabeliões e escritvães (artigo 134 do CTN); as hipóteses de *excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos* dos representantes arrolados no artigo 135 do CTN; do *dolo ou fraude* na expedição de certidão negativa de débitos (artigo 208).

Agora, quanto ao objeto da obrigação do responsável, poderá a responsabilidade alcançar: os *créditos tributários*, isto é, a obrigação de pagar tributo e pagar penalidade (hipótese do artigo 135 do CTN); os *tributos* (hipóteses dos artigos 131 a 134 do CTN); *créditos tributários específicos* (hipóteses do artigo 130 do CTN).

Por último, quanto aos efeitos da responsabilidade, esta poderá ser: *subsidiária*, quando somente será exigido o cumprimento da obrigação pelo responsável no caso de impossibilidade do contribuinte, como no caso dos artigos 133, II e 134 do CTN; *solidária*, quando, sem qualquer benefício de ordem, poderá tanto ao contribuinte quanto ao responsável recair a obrigação, como ocorre no artigo 124, I do CTN; *pessoal*, caracterizada pelo desaparecimento do contribuinte originário ou pela referência expressa do caráter pessoal. Temos como exemplo os artigos 130 a 132, 133, I e 135 do CTN.

Fica evidente, ante todo o exposto, como o entendimento doutrinário brasileiro do assunto não é homogêneo. Ademais, em face de todo o estudo detalhado de grande parte dos artigos relacionados ao

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 141.

⁵¹ Ibid.

tema constantes em nosso código tributário é evidente que nosso legislador em muitos pontos deixou grandes lacunas e, em certos momentos até errou na sua forma de estruturar e compreender tal instituto. Portanto, é por esta razão que a seguir estudares o que a doutrina espanhola vem desenvolvendo sobre o assunto e como o legislador espanhol compreendeu e estruturou o instituto da responsabilidade em sua *Ley General Tributaria*.

1.2 O responsável na visão da doutrina espanhola e a *lei general tributária de 2003*

O estudo de direito comparado que aqui será realizado tem por finalidade a análise dos conceitos anteriormente estudados na doutrina brasileira, especialmente no que se refere a figura do responsável, contudo buscando, agora, extrair da doutrina espanhola uma maior coerência e homogeneidade na definição do instituto da responsabilidade tributária. O estudo da *Ley General Tributaria de 2003*⁵² será de grande proveito, visto que poderemos observar como o legislador espanhol localizou o responsável dentro do universo das obrigações tributárias e como tal classificação influencia na compreensão do instituto em sua totalidade.

A *Ley General Tributaria* (LGT), adotou uma estrutura distinta de nosso Código Tributário Nacional⁵³. Em seu capítulo segundo trata dos *obligados tributarios*, situando dentro dessa categoria os obrigados tributários (estrito senso), os sucessores e os responsáveis, cada qual dono de uma seção própria. Sua definição de sujeito passivo tributário esta inserida dentro da seção primeira (*obligados tributarios*), em seu artigo 36.1:

Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.⁵⁴

Fica evidente, portanto, que para o legislador espanhol o responsável não é considerado como sujeito passivo da relação tributária, mas sim um obrigado tributário. Cabe salientar que o artigo 36.1 da LGT relaciona o sujeito passivo à obrigação principal, assim como nosso legislador no art. 121 do CTN o fez. No entanto, nosso legislador ao definir o responsável como sujeito passivo realizou uma grave confusão, ligando o conceito de responsabilidade ao cumprimento da obrigação principal quando no parágrafo único do referido artigo afirma: “o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: II – responsável [...]”. Desde já podemos observar como classificações que nos parecem sem importância resultam em profundas incompreensões sobre tema tão basilar dentro do direito tributário.

Prosseguindo em nossa análise logo no artigo 36.2 e 36.3 da LGT o legislador consolida outro importante entendimento para nosso estudo, como assim podemos observar:

⁵² ESPANHA. Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003. Disponível em:

<http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html>. Acesso em 12 set. 2012.

⁵³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 12 set. 2012.

⁵⁴ ESPANHA. Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003.

36.2. Es contribuyente el sujeto pasivo que **realiza el hecho imponible**.

36.3. Es sustituto el sujeto pasivo que, **por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente**, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.⁵⁵

Ao definir o contribuinte, e apenas ele, como aquele que realiza o fato imponible ou fato gerador, como a doutrina brasileira preferiu adotar, observamos que fica sanada qualquer incompreensão sobre a natureza da relação de responsabilidade. Pois, como o responsável nunca realizará o fato gerador do tributo, o objeto de sua obrigação nunca será o pagamento de *tributo*. O responsável nunca pratica o fato gerador da hipótese de incidência, mas sim, um pressuposto de fato específico da responsabilidade.

Nesse sentido José María Lago Montero⁵⁶ explica: “la obligación del responsable es una obligación de naturaleza garantista, accesorio y subordinada”. E Perez de Ayala⁵⁷ complementa afirmando que o responsável não é sujeito passivo de tributo, isto é, de obrigação principal, por não ser o titular do fato gerador, mas coexiste junto ao contribuinte ou o substituto, nunca tomando seu lugar.

Quanto a posição do responsável na relação obrigacional tributária Martin Queralt⁵⁸ explica que o responsável seria um terceiro que se colocaria junto ao sujeito passivo devedor principal do tributo, no entanto o diferencia do substituto no fato de que nunca tomaria o lugar do contribuinte ou o afastaria da relação tributária, mas apenas “se añade al el como deudor, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado”⁵⁹.

Passemos, agora, ao estudo do responsável tributário na visão do legislador espanhol e como esse o definiu na seção terceira, artigos 41 a 43 da LGT⁶⁰. O artigo 41.1 realiza três afirmações importantes na definição das características do responsável na relação tributária. Primeiramente, somente será responsável aquele definido em lei. Em segundo lugar, o responsável ficaria *junto* aos devedores principais, nunca tomando o lugar dos mesmos, como já ensinado por Perez de Ayala acima. E por fim, a responsabilidade poderá ser solidária (art. 42) ou subsidiária (art. 43), todavia o artigo 41.2 delimita tal declaração como podemos observar:

Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.
2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.⁶¹

Quanto ao conceito trazido pelo legislador espanhol, é importante que compreendamos que apesar de parecer amplo, o estudo dessas três características tem grande profundidade e, por esta razão, iremos nos ater a este ponto com maior atenção.

⁵⁵ ESPANHA. Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003. (Grifo nosso).

⁵⁶ LAGO MONTERO, José María. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. **Impuestos**, n. 22, 1995, p. 667.

⁵⁷ AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. **Fundamentos de derecho tributario**. 7. ed., Madrid: Nueva Imprenta, 2007.

⁵⁸ QUERALT, Juan Martín et al. **Curso de derecho financiero**. 18. ed. Madrid: Tecnos, 2007. p. 297.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 297.

⁶⁰ ESPANHA. Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003.

⁶¹ ESPANHA. Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003.

Resgatando a primeira afirmação acima já explicitada, quando o artigo 41.1 da LGT estabelece que “la ley podrá configurar como responsables”, o que o legislador quis garantir fora o caráter *ex lege* das obrigações de responsabilidade⁶². Isto quer dizer que essa obrigação apenas poderá ser estabelecida por lei, determinando esta o pressuposto de fato cuja realização implica no nascimento da obrigação do responsável.

Para o direito espanhol tal afirmação elaborada pelo legislador de 2003 fora uma grande evolução em relação a antiga LGT de 1963⁶³. O artigo 8 da LGT/03 estabelece um rol de matérias que apenas poderiam ser estabelecidas por lei, similar ao rol estabelecido pelo antigo artigo 10 da LGT/63, no entanto, agora traz na letra “c” especial destaque a figura do responsável. Importante é enfatizar que o legislador de 2003 buscou fundamentar o disposto no artigo 8 no princípio constitucional espanhol da legalidade ou reserva legal contidos nos artigos 31.3 e 133.1 da Constituição Espanhola, o que da mesma forma não se deu na LGT/63. Ademais, o artigo 17 da LGT/03 afirma categoricamente que “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares [...]”.

A conclusão de Calvo Ortega⁶⁴ é no sentido de que assim como ocorre com a obrigação tributária principal e, em geral, com as prestações patrimoniais públicas, a lei deverá tipificar os pressupostos de fato cuja realização determine o nascimento de uma obrigação de responsabilidade tributária, assim como os outros elementos essenciais. Tal conclusão mostra-se brilhante, pois denota a clara compreensão da doutrina espanhola quanto a autonomia da relação de responsabilidade, não bastando a lei estabelecer a regra matriz de incidência tributária, devendo esta explicitar outra regra matriz, agora de responsabilidade com seus sujeitos e objeto próprios e pressuposto de fato específico. Como Domingo Carbajo Vasco⁶⁵ explica:

Será responsable aquél que voluntad de la ley (obligación ex lege) realiza un hecho jurídico-tributario, distinto del hecho imponible [...] que implica ciertas obligaciones tributarias secundarias con respecto a la obligación tributaria principal: el pago de la deuda tributaria [...] por el sujeto pasivo, y en su caso, el cumplimiento de otras obligaciones formales.

Prosseguindo em nosso estudo, o artigo 41.1 da LGT/03 estabelece que “la ley podrá configurar como responsables [...] de la deuda tributaria, *junto a los deudores principales*”. A redação do legislador espanhol de 2003 ensina que o responsável não é o único obrigado em relação a administração, pois responde *junto*, ou melhor, ao lado do contribuinte e, portanto, nunca poderá ser considerado sujeito passivo de uma obrigação principal. De forma contrária, o artigo 128 do CTN

⁶²SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Notas de derecho financiero, Tomo I, v. 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1976 apud MAZZORA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. Los responsables tributarios: aspectos generales. **Hacienda Canaria**, n.10, p. 101-129, 2004. (Ejemplar dedicado a: La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003 de 17 de diciembre). Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1325971>>. Acesso em: 20 set. 2012.

⁶³ESPAÑA. Lei nº 230, de 28 de dezembro de 1963.

⁶⁴CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero**. 7. ed. Madrid: Civitas Ediciones, 2003. p. 166.

⁶⁵VASCO, Domingo Carbajo. La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. **Revista Crónica Tributaria**, n. 76, p. 61-78, 1995. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=45814>>. Acesso em: 20 set. 2012.

afirma que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, *excluindo* a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em *caráter supletivo*.

Esperançoso é compreender que o direito espanhol também já passou por momentos de inconsistências e incompreensões quanto ao instituto da responsabilidade. Quando realizado o estudo comparativo-evolutivo da legislação tributária de 1963⁶⁶ em relação a legislação tributária de 2003 observamos que aquela se utilizou da expressão “sujeito passivo” como título do seu capítulo III, no qual os responsáveis figuravam como uma de suas seções. Logo, ocorria que numa interpretação sistemática desses revogados artigos levantava-se a errônea interpretação de que os responsáveis poderiam figurar como sujeitos passivos da obrigação principal ou mesmo a discussão em torno da abrangência do conceito de sujeito passivo, isto é, se este se reduzia apenas ao contribuinte e ao substituto ou também outras figuras como o responsável. No entanto, quando o legislador espanhol de 2003 decidiu utilizar uma expressão mais abrangente como “*obligados tributarios*” e inseriu a definição de sujeito passivo nesta expressão mais abrangente e em diferente momento definiu o responsável, as incompreensões cessaram.

O legislador de nosso Código Tributário Nacional⁶⁷, a nosso ver, estruturou o capítulo quarto e quinto de forma ainda mais confusa do que o legislador espanhol da LGT/63, pois no capítulo quarto ao definir o sujeito passivo, incluiu o responsável juntamente com o contribuinte, aludindo a ambos o cumprimento da obrigação principal. Ademais, no capítulo quinto intitulado “Responsabilidade Tributária”, inicia sua fala com o artigo 128, no qual utilizou afirmações anteriormente criticadas, demonstrando a falta de compreensão do instituto.

Quanto ao efeito ou grau da responsabilidade o legislador espanhol afirmou que esta poderia ser solidária, mas preferencialmente subsidiária. Ferreiro Lapatza⁶⁸ diferencia esses dois efeitos da responsabilidade explicando que entre eles há uma diferença qualitativa, pois a solidariedade, para o autor⁶⁹, decorreria da tomada de uma posição ativa na relação tributária e exemplifica citando os casos de sucessão empresarial ou de colaboração para a realização de infração. Já a responsabilidade subsidiária decorreria exatamente do contrário, isto é, passividade quando ao dever de colaborar com a administração ou nas palavras do autor: “a quien ha dificultado el efectivo cobro de la deuda por su actitud pasiva ante el incumplimiento del deudor principal al que le une una determinada relación” e exemplifica através dos artigos 43.1.b), que retrata a situação de responsabilidade dos administradores e 43.1.f), que cita a responsabilidade de terceiros que pela relação contratual nascida tem o dever de colaborar na fiscalização do efetivo pagamento dos tributos.

⁶⁶ ESPANHA. Lei nº 230, de 28 de dezembro de 1963.

⁶⁷ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 12 set. 2012.

⁶⁸ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero Español**. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 446.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 446.

Combarros⁷⁰ define o caráter dessas duas modalidades de efeito como obrigações acessórias e dependentes da principal, e acrescenta: “de modo que a administração deve exigir, em primeiro lugar, o pagamento da obrigação do sujeito passivo e posteriormente do responsável”. Ainda o autor diferencia essas duas modalidades afirmando que no caso de solidariedade não haveria a necessidade de esgotamento das tentativas de cumprimento da obrigação frente ao sujeito passivo, isto é, não seria necessária a declaração de insolvência do mesmo. Todavia, a subsidiariedade assim exigiria.

Portanto, quanto ao momento em que se produz a derivação da responsabilidade e, por conseguinte, a exigibilidade da obrigação ao responsável, a LGT distingue dois momentos: a responsabilidade solidária e subsidiária. No caso da responsabilidade solidária, segundo o artigo 175 da LGT, a derivação da responsabilidade poderá ser produzida em qualquer momento desde que transcorrido o prazo de vencimento de tributo. Por outro lado, no caso da responsabilidade subsidiária, explica José Luis Perez de Ayala⁷¹ que a administração, como estabelece o artigo 176 da LGT, terá que esperar a conclusão integral do procedimento de arrecadação na via executiva dirigida contra o devedor principal ou responsáveis solidários, se for o caso, e, após sua declaração de falência, a notificação do responsável quanto ao ato de declaração de responsabilidade, podendo este impugna-la ou não. E quanto a esse ponto não há o que se comentar em relação ao código tributário brasileiro que nada dispõe nesse sentido. Apenas em 2010 foi publicada a Portaria n. 180 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Portaria n. 2284 da Receita Federal do Brasil que buscam trazer diretrizes práticas quanto ao procedimento administrativo de apuração da responsabilidade e atuação dos respectivos órgãos.

Uma vez encerrada nossa análise do artigo 41.1 da LGT, quanto as características do responsável na obrigação tributária, passemos para a análise do grau de extensão da responsabilidade nas relações tributárias e como o legislador espanhol o compreendeu.

O artigo 41.3 da LGT afirma que:

Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, **la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.** Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. (Grifo nosso)

Observamos, portanto, que o legislador estabeleceu nesse inciso uma regra geral. Quando o mesmo afirma que o responsável se limitará a pagar a totalidade da dívida tributária exigida no período voluntário, isto significa que, em princípio, ao responsável apenas recairá a dívida tributária inicialmente liquidada ao devedor principal no seu período voluntário. Assim, não se exigirá do responsável todos aqueles créditos que seriam devidos no caso de uma conduta negligente, culposa ou dolosa do devedor principal ou por atraso no pagamento da obrigação.

⁷⁰ COMBARROS, V.E: “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”. **Civitas Revista Española de Derecho Financiero**, n. 23, p. 381, 1979. (Tradução nossa).

⁷¹ AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. **Fundamentos de derecho tributario**. 7. ed, Madrid: Nueva Imprenta, 2007.

Conforme explica Rafael Calvo Ortega⁷²: “el tributo, como obligación legal, se debe como consecuencia de la realización de un hecho jurídico concreto, y las consecuencias directas del mismo es lo único que puede exigirse al responsable, como sujeto distinto del titular realizador de aquel hecho”. Para o autor, o responsável responderia pelas obrigações tributárias que se derivariam da realização do fato imponível pelo devedor principal, no entanto as penalidades por ações ou omissões seriam imputadas exclusivamente ao obrigado principal, a fim de não contrariar o princípio contido no artigo 31.3 da CE ou o princípio da não responsabilização por atos de terceiros.

Quanto a segunda parte do inciso, “Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago [...]”, trata-se de caso excepcional, no qual o responsável não responderá apenas pela dívida tributária liquidada no período voluntário e isso em decorrência de sua própria atuação tardia. Porquanto, uma vez notificado o responsável quanto ao ato administrativo de declaração da responsabilidade, este possui um prazo para pagamento voluntário da dívida tributária, e, segundo o artigo 41.3 da LGT, se assim não proceder arcará também com “los recargos e intereses que procedan”.

Sonsoles Mazzora Manrique de Lara⁷³ considera um absurdo “que se exigieran unos recargos que tienen naturaliza resarcitoria de un daño del que legalmente el [responsável] no puede ser causante, pues todavía no ha incurrido en mora”. Rafael Calvo Ortega⁷⁴ traz conclusão coesa a este ponto quando critica a hipótese de responsabilização do terceiro por razão diversa da estabelecida por lei, especialmente em relação a infrações imputáveis unicamente ao contribuinte. Portanto, quanto a extensão da responsabilidade, esta se limitaria apenas a dívida tributária principal, a menos que o responsável tenha se absterido de cumprir com seu dever, uma vez notificado.

O legislador espanhol, quanto a extensão da responsabilidade, não quis deixar pairar qualquer dúvida quando no inciso seguinte, isto é, artigo 41.4 da LGT afirmou que o instituto da responsabilidade não alcançaria as penalidades, salvo as exceções em lei. Este preceito nos parece correto, pois se assim o legislador espanhol não pensasse, estaria o mesmo transgredindo importante princípio do direito penal espanhol, qual seja, o princípio da personalidade da pena, isto é, a pena não pode se estender além do âmbito do autor, conforme ensina Eusebio González⁷⁵.

Podemos observar, entretanto, que esta regra geral vem acompanhada de uma salvaguarda de grande expressão na *Ley General Tributaria*, pois o rol de exceções estabelecidas na própria lei é extenso. O artigo 42.1.c) assevera que o sucessor na titularidade de exercício de explorações econômicas, quando não tenha solicitado certificado das dívidas do titular anterior, responde também pelas “obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar”. Para J. J. Ferreiro Lapazta⁷⁶ esta exceção viola diretamente o

⁷²CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero**. 7. ed. Madrid: Civitas Ediciones, 2003. p. 166.

⁷³MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. **Concepto de responsable en el derecho tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, 1994, p. 188.

⁷⁴CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero**. 7. ed. Madrid: Civitas Ediciones, 2003.

⁷⁵GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. **Derecho tributario I**. Plaza Universitaria, Salamanca, 2004.

⁷⁶LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero Español**. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

princípio da personalidade da pena, pois impõe penalidades ao responsável que não teve nenhuma participação na infração.

Ainda há outras exceções na *Ley General Tributaria*, como o artigo 42.1.a) da LGT que se referem aos casos de prática ou colaboração na realização de infrações; ou como no caso do artigo 43.1.a) da LGT, que trata dos administradores negligentes quando havendo possibilidade de evitar a ocorrência da infração, não o fizeram. Nesses casos, a doutrina e a jurisprudência não tem encontrado empecilhos para estender a responsabilidade também às penalidades, pois nesses casos houve a participação ou intervenção do responsável na prática da infração.

Para Calvo Ortega⁷⁷, somente seria possível impor penalidades ao responsável em casos extremos em que o mesmo houvesse praticado uma infração. No entanto, não poderia ser aplicada penalidade que correspondesse somente ao devedor principal, mas, sim, penalidade que se conformaria com a infração cometida pelo responsável, nunca se utilizando da responsabilidade para efetuar o pagamento da obrigação tributária principal.

Por último queremos analisar importante inovação trazida pela *Ley General Tributaria* de 2003, qual seja o direito de reembolso. Utiliza-se o termo “inovação”, pois foi a primeira vez que o legislador espanhol deixou prescrito tal direito, o qual pode ser encontrado no artigo 41. 6 que afirma: “Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”. Na vigência da *Ley General Tributaria* de 1963 já podíamos observar a aplicação deste instituto, no entanto, este buscava sua fundamentação em princípios como o da proibição do enriquecimento sem causa ou o princípio da capacidade tributária, não havendo prescrição legal expressa. E nesse sentido, quanto ao direito de reembolso, Eusebio González⁷⁸ explica: “encuentra su fundamento tanto en la necesidad de corregir el enriquecimiento injusto, que en otro caso se produciría en el sujeto pasivo cuya deuda es pagada por el responsable, como en la necesidad de dar efectividad al principio constitucional de capacidad económica”.

Na mesma linha J. J. Ferreiro Lapatza⁷⁹ complementa Eusebio González explicando que o objetivo da lei não é o pagamento da dívida, pelo responsável, de modo definitivo, mas a função de garantia que esta obrigação possui, e portanto, merecendo este o reembolso para que os princípios acima citados não sejam feridos.

Contrariando o acima exposto, Calvo Ortega assevera que o reembolso não poderia ser aplicado a qualquer caso de derivação de responsabilidade, especialmente quando esta se deu por infração do responsável. Para ele, o ressarcimento como regido por norma de direito privado, estabelece requisitos para tanto, que não podem ser visualizados na relação em questão. O autor, explica que o

⁷⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. “Los obligados tributarios”, Capítulo III, em *La nueva ley general tributaria*, dir. por R. Calvo Ortega, Thomson/Cívitas, Madrid, 2004 apud MAZZORA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. *Los responsables tributarios: aspectos generales. Hacienda Canaria*, n. 10, p. 101-129, 2004. (Ejemplar dedicado a: *La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003 de 17 de diciembre*). Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1325971>>. Acesso em: 27 set. 2012.

⁷⁸ GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario I*. Plaza Universitaria, Salamanca, 2004. p. 256.

⁷⁹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero Español*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

ressarcimento exige como pressuposto a ausência de conduta ilícita por parte do autor, o que não pode ser reconhecido na responsabilidade por infração.

Por todo o exposto neste capítulo podemos observar que o instituto da responsabilidade não é tema pacificado na doutrina brasileira. As diversas interpretações dadas aos artigos de lei demonstram nitidamente as inconsistências de nosso código tributário, principalmente no que se refere a natureza da obrigação na relação de responsabilidade, a falta de autonomia do instituto frente a relação principal fisco-contribuinte, além das incompreensões quanto a extensão dessa responsabilidade e o procedimento administrativo adotado para tal derivação. O estudo da doutrina espanhola descortinou toda uma nova e coerente maneira de compreender a responsabilidade, através de uma reforma na legislação que resultou em grande evolução na interpretação do instituto.

Portanto, devemos, neste próximo capítulo, prosseguir no aprofundamento do estudo a fim de alcançar o ponto central desta monografia, qual seja, a compreensão da autonomia da relação de responsabilidade e suas especificidades.

2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO JURÍDICA AUTÔNOMA

2.1 Os fundamentos e os limites à responsabilidade tributária

Pertinente nos parece iniciar este capítulo com o estudo dos limites e fundamentos da relação de responsabilidade a fim de demonstrar as diferenças destes se comparados aos limites e fundamentos da relação obrigacional principal, chegando, assim, mais perto de comprovarmos que estas duas obrigações não se confundem. Retomaremos novamente o conceito de responsabilidade tributária, mas, agora, lançando mão da definição trazida por Leandro Paulsen. Para ele, responsabilidade tributária:

é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis a administração tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o faça, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte⁸⁰.

Nesse conceito podemos visualizar, mesmo que implicitamente, o que Leandro Paulsen considera como os fundamentos para a imposição da obrigação de responsabilidade. Acima, grifou-se justamente o que, em outras palavras, traduziremos como o dever de colaboração com a administração e o princípio da praticabilidade da tributação, que anteriormente já fora comentado, mas que agora passaremos a analisar com maior rigor.

Leandro Paulsen⁸¹ inicia sua explicação fazendo um exame sobre a origem e as razões do dever

⁸⁰ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 253. (Grifo nosso).

⁸¹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

fundamental de pagar tributos. Explica que, como um Estado de Direito social e democrático que somos, cabe preponderantemente aos cidadãos a atividade econômica, diminuindo, assim, as demais fontes de financiamento do estado, tornando-se a arrecadação tributária a principal delas. Para José Cabalta Nabais⁸², vivemos num Estado Fiscal, “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.

Dessa forma, podemos compreender como uma face da moeda o caráter democrático e social do estado, assegurando aos cidadãos os direitos fundamentais, enquanto a outra, sua contrapartida, seria o dever fundamental de pagar tributos. Como ensina José Cabalta Nabais⁸³: “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal”.

Assim, os cidadãos, como membros de um estado organizado, possuem o dever de pagar tributos, assim como o dever de colaborar com a tributação realizando o que seja necessário para seu sucesso. Explica Leandro Paulsen⁸⁴ que o dever de colaboração “é mais amplo que o de pagar tributos [...] é originário e independente da existência de uma obrigação de pagamento específica”. Através da declaração do autor, faz-se relevante a afirmação de que o ato de contribuir, mesmo que possua maior destaque, não dispensa o estabelecimento de outras obrigações e deveres necessários à tributação, pois através de seu caráter originário alcança inclusive quem não possui obrigação de suportar o pagamento do tributo, pois não realizou o fato gerador e nem demonstrou capacidade contributiva. Portanto, o dever de colaboração não é mera dedução do que expressa a lei, mas de fato é seu fundamento.

O segundo fundamento da relação de responsabilidade também pode ser identificado no conceito de Leandro Paulsen⁸⁵ acima exposto, quando o mesmo se refere aos “atos úteis a administração tributária por *impedirem* ou *minimizarem* a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou *facilitarem* a fiscalização”. As palavras destacadas bem definem o que chamamos de princípio da praticabilidade da tributação. Esse se traduz por mecanismos que permitam a Administração alcançar seus objetivos (o financiamento das atividades que compete ao estado promover) através da tributação. Explicado de outra forma, “o sistema tributário tem de ser funcional, praticável, deve concretizar-se no plano dos fatos por medidas práticas que tornem realidade a tributação”⁸⁶.

Este princípio não pode ser encontrado de forma expressa em nossa Constituição ou, mesmo, em nosso código tributário, todavia, como explica Misabel Derzi⁸⁷: “A praticabilidade não esta expressamente em nenhum artigo da Constituição, mas esta em todos, porque nada do que dissemos

⁸² NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almeida, 1998. p.191.

⁸³ Ibid., p.679.

⁸⁴ PAULSEN, op. cit., p. 168.

⁸⁵ Ibid., p. 253. (Grifo nosso).

⁸⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 171

⁸⁷ DERZI, Misabel. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989.

aqui teria sentido se as leis não fossem viáveis, exequíveis, executáveis e não fossem efetivamente concretizadas na realidade [...]”, por essa razão vê o autor tal princípio como constitucional, mesmo que implícito.

No entanto, explica Leandro Paulsen⁸⁸ que ao adotar medidas que assegurem a efetividade e eficiência da tributação, não podemos perder de vista a necessidade de haver a restrição mínima dos direitos dos contribuintes ou terceiros chamados a colaborar. Acrescenta Alessandro Mendes Cardoso⁸⁹ que precisamos trabalhar no sentido de harmonizar essas medidas embasadas na praticabilidade aos outros princípios tributários, advertindo-nos a nunca colocar as ações garantidoras da tributação como um valor superior aos demais.

Retomando a posição de Luciano Amaro⁹⁰ quanto aos fundamentos da relação de responsabilidade, estudado no capítulo anterior, ele pontua a necessidade e a conveniência como tais fundamentos. Todavia, podemos concluir que o dever de colaboração e a praticabilidade da tributação são, por certo, os verdadeiros fundamentos da relação de responsabilidade, pois tem seu nascimento antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo. Luciano Amaro ainda centra sua explicação na perspectiva do fato gerador, compreensão essa superada por Leandro Paulsen e pelo aqui exposto.

Uma vez estudados os dois fundamentos da relação de responsabilidade, passemos, agora, ao exame dos limites. Por vezes ao estudarmos a doutrina brasileira e seu posicionamento frente aos diferentes tópicos relacionados a responsabilidade, encontramos afirmações baseadas no exposto por nosso legislador no artigo 128 do CTN, quanto a necessidade de vinculação do responsável com o fato gerador ou com o contribuinte, ou então, quanto ao direito de reembolso. Entretanto, seriam, mesmo, hipóteses como essas que configurariam os limites que resguardam à correta derivação da responsabilidade?

Explica Leandro Paulsen⁹¹ que hipóteses como essas apenas configuram limites externos a norma, não penetrando sua estrutura interna. Portanto, são os princípios da legalidade e da capacidade tributária, somamos a razoabilidade e proporcionalidade que servirão de medida ao legislador na aplicação das normas.

A Ministra Ellen Gracie como relatora do RE 603.191, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 1º de agosto de 2011⁹², confirma esta posição ao afirmar: “a validade de regime de substituição tributária como um todo depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações” e prossegue em seu voto citando o princípio da legalidade e da capacidade contributiva como exemplos desses limites. Mesmo que o julgado se refira ao substituto o mesmo se aplica ao responsável.

⁸⁸ PAULSEN, op. cit., 2012.

⁸⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. Belo Horizonte, n. 21, ano 4, Maio de 2006 apud PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 175.

⁹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁹² Ministra Ellen Gracie como relatora do RE 603.191, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 1º de agosto de 2011.

Iniciaremos, então, com o estudo do princípio da legalidade. O Código Tributário Nacional em seu artigo 128 deixa claro que “a lei pode atribuir de forma expressa o crédito tributário a terceira pessoa [...]”. Assim, bem sabemos que apenas a lei poderá definir fato gerador, base de cálculo, sujeitos, ou mesmo instituir tributos, conforme o princípio da reserva legal prescrito nos artigos 146 e 150, I da CF.

Ives Gandra da Silva Martins ensina que a obrigação de terceiros nunca poderá ser presumida, mas deverá estar expressa em lei de forma “clara, inequívoca e cristalina”⁹³. Ademais, explica Leandro Paulsen⁹⁴ que a lei, como fonte formal direta das obrigações do responsável, mesmo que tenha como fundamento de legitimação o dever de colaboração com a administração e o princípio da praticabilidade, como acima exposto, não se presume, isto é, sem lei específica não há que se falar em responsabilidade. Todavia, a aplicação da lei nunca poderá implicar violação ao princípio da capacidade contributiva, ou mesmo ultrapassar os limites da razoabilidade e proporcionalidade.

Importante esclarecer que a aplicação do princípio da legalidade como limitador à responsabilidade se materializa na necessidade de previsão expressa não apenas da regra matriz de incidência tributária, que prescreve o fato gerador, sujeitos e todas as especificidades necessárias a correta aplicação do tributo, mas, especialmente, a previsão expressa do pressuposto de fato específico da responsabilidade, sujeitos, isto é, a previsão expressa do que chamamos de regra matriz da responsabilidade e todos os seus componentes que permitam o correto procedimento de derivação da responsabilidade.

O próximo limite a ser observado é um princípio muito estudado pela doutrina e indiscutivelmente reconhecido como limitador a incidência de obrigações inerentes a tributação, seja sobre o contribuinte (a visão mais tradicional) ou mesmo quanto ao responsável. Estamos falando do princípio da capacidade contributiva. Ensina a doutrina que este “é um princípio de justiça tributária”, porquanto os tributos deveriam incidir sobre quem demonstre capacidade econômica para suportá-lo e na proporção dessa capacidade.

Embora o princípio da capacidade contributiva não esteja formalmente expresso na Constituição ou mesmo em nosso Código Tributário, podemos encontra-lo de forma implícita no exposto no artigo 145, p. 1º da CF, a qual expõe: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Para Ricardo Lobo Torres⁹⁵, o princípio em estudo determina “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independente de sua eventual disponibilidade financeira”.

No entanto, quando aplicamos o princípio da capacidade contributiva à relação de responsabilidade, este se torna incompatível. Como ensina a doutrina, o fato gerador da obrigação principal é o indicador da manifestação de riqueza do contribuinte, demonstrando sua capacidade de

⁹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 215.

⁹⁴ PAULSEN, op. cit.

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 94.

contribuir. No entanto, sabemos que o responsável não pratica o fato gerador da obrigação principal, não sendo possível extrair dele manifestação de riqueza alguma. Por essa razão, a nosso ver, o princípio da capacidade contributiva nas relações de responsabilidade deveria ser substituído pela expressão “**capacidade de colaboração**” que os terceiros possam ter em relação a obrigação requerida pela administração.

Esta capacidade de colaboração serve como importante limitador à responsabilidade, porquanto mesmo que o terceiro possua determinada qualidade que lhe vincule a obrigação principal ou ao contribuinte, não haverá que se falar em derivação da responsabilidade se este terceiro não for detentor de uma capacidade de colaboração com o fisco. Se analisarmos o artigo 134 do CTN, observamos que todas as figuras nele elencadas como responsáveis encontram no seu “ser” a razão que os vincularia ao contribuinte. Ser pai, ser tutor, ser tabelião, ser administrador, todas características ligadas a um estado permanente e não a um fazer. Embora, o legislador assim dispôs, diante do já exposto neste trabalho, sabemos que não basta que certo indivíduo se revista de tal título, mas que o mesmo, revestindo-se deste possua também o que chamamos de capacidade de colaboração.

Portanto, sabemos, pelas lições de Leandro Paulsen, que o fazer é o eixo central das obrigações não contributivas, isto é as de responsabilidade. Portanto, nunca será apenas o estado de ser do indivíduo que o caracterizará como responsável (diferente do que ocorre no âmbito das relações contributivas), mas, sim, revestindo-se de tal denominação que o vincula ao contribuinte, este demonstre capacidade de colaborar com o fisco. Portanto enquanto na regra matriz de incidência aplicamos o princípio da capacidade contributiva como limite à incidência da norma, na regra matriz de responsabilidade é a capacidade de colaboração um de seus limitadores.

Outro limite observado por Leandro Paulsen⁹⁶ diz respeito a razoabilidade. Esse, segundo Humberto Ávila⁹⁷ deve ser aplicado em três diferentes níveis: primeiramente, “como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto”; em segundo lugar “como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência” e exemplifica o autor nos casos em que se demanda uma relação de congruência entre meio e fim da ação; e por último, como relação de “equivalência entre duas grandezas”.

Para Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo⁹⁸ o princípio da razoabilidade esta ligado a idéia de consensualidade, isto é, ser compatível com os valores que prevalecem numa comunidade e relacionam tal ao conceito de racionalidade, aquilo que poderia ser compreendido e aceito pelos demais. Importa-nos o fato de que a responsabilidade nunca poderá ser arbitrária, não cabe ao legislador impor ao terceiro obrigação desproporcional ou irrazoável, que não levou em conta

⁹⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 121.

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade: algumas notas sobre sua aplicação no âmbito tributário. Revista de Direito Tributário da APET. Ano III, ed. 9. São Paulo: MP, 2006, p. 61 apud PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 184.

a adequação dos meios e fins admitidos pela lei aplicada ao caso concreto. Tal princípio liga-se aos limites expostos por Luciano Amaro⁹⁹, acima estudado, quanto a vinculação com o fato gerador, no entanto mesmo que tal vinculação seja sempre exigida, pois trata-se de requisito legal, seu fundamento, antes de mais nada, esta na razoabilidade.

Por fim, quanto a proporcionalidade, vale a brilhante exposição de Jorge Miranda¹⁰⁰, definindo-a como:

O princípio da proporcionalidade decompõe-se nos três subprincípios da idoneidade ou adequação, da necessidade e da racionalidade ou proporcionalidade *stricto sensu*. Pressuposta a legitimidade do fim consignado na norma, a idoneidade traduz-se na existência de um meio adequado à sua prossecução. Perante um bem juridicamente protegido, a intervenção ou a providencia a adotar pelo órgão competente tem de estar em correspondência com ele. A necessidade do meio significa que é ele, entre os que poderiam ser escolhidos *in abstracto*, aquele que melhor satisfaz *in concreto* – com menos custos, nuns casos, e com mais benefícios, noutros – a realização do fim; e, assim, é essa providência, essa decisão que deve ser adotada. A racionalidade ou proporcionalidade *stricto sensu* equivale a justa medida. Implica que o órgão proceda a uma correta avaliação da providencia em termos quantitativos (e não só qualitativos), de tal jeito que ela não fique além ou aquém do que importa para se alcançar o resultado devido – nem mais, nem menos. Se não se respeitar o primeiro dos requisitos de atuação do poder publico – haverá arbítrio. Se não se verificar os outros dois excesso.

Portanto, o princípio da proporcionalidade, conclui Leandro Paulsen¹⁰¹, é um meio verificador da compatibilidade entre as hipóteses de responsabilidade e os direitos dos sujeitos passivos dessa relação e, mesmo, o próprio contribuinte.

2.2 A natureza das obrigações do responsável tributário

Nosso Código Tributário Nacional definiu a natureza das obrigações tributárias em dois momentos distintos. Primeiramente, no artigo 113, quando define as obrigações tributárias e, logo em seguida, no artigo 121 à 123, quando delimita quem haveria de ser o sujeito passivo dessas obrigações.

Anteriormente, no item segundo deste trabalho, já realizamos uma análise do que Sacha Calmon Navarro Coelho e Leandro Paulsen lecionam sobre a classificação de nosso legislador quanto as obrigações tributárias. Entretanto, em vista a alcançar estudo mais aprofundado quanto a natureza das obrigações tributárias aqui iremos retomá-lo, conjugando-o aos ensinamentos da doutrina espanhola.

Conforme o artigo 113 do CTN a obrigação tributária foi dividida em principal e acessória. Quanto ao termo empregado por nosso legislador ao definir a obrigação acessória, Leandro Paulsen tece rica comparação com a lei espanhola tributária que se utilizou da expressão “obrigação formal” em sua definição no artigo 17 da *Ley General Tributaria*. Embora, a lei espanhola também empregue o termo “*obligaciones accesorias*” em artigos como o 25, que define especificamente as obrigações acessórias, estas em nada se assemelham ao que o legislador brasileiro definiu no seu artigo 113. As obrigações acessórias no direito brasileiro, na verdade são as *obligaciones formales* no direito

⁹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁰⁰ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 284.

¹⁰¹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

espanhol.

A doutrina brasileira¹⁰² critica o emprego da expressão “acessória”, pois o legislador, ao emprega-la, acabou por transmitir uma idéia de dependência - em relação a obrigação principal - e transitoriedade, se considerarmos que o adimplemento da obrigação principal extinguiria a acessória. No entanto, a própria jurisprudência¹⁰³ brasileira defende a autonomia da obrigação acessória justificando seu posicionamento no conteúdo do artigo 175, parágrafo único do CTN que afirma: “A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

Luciano Amaro¹⁰⁴ acrescenta explicando que o termo empregado pelo legislador não se remete ao conhecido princípio do Direito Civil que afirma que o acessório segue o principal. Não. Para o autor esse termo não denota dependência, mas apenas relação de subordinação a uma obrigação principal em razão da própria natureza dessa obrigação. Nas palavras do autor¹⁰⁵: “As obrigações tributárias acessórias objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido”. Assim, Leandro Paulsen¹⁰⁶ afirma que as obrigações acessórias “surgem e se extinguem independente da existência ou da satisfação de alguma obrigação principal”.

Se analisarmos com atenção a forma como o legislador espanhol classificou as obrigações tributárias, encontraremos uma definição clara, mesmo que implícita, de suas naturezas. Quando no artigo 17 da LGT, acima citado, o legislador definiu o que seria a relação jurídico-tributária e o que dela poderia derivar, o mesmo ressaltou três diferentes ações: as obrigações materiais, as obrigações formais e as sanções. Portanto, fica claro ao analisar a legislação espanhola, que existem diversas obrigações inerentes a tributação, possuindo cada qual natureza singular.

Interessante para este estudo é atentar, que ao contrario do legislador espanhol, o brasileiro ao definir o sujeito passivo da relação tributária, não deixou claro que haveria mais de uma relação jurídica ocorrendo no bojo do artigo 121 de nosso Código Tributário, gerando a confusa compreensão que o responsável e o contribuinte poderiam ambos configurar como sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica. Por esta razão, a seguir, estudaremos pontualmente a finalidade de cada uma dessas obrigações, identificando, por fim, suas naturezas.

A obrigação principal, como foi chamada por nosso legislador, é aquela que tem como finalidade o pagamento de tributos. Essa obrigação fundamenta-se em dois princípios, quais sejam a legalidade e o dever fundamental de pagar tributos, atentando sempre ao princípio da capacidade contributiva, como anteriormente fora explicitado. Todavia, quando analisamos a obrigação principal

¹⁰² Paulo de Barros Carvalho, Alcides Jorge, Leandro Paulsen são exemplos dessa linha crítica.

¹⁰³ STJ, 1º Turma, REsp 866.851/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, ago/2008.

¹⁰⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁰⁵ Ibid., p. 249.

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 199.

sob o ponto de vista subjetivo, podemos observar que, diversamente do que afirma nosso código no artigo 121, a obrigação principal, aqui definida, relaciona-se sempre e apenas ao contribuinte. No entanto, embora este seja o único sujeito a incidência da obrigação principal, nele também poderão incidir obrigações formais como prestar declarações, emitir documentos, manter escrituração fiscal, entre outras.

A obrigação principal, portanto, tem natureza contributiva e remonta sua incidência ao fato gerador descrito em lei, que revela maior ou menor riqueza e, por essa razão, são estabelecidos em caráter pessoal ou real, atentando sempre à capacidade contributiva do contribuinte, a fim de não violar o princípio da proibição de confisco.

Agora, a fim de identificarmos as peculiaridades relacionadas à obrigação acessória analisaremos a definição trazida pelo legislador espanhol em relação as obrigações formais, constantes no artigo 29, 1 da LGT, o qual afirma:

1. Son obligaciones tributarias formales las que, *sin tener carácter pecuniario*, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

Podemos observar que ao se referir às obrigações formais, o legislador ressalta seu caráter não pecuniário, isto é, não contributivo. Ademais, se analisado o item 2 desse mesmo artigo, poderíamos visualizar a extensa lista de deveres consubstanciados em um fazer, não fazer ou suportar perante a Fazenda.

Podemos notar que as obrigações acessórias tem objeto completamente distinto da obrigação principal, pois aqui não há que se falar em pagamento de tributos, mas em deveres instrumentais que visam à facilitação da fiscalização, ao asseguramento da arrecadação ou mesmo, minimizem a sonegação, isto é, obrigações não contributivas. Estas obrigações, como explicado acima ou mesmo observado no artigo 17 da LGT, podem incidir tanto sobre o contribuinte, como sobre terceiros. Quando essas incidem sobre terceiros, tem seu fundamento no dever de colaboração com a administração e no princípio da praticabilidade, observado não a capacidade contributiva, como acima demonstrado, mas a *capacidade de colaboração* do terceiro em relação ao fisco.

Por fim, ensina Leandro Paulsen¹⁰⁷ que esses deveres e obrigações, com natureza não contributiva, uma vez descumpridos ensejariam a aplicação de multa, como adverte o parágrafo terceiro do artigo 113: “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Assim, o descumprimento de um dever formal, ou acessório como escolheu nosso legislador, implicaria em infração autônoma, pois independe de ter havido o inadimplemento de tributo. Lembra o autor que a aplicação dessa multa depende de previsão legal específica, confirme explícita o artigo 97, V do CTN¹⁰⁸. Assim, essas

¹⁰⁷ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

¹⁰⁸ Artigo 97 do CTN: “Somente a lei pode estabelecer: V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”. (BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966)

obrigações possuiriam natureza punitiva, pois mesmo que se fale em pagamento, esse não tem como objeto tributo algum, mas a infração a um dever de colaboração ensejando o pagamento de multa.

Portanto, fica claro ao analisar a legislação espanhola que existem diversas obrigações inerentes a tributação, não se limitando estas apenas a um pagar (natureza contributiva), mas também a uma fazer, não fazer ou suportar (natureza não contributiva) e as de responder com o próprio patrimônio por infração ao dever de colaborar (natureza punitiva).

2.3 A regra matriz da responsabilidade tributária

A expressão que intitula este último ponto de nosso estudo é de autoria da relatora Ministra Ellen Gracie no julgado RE 562.276 de 3 de novembro de 2010. Nosso objetivo ao utilizá-la é justamente intrigar nosso leitor a questionar-se quanto a aplicação da mesma, não na sua forma tradicional e consagrada pela doutrina brasileira ou por seu criador Paulo de Barros Carvalho, quando através dela estruturou a incidência do tributo, mas, agora, quanto à responsabilidade.

Para que alcancemos uma compreensão do que poderia ser essa regra matriz de responsabilidade tributária, precisamos lançar mão da construção doutrinária ao redor do conceito de regra matriz de incidência e seus elementos ou aspectos, para que, somente então, possamos edificar as apropriadas correlações entre as mesmas e comprovar se a proposição que neste trabalho visamos estabelecer, poderá se dar de fato.

Quando estudamos autores como Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹ podemos dele extrair o que já é de amplo conhecimento de toda doutrina brasileira, qual seja, o entendimento de que se há uma relação jurídica que vincula o Estado ao particular, essa nasce fundamentada em uma norma jurídica que a prevê como consequência da concretização de uma hipótese¹¹⁰.

Dessa forma, propõe o autor¹¹¹ um gráfico esquematizando os conceitos de hipótese e consequência. Para ele, *hipótese* é um “conjunto de critérios para identificação de um fato lícito (que não um acordo de vontades)”, este antecedente recebeu diversas denominações, das quais a mais famosa foi *fato gerador*. Já o *consequente* seria “o conjunto de critérios para identificação de uma relação jurídica em que o sujeito ativo é, por via de regra, o Estado; o sujeito passivo, alguma pessoa física ou jurídica e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária”.

Primeiramente, cabe a nós analisarmos o antecedente normativo da regra matriz de incidência, isto é, a hipótese de incidência, fato gerador ou pressuposto de fato da obrigação tributária.

Foi da escolha de nosso legislador a expressão “fato gerador” como podemos observar no artigo 114 e seguintes de nosso Código Tributário Nacional. Todavia, Geraldo Ataliba¹¹², juntamente com grande parte da doutrina, discorda de tal denominação, pois defende que não seria adequado utilizar o

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

¹¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹¹¹ CARVALHO, op. cit., p. 99.

¹¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

mesmo termo tanto na definição do enunciado descritivo (conceitual e hipotético) do fato contido na lei, quanto para denominar o fato concreto que se realiza no mundo fenomênico. Por essa razão o autor propõe o emprego de termos especializados para cada realidade, empregando a expressão *hipótese de incidência* à descrição hipotética de um fato e, a fim de definir o fato efetivamente acontecido num determinado tempo e lugar utilizou a expressão *fato imponible*. Todavia, vale a ressalva que tais expressões escolhidas pelo autor também foram alvo de críticas. Quanto a expressão que define o fato gerador *in concreto* (fato imponible para Geraldo Ataliba), Paulo de Barros Carvalho sugere a expressão “fato jurídico tributário”, que a nosso ver se parece mais coerente e do qual nos utilizaremos.

Geraldo Ataliba explica que a hipótese de incidência é um mero conceito e é necessariamente abstrato. Uma formulação hipotética, genérica e prévia, que o legislador faz de um fato, “o seu desenho”¹¹³. No Brasil, por exigência constitucional, esta formulação hipotética elaborada por nosso legislador, é um conceito determinado e fechado. É inapropriado relacionar a hipótese de incidência ao conceito de tipo, pois ao invocar o princípio da tipicidade estamos a ignorar a segurança jurídica. Como explica Misabel Derzi¹¹⁴, “os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo”, e acrescenta “não se admitem as ordens de estrutura flexível, gradual e de características renunciáveis que são os tipos”. Para ele essa técnica resultaria na criação de formas descobertas ao acaso ou deduzidas implicitamente no ordenamento, ou mesmo consequentes da prática administrativa, pautando-se pelas necessidades do Tesouro, o que chocaria com os princípios aplicados no Direito Tributário.

Portanto, esta hipótese (descrição abstrata de uma situação em lei), como definida por Paulo de Barros Carvalho, é formada pela reunião de determinados critérios. O autor os resume a três: critério material, espacial e temporal.

Passemos ao exame, primeiramente, do aspecto material. Paulo de Barros Carvalho¹¹⁵ assim o define: “o critério material da hipótese de incidência tributária pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios”. O Autor ressalta que não cabe denominar o aspecto material como a descrição objetiva dos fatos, pois para tanto teríamos que abranger as circunstâncias de tempo e espaço, o que nos levaria a conceituar a própria hipótese tributária. O Autor aprofunda seu conceito analisando, portanto, o que viria a ser esse *núcleo*:

Esse núcleo [...] será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)¹¹⁶.

¹¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 53.

¹¹⁴ *Ibid.*, p. 58.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 124.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 125.

Para Geraldo Ataliba¹¹⁷ o aspecto material se traduz na “designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. [...] é a imagem abstrata de um fato jurídico”. O autor utiliza alguns fatos como exemplo: propriedade imobiliária (IPTU), renda (IR), prestação de serviços (ISS), todos esses são exemplos do que o autor considera o aspecto material. Adverte Luís Eduardo Schoueri¹¹⁸ que não podemos confundir o aspecto material com o objeto da tributação, nem mesmo com o objeto da obrigação tributária, pois este “é a própria prestação (tributo)”, enquanto aquele “é a manifestação da realidade econômica atingida pela tributação” e exemplifica o autor que a renda consumida poderia ser objeto de uma tributação, mas seu aspecto material está no ato de promover a circulação de mercadorias.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional define “fato gerador” (*in abstracto*) como a situação legalmente apta a gerar a obrigação. Nas palavras do legislador: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, como o legislador o definiu como *situação*, isso implica contemplar também o aspecto temporal e espacial, mas é o aspecto material que identifica os tributos. Exemplifico. Se estivermos diante de um imposto que tem como aspecto material o comportamento “auferir disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”¹¹⁹, não estaremos diante de outro imposto se houvesse variação temporal quanto ao momento da cobrança, isto é, anual ou semestral ou mesmo quanto ao local onde esta renda é auferida, Rio Grande do Sul ou Santa Catarina, desde que em território brasileiro. Por isso a relevância do aspecto material, pois é através dele que identificamos os tributos.

Se nos ativermos a esta última afirmação, podemos estabelecer importante paralelo com o que poderia ser compreendido como o aspecto material da hipótese de incidência na regra matriz de responsabilidade. Quando concluímos que a função do aspecto material na regra matriz de incidência é nos auxiliar na identificação de um tributo, fica evidente, diante do já exposto neste trabalho, que não encontraremos no responsável um comportamento que corresponda a hipótese de incidência de um tributo. Nunca o responsável irá praticar ação que esteja descrita hipoteticamente em norma que permita a incidência de um tributo. Talvez por essa razão nosso legislador no artigo 115 do CTN afirmou: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que *não configure* obrigação principal” (Grifo nosso).

Superando a discussão e crítica já estabelecida quanto ao emprego do termo “acessória” na definição dos deveres instrumentais, observamos que o legislador também se utilizou do termo “situação” na definição do fato gerador da obrigação acessória. Assim, se utilizarmos o mesmo raciocínio elaborado anteriormente, poderemos afirmar que deveria ser o aspecto material da regra matriz de responsabilidade que identificaria o dever instrumental a ser praticado pelo responsável.

¹¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p.106.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 472.

¹¹⁹ Código Tributário Nacional, artigo 43.

Ressaltamos que estamos tratando da “hipótese de incidência” de deveres instrumentais ou formais, pois, como podemos observar no artigo em comento, o legislador deixou claro que essa situação, que impõe a prática ou abstenção de atos, nunca deveria configurar a realização de obrigação principal, isto é, obrigação contributiva.

Retomando observação já elaborada neste capítulo, fica evidente a necessidade de uma descrição hipotética específica para ensejar a configuração da relação de reponsabilidade. A análise dos próprios artigos 114 e 115 evidencia que nosso legislador não considerou que a mera ocorrência do fato gerador da obrigação principal implicaria a imposição de deveres instrumentais. Se o fosse, não teria redigido artigo específico sobre tal assunto. E a nosso ver, mesmo que haja certas incoerências na classificação elaborada por nosso legislador quanto ao emprego da figura do “responsável”, depois de todo o já exposto e da análise deste primeiro critério da regra matriz, já podemos demonstrar a clara autonomia que existe nessas duas relações e a necessidade de um critério material específico para que a obrigação de responsabilidade surja.

Passemos a análise do critério temporal e espacial para que possamos concluir se os mesmos teriam relevância na construção da regra matriz de responsabilidade para que possamos estabelecer uma análise da hipótese de incidência (ou fato gerador abstrato ou pressuposto de fato) como um todo.

Quanto ao critério temporal, a relevância de seu estudo centra-se no fato de que é ele que determina o momento em que a obrigação é nascida. Existem as classificações referentes a esse momento, se com fato gerador instantâneo ou se permanente. Instantâneo na explicação de Luís Eduardo Schoueri¹²⁰ seria aquele fato gerador “que se esgota, por sua própria natureza, num certo período de tempo, aquele que não tende por sua própria natureza, a reproduzir-se”. Assim, por mais longo que pudesse ser a prestação de um serviço (ISS), uma vez realizado será instantâneo, pois se esgotará na sua conclusão. Por outro lado, um fato gerador permanente ou periódico seria aquele que se prolonga por estar ligado a natureza do ser, comportamentos humanos ligados a verbos como ser, estar, permanecer. O exemplo clássico são os impostos sobre a propriedade, a ação não se consubstancia num fazer e, sim, num ser que manifesta riqueza.

Por fim, quanto ao critério espacial, sua relevância na definição da regra matriz de incidência centra-se na delimitação dos limites ao exercício da competência tributária. A Constituição Federal foi clara quando definiu certos impostos como de competência federal, outros estaduais e outros municipais. No entanto, nem este critério espacial, tampouco o critério temporal tem grande relevância na construção da hipótese de incidência da regra matriz de responsabilidade, pois configuram critérios de ordem prática, atrelados as especificidades do aspecto material. Logo, independe à aplicação da responsabilidade o momento exato que se iniciou a infração ao dever de colaborar ensejando a multa, por exemplo, ou mesmo, em que lugar esse dever instrumental deverá ser praticado. Logo, há outros critérios que ainda demonstrarão grande relevância, como o critério subjetivo que em seguida será

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 474.

analisado.

Explica Paulo de Barros Carvalho que da concretização da hipótese de incidência instaura-se uma *relação jurídica tributária*, onde um sujeito passivo (contribuinte) deverá pagar tributo (objeto da obrigação) ao Estado (sujeito ativo). Estamos falando agora do que o autor denominou de fato gerador tributário, o conseqüente da regra matriz de incidência. Essa relação, terá natureza contributiva. Desse conseqüente o autor define dois novos critérios, quais sejam o pessoal e o quantitativo.

Iniciemos com o aspecto pessoal. Geraldo Ataliba¹²¹ explica que o aspecto pessoal “ é a qualidade – inerente a hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer”. Consiste numa conexão (relação de fato entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas), que nas palavras do autor, “serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação”. O Autor esclarece que é da Constituição Federal que extraímos, também, o conceito de sujeito passivo, pois somente poderá figurar tal polo aquele que revelar capacidade contributiva e participar do fato imponible, “promovendo-o, realizando-o ou dele tirando algum proveito”¹²², como explicita o art. 145, parágrafo 1º da CF.

Quando analisamos o aspecto subjetivo da hipótese de incidência, nossa tendência é imaginarmos uma relação cujo polo passivo seria constituído pelo contribuinte, uma vez que somente ele é alvo do disposto na hipótese de incidência da regra matriz. Somente ele poderia realizar tal comportamento, pois é a sua riqueza que estaria sendo manifestada na realização daquele comportamento. O objeto da relação originada é sempre um pagar tributo e, ademais, tal relação se fundamenta na lei e no dever fundamental de pagar tributos. No entanto, como analisado no capítulo primeiro deste trabalho, não foi desta maneira que nosso legislador classificou os possíveis sujeitos passivos da obrigação principal. Além da figura do contribuinte, nosso legislador também inseriu o responsável, o que a nosso ver foi de péssima redação. Em todo este trabalho já demonstramos as críticas que uma parte da doutrina faz quando ao assunto, a comparação com a estruturação que o legislador espanhol realizou, enfim, não creio que devemos novamente retomar o que já fora bem explicado.

Resta-nos, portanto, neste momento, ressaltar a impossibilidade de se identificar o responsável como sujeito passivo de obrigação principal, resultante da realização do pressuposto de fato da regra matriz de incidência. Quando o legislador elaborou norma cujo os aspectos definem abstratamente uma obrigação contributiva, fundamentada no dever fundamental de pagar tributos, esta, uma vez concretizada, nunca poderá dar azo a relação jurídica cujos polos não sejam preenchidos por aqueles que de fato foram individualizados na hipótese de incidência. Por essa razão, se não houvesse um pressuposto de fato específico da responsabilidade, no qual abstratamente definiria deveres instrumentais a serem praticados pelo responsável, fundamentando-se esses no dever de colaboração com o fisco e na praticabilidade da tributação, tendo como objeto um fazer, não fazer ou suportar

¹²¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 77.

¹²² Ibid., p. 77.

perante a fazenda, não há que se falar em responsabilidade.

Raciocinemos, ainda, partindo de outro ponto vista. Alfredo Augusto Becker¹²³ entende que dentre muitos elementos que poderiam definir o núcleo da hipótese de incidência, um elemento se mostra sempre presente em sua composição, “é o que *liga* a hipótese de incidência a alguém”. Se estruturarmos nosso raciocínio partindo da definição do que seria esta *vinculação*, também não haverá dúvida da impossibilidade de vincularmos o responsável a hipótese da regra matriz de incidência, mas apenas ao pressuposto de fato específico da regra matriz da responsabilidade. E mesmo que não fosse exatamente esse o raciocínio do legislador quando redigiu o artigo 128 do CTN, a fim de definir a responsabilidade, podemos interpretá-lo da seguinte forma:

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. (Grifo nosso).

No capítulo primeiro, quando estudamos os ensinamentos de Leandro Paulsen¹²⁴ sobre o tema, o autor ressaltou que esta vinculação ao fato gerador, se daria em relação a *respectiva* obrigação, isto é, o responsável tributário nunca integraria a relação contributiva e, sim, relação própria de obrigação de colaboração. O responsável somente adquiriria responsabilidade sobre o *crédito tributário*, no caso de descumprimento da obrigação de colaboração. Portanto, a vinculação que é expressa no artigo 128 do CTN nos leva a compreensão que há, sim, uma relação própria de responsabilidade, derivada de norma específica, com pressuposto de fato por óbvio específico, que vincula o responsável a sua respectiva obrigação, não contributiva.

Tratando, agora, do aspecto quantitativo, esse será calculado a partir de dois elementos numéricos, quais sejam a base de cálculo e a alíquota. A primeira, explica Luís Eduardo Schoueri, pode ser traduzida como um desdobramento da hipótese de incidência, “é a própria quantificação em cada caso, do fato jurídico tributário”¹²⁵. Uma vez delineada a base de cálculo, aplica-se a alíquota, que é geralmente expressa na forma de um percentual. Desses dois elementos chegamos a um valor concreto para o tributo.

No entanto, estes elementos não nos parecem relevantes na formação de nossa regra matriz de responsabilidade, pois como o responsável nunca pagará um tributo, seus deveres instrumentais não são alvo de uma quantificação pecuniária. Nos casos em que o responsável responde com seu próprio patrimônio, também não nos parece relevante a quantificação pecuniária incidente sobre o contribuinte, uma vez que o responsável pagará multa, fruto de sua infração ao dever de colaboração. Esta multa será definida pela Administração, podendo corresponder ao tributo, ou não.

Uma vez examinado a hipótese de incidência em seus critérios, conforme Paulo de Barros Carvalho ensina, realizado algumas formulações quanto a regra matriz de responsabilidade, gostaríamos, agora, já caminhando em direção a uma conclusão do raciocínio, analisar as

¹²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 299.

¹²⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

¹²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 481.

especificidades que essa regra matriz de responsabilidade carrega, atrelada a dinâmica das obrigações inerentes ao responsável.

Diante do já exposto neste tópico, podemos concluir que da hipótese de incidência proposta por Paulo de Barros Carvalho apenas extraímos a obrigação do contribuinte de pagar tributo, porquanto essa hipótese de incidência, ou fato gerador, é tão somente capaz de revelar a sua capacidade contributiva, motivada no dever fundamental de pagar tributos. Portanto, como já afirmado acima, não se faz possível visualizar a figura do responsável a partir da hipótese de incidência da regra matriz, uma vez que esta não o vincula e, dessa forma, não lhe atribui qualquer obrigação.

Dessarte, fica o instituto da responsabilidade condicionado a ocorrência de pressuposto de fato específico da responsabilidade, além da ocorrência da hipótese de incidência da obrigação principal.

E quanto a este ponto precisamos tecer esclarecimentos. A nosso ver o que diferencia a estrutura da regra matriz de incidência daquilo que construímos como regra matriz da responsabilidade é o fato de que para a realização daquela regra matriz basta a ocorrência da hipótese de incidência, para que dela se desencadeasse toda uma relação tributária, seus sujeitos e seu objeto. No entanto, esclarece a doutrina que no caso da responsabilidade, precisamos visualizar a ocorrência de dois pressupostos de fato, como explica Luís Eduardo Schoueri:

No caso da responsabilidade *stricto sensu*, devem ser considerados *dois fatos distintos* (que podem ou não ser simultâneos, ambos descritos hipoteticamente pela lei): o fato jurídico tributário, que faz nascer a pretensão tributária em face de uma pessoa (normalmente o contribuinte, mas pode até mesmo ser um substituto) e um outro fato jurídico, que desloca a obrigação para o responsável *stricto sensu* (solidariamente ou não). Ou seja: o surgimento da obrigação tributária para o último, conquanto dependa da concretização da hipótese tributária, não se esgota nela. Para que surja tal sujeição passiva, é necessária, além dessa ocorrência (que dará surgimento à obrigação tributária), a constatação fática da hipótese de responsabilização¹²⁶.

Acrescendo ao raciocínio elaborado por Schoueri, Leandro Paulsen¹²⁷ conclui que este pressuposto de fato da responsabilidade é dependente daquele do tributo, mas, ao mesmo tempo, guarda autonomia. É dependente no sentido de que não poderá nascer nem subsistir se não ocorresse o fato gerador e se a dívida tributária ainda não estiver em aberto. Por outro lado, guardaria autonomia, pois tem seu próprio pressuposto de fato, sujeito e objeto.

Portanto, para que bem compreendamos essa dinâmica atuação do instituto da responsabilidade precisamos compreender com exatidão as diferentes obrigações inerentes a posição do responsável.

Primeiramente, como compreensão basilar, precisamos lembrar que o responsável pode assumir diferentes posições, por configurar parte em relações distintas, ora com o Estado, ora com o contribuinte, assumindo por vezes o polo ativo, e por outras o polo passivo.

Uma das relações que o responsável poderá assumir é em relação ao Estado, tendo como objeto deveres instrumentais, isto é, viabilizando a arrecadação, facilitando a fiscalização e impedindo ou minimizando a evasão. Estes deveres instrumentais foram chamados por nosso legislador de

¹²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 506.

¹²⁷ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

obrigações acessórias. Observamos já nesta primeira relação os dois pressupostos de fato elencados por Schoueri. O primeiro deles é a ocorrência do fato gerador do tributo, de outra sorte não haveria que se falar em dever instrumental de fiscalização ou facilitação ou viabilização, todos os verbos que exigem a ocorrência prévia do fato gerador da obrigação do contribuinte. O pressuposto de fato específico da responsabilidade, aqui, poderia ser, a nosso ver, identificado como aquela qualidade do terceiro que o abastece de capacidade de colaboração, isto é, qualidade que o vincula ao contribuinte ou a obrigação contributiva e lhe confere tal capacidade.

Uma segunda relação que poderia se formar ocorreria com o descumprimento de algum desses deveres de colaboração. Tal infração consubstanciaria no pressuposto de fato específico da responsabilidade. A relação que se forma tem como sujeito ativo o Estado e como sujeito passivo aquele que descumpriu com seus deveres de colaboração. O objeto dessa obrigação é um suportar valor que corresponde ao tributo. No entanto, esta posição de garante somente terá efeitos concretos quanto ao responsável “na hipótese que sua conduta implique efetivo prejuízo a fazenda”¹²⁸, isto quer dizer que o responsável somente suportará o pagamento, se, antes de tudo, o contribuinte for inadimplente. Por essa razão, fala-se em subordinação, quando classificada a obrigação do responsável. Assim, adverte Leandro Paulsen, que “a cobrança do crédito contra o responsável pressupõe a derivação da responsabilidade por ato e procedimento próprios, além da insuficiência patrimonial do contribuinte para fazer frente à sua dívida”.

A terceira e última relação que podemos analisar é quanto a possibilidade de o responsável não mais figurar como sujeito passivo, mas, sim, como sujeito ativo. Essa é a relação cujo pressuposto de fato específico da responsabilidade seria o efetivo pagamento de tributo pelo responsável, tendo como objeto o ressarcimento quanto ao montante suportado. Por certo que o sujeito passivo dessa relação é o contribuinte que foi privilegiado com o pagamento do responsável.

Portanto, observou-se que o instituto da responsabilidade, num primeiro plano, prescreve deveres instrumentais de colaboração com a Administração, cujo objeto consubstancia-se num fazer ou não fazer. Num segundo plano, a responsabilização de um terceiro decorreria unicamente por escolha sua em não cumprir com seus deveres de colaboração, associado, como estudamos, a um dano a Fazenda decorrente da inadimplência do contribuinte. Desse comportamento, advém responsabilidade de pagar quantidade equivalente ao tributo que não é contributiva ou, mesmo, de responder com seu próprio patrimônio no caso de infração. Por fim, poderá, ainda, figurar o polo ativo, como credor daquele por quem teve o dever de garantidor de crédito tributário.

Por certo que foi de grande brilhantismo de nossa Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Ellen Gracie, o emprego da expressão “regra matriz da responsabilidade tributária” em julgado que configurou importante precedente para nossos tribunais. Até o presente momento, não se teve conhecimento de obra que tenha analisado a possibilidade da construção de uma regra matriz de

¹²⁸ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 234.

responsabilidade em profundidade de detalhes e, por certo, se até o momento brilhantes doutrinadores não o fizeram, não é de nossa astúcia, nesta humilde monografia, dar por realizado. Pensamos que da reunião de diferentes autores, da compreensão das distintas obrigações que perfazem o tributo, da análise da doutrina e legislação espanhola, enfim, pensamos ter alcançado importante avanço na compreensão do instituto da responsabilidade que permitirá, se tal conhecimento difundir-se, que melhores respostas sejam dadas as problemáticas relacionadas ao tema e que permeiam os tribunais brasileiros.

Por diversas vezes deixamos implícito que o tema da responsabilidade não vinha sendo bem aplicado em nossos tribunais e mesmo que para tal justificação nos ocuparíamos de tantas páginas quanto as já escritas, gostaríamos de finalizar esse trabalho trazendo, rapidamente, ao leitor a relevância prática de todas essas conclusões que aqui chegamos.

Se visualizarmos a prática tributária como uma linha do tempo sabemos que seu termo *a quo* se dá com a ocorrência do fato gerador de um tributo. Este, uma vez ocorrido, dá ao fisco o direito de praticar o lançamento desse tributo. A doutrina define lançamento como o momento em que a administração verifica a ocorrência do fato gerador do tributo, aponta o montante devido e identifica o contribuinte, notificando-o para que este realize o pagamento em período voluntário, ou mesmo que administrativamente impugne este lançamento, como assevera o artigo 142 do CTN.

Com o lançamento, ocorre a constituição do crédito tributário. Uma vez constituído e não pago em período voluntário, nem impugnado na via administrativa, à Fazenda cabe inscrever este contribuinte inadimplente em dívida ativa, conforme o disposto no artigo 201 e 202 do CTN.

Esta inscrição é ato administrativo que confere exequibilidade à relação jurídico-tributária. Após a inscrição em dívida ativa, torna-se a Fazenda habilitada à propositura de ação judicial de cobrança, isto é, ação de execução fiscal, conforme a Lei de Execução Fiscal, n. 6830/80.

Diante dessa rápida explanação, podemos observar que há dois momentos nos quais ocorre a identificação do sujeito passivo. Primeiramente, o artigo 142 do CTN referindo-se ao lançamento, propõe-se a verificação da ocorrência, dentre outras coisas, “do fato gerador da obrigação correspondente”, identificando o sujeito passivo vinculado a este fato gerador. Assim, se retomarmos o raciocínio anteriormente exposto, no qual afirmamos que o responsável nunca poderá vincular-se a fato gerador da obrigação principal, pois não realiza o comportamento descrito naquela norma, logo, podemos presumir que “o desvio de cobrança para o responsável depende do ato de declaração de responsabilidade e seu respectivo procedimento de derivação”¹²⁹, como ensina Leandro Paulsen. Ademais, é imprescindível que seja assegurado ao responsável a discussão de tudo o que se relaciona a sua obrigação, isto é, sua existência ou não, a infração ao seu dever de colaboração, sua culpa, ou melhor, sua capacidade de colaboração.

Um segundo momento ocorre quando do ato de inscrição em dívida ativa, como fica exposto

¹²⁹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 235

pelo artigo 202 do CTN ao afirmar que tal termo indicará, obrigatoriamente, o nome do devedor ou do corresponsável. No entanto, neste procedimento também não ocorre a verificação de critérios que poderiam ensejar a vinculação do responsável ao pressuposto de fato específico da responsabilidade. O que ocorre é apenas uma formalização do procedimento anteriormente realizado.

Leandro Paulsen¹³⁰ é enfático ao afirmar que é inadmissível a execução do responsável sem que haja procedimento prévio de derivação da responsabilidade, devendo ser sempre respeitado seu direito à ampla defesa já na esfera administrativa. Ademais, acrescenta o autor que deveria ser garantido prazo para pagamento voluntário a esse responsável, uma vez verificada a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade e o adequado procedimento de derivação da responsabilidade.

Dessa forma, Leandro Paulsen atenta para a necessidade de grande reforma na legislação brasileira a fim de que seja estabelecido um procedimento de derivação da responsabilidade. No Brasil, não há qualquer previsão legal para tanto, ou mesmo garantindo ao responsável direito a notificação para que realize pagamento voluntário. Apenas em 2010 foi editada as Portaria PGFN 180/2010 e Portaria RFB 2284/2010 que preveem a verificação administrativa da responsabilidade. No entanto, além de configurarem meros atos administrativos sem nível legal, tratam a matéria de forma restrita: a Portaria PGFN 180/2010 trata apenas dos casos de responsabilidade dos sócios de empresas; já a Portaria RFB 2.284/2010 se aplica a todos os casos. No entanto, ambas as portarias somente se referem a tributos federais.

Resta claro, portanto, a relevância de que trata nosso estudo, pois não há que se falar em reforma legislativa, sem que haja uma profunda compreensão da figura do responsável, seus fundamentos, limites e, principalmente, quanto à autonomia dessas relações.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O entendimento doutrinário brasileiro em relação ao instituto da responsabilidade não é homogêneo, especialmente no que tange a classificação das diferentes obrigações e seus respectivos sujeitos.

A doutrina vem tentando extrair do prescrito por nosso legislador no artigo 121 do Código Tributário Nacional a definição de sujeito passivo. No entanto, a nosso ver, o disposto no artigo gera, desde seu nascedouro, uma compreensão errônea quanto à natureza de cada uma das obrigações ali presentes, pois situou o responsável e o contribuinte dentro do bojo de uma única relação, isto é, aquela proveniente de obrigação principal ou contributiva.

Quanto a denominação reservada ao vocábulo “responsável” presente no artigo 121, pensamos que seja de melhor redação o emprego do termo “terceiros”, pois essa expressão sendo mais neutra e ampla, impediria demasiadas confusões na aplicação do instituto da responsabilidade, deixando de

¹³⁰ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

abarcam em sua classificação outros institutos que não demonstram ter a mesma natureza ou a mesma aplicação prática, como por exemplo os casos de substituição.

Quanto à natureza das obrigações inerentes à aplicação do tributo, podemos afirmar que somente é sujeito passivo da obrigação específica de pagar tributos (natureza contributiva) o contribuinte. Quanto ao responsável, restariam apenas deveres instrumentais (natureza não contributiva) a serem praticados em favor do Fisco, a fim de facilitarem a fiscalização ou evitem a evasão, isto é, deveres de colaboração. A única hipótese que ensejaria uma obrigação de pagar com seu próprio patrimônio seria no caso de descumprimento desses deveres instrumentais reservados ao responsável. No entanto, este pagar nunca terá natureza contributiva, pois não decorre da realização de fato gerador de obrigação principal, e, sim, de pressuposto de fato específico da responsabilidade.

Em relação ao objeto da obrigação do responsável, através da classificação apresentada no artigo 113 do CTN, entendemos que a responsabilidade é, preponderantemente, uma obrigação acessória, pois tem como objeto um fazer, não fazer ou suportar. A responsabilidade somente poderá ter como objeto uma obrigação principal (prestação pecuniária) quando houver o descumprimento de um dever de colaboração, resultando na aplicação de multa. Todavia, não há que se falar em conversão de multa em crédito tributário, até porque tal infração (descumprimento de dever de colaboração) independeria do adimplemento do tributo, e sim de previsão expressa da lei. A natureza da obrigação, na relação de responsabilidade, nunca se torna contributiva.

Nossa interpretação do artigo 128 do CTN é no sentido de que se trata de dispositivo que permite a criação pelo legislador ordinário de outras hipóteses de responsabilidade, porém sempre respeitando o que dispõe o artigo quanto à vinculação desse terceiro ao fato gerador da *respectiva* obrigação. E assim deverá ocorrer, pois o responsável tributário nunca integraria a relação contributiva e, sim, relação própria de obrigação de colaboração. O responsável somente adquiriria responsabilidade sobre o *crédito tributário* no caso de descumprimento da obrigação de colaboração.

Para o legislador espanhol o responsável não é considerado um sujeito passivo da relação tributária, mas, sim, um obrigado tributário. Ademais, ao definir o contribuinte, e apenas ele, como aquele que realiza o fato gerador, observamos que ficou sanada qualquer incompreensão sobre a natureza da relação de responsabilidade. Pois, como o responsável nunca realizará o fato gerador do tributo, o objeto de sua obrigação nunca será o pagamento de *tributo*. O responsável nunca pratica o fato gerador da hipótese de incidência, mas, sim, um pressuposto de fato específico da responsabilidade.

Quanto aos fundamentos da responsabilidade, estes são expressos por dois princípios, quais sejam a praticabilidade da tributação e o dever de colaboração. Em ambos os princípios podemos visualizar seu caráter instrumental, por justamente fundamentar uma obrigação não contributiva.

Quanto aos princípios que limitam a aplicação da responsabilidade podemos elencar a legalidade, a proporcionalidade, a razoabilidade e, por fim, a capacidade de colaboração.

A **capacidade de colaboração** decorre do que chamamos na obrigação principal de capacidade

contributiva. No entanto, como o responsável não pratica o fato gerador da obrigação principal, não sendo possível extrair dele manifestação de riqueza alguma, a nosso ver, o princípio da capacidade contributiva nas relações de responsabilidade deveria ser substituído pela capacidade de colaboração que os terceiros possam ter em relação a obrigação requerida pela administração.

A elaboração de uma regra matriz de responsabilidade tributária pareceu-nos exequível, demonstrando, por certo, maior relevância nos critérios material e subjetivo. A mera construção da mesma e a reflexão em cima de cada um de seus elementos já nos permitiu concluir que sua atuação, como norma autônoma daquela instituidora do tributo, se mostra muito útil para uma coerente aplicação do instituto da responsabilidade.

A visualização da responsabilidade como norma jurídica autônoma nos pareceu consolidada, visto que restou comprovada neste trabalho, quanto a singularidade de seu objeto (dever instrumental), de seus sujeitos (relação não contributiva) e seu pressuposto de fato específico.

Quanto ao aspecto material da hipótese de incidência fica evidente a necessidade de uma descrição hipotética específica para ensejar a configuração da relação de responsabilidade. A análise dos próprios artigos 114 e 115 evidencia que nosso legislador não considerou que a mera ocorrência do fato gerador da obrigação principal implicaria a imposição de deveres instrumentais. Se o fosse, não teria redigido artigo específico sobre tal assunto. Assim, a incidência da regra matriz de responsabilidade no seu aspecto material somente poderia concretizar-se se houver uma descrição específica dos deveres instrumentais a serem praticados por possíveis responsáveis. O princípio da legalidade atua como fundamento desse instituto, no sentido de garantir que não apenas a norma ensejadora da obrigação principal esteja prescrita, mas também aquela específica da responsabilidade, por configurarem relações autônomas.

Quanto ao aspecto subjetivo do conseqüente, podemos enfaticamente afirmar que não há como identificar o responsável como sujeito passivo de obrigação principal, resultante da realização do pressuposto de fato da regra matriz de incidência. Quando o legislador elaborou norma cujo os aspectos definem abstratamente uma obrigação contributiva, fundamentada no dever fundamental de pagar tributos, esta, uma vez concretizada, nunca poderá dar azo a relação jurídica cujos polos não sejam preenchidos por aqueles que de fato foram individualizados na hipótese de incidência. Por essa razão, se não houvesse um pressuposto de fato específico da responsabilidade, no qual abstratamente definiria deveres instrumentais a serem praticados pelo responsável, fundamentando-se esses no dever de colaboração com o fisco e na praticabilidade da tributação, tendo como objeto um fazer, não fazer ou suportar perante a fazenda, não há que se falar em responsabilidade.

Deste modo, da regra matriz de incidência, apenas extraímos a obrigação do contribuinte de pagar tributo, porquanto a hipótese de incidência, ou fato gerador, é tão somente capaz de revelar a sua capacidade contributiva, motivada no dever fundamental de pagar tributos. Portanto, como já afirmado acima, não se faz possível visualizar a figura do responsável a partir da hipótese de incidência da regra matriz, uma vez que esta não o vincula e, dessa forma, não lhe atribui qualquer obrigação.

Quanto à aplicação da regra matriz de responsabilidade no âmbito do processo administrativo e judicial, seus elementos peculiares e subjetivos exigiriam mudanças quanto ao redirecionamento da execução fiscal. Seria imprescindível a formulação de legislação específica que regulasse o processo administrativo, permitindo a apuração e comprovação da potencial capacidade de colaboração desse terceiro, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, a averiguação da realização do pressuposto de fato específico da responsabilidade, a abertura de prazo para defesa no âmbito administrativo, além de prazo para pagamento voluntário.

Por fim, a construção de uma regra matriz de responsabilidade no contexto legislativo tributário em que nos encontramos atualmente, funcionaria como importante balizador da correta aplicação do instituto da responsabilidade, pois uma vez compreendidos seus critérios, conseqüentemente haveria o entendimento de que a relação de responsabilidade é uma norma jurídica autônoma, porquanto a obrigações do contribuinte e do responsável decorrem de diferentes dispositivos legais, tem diferentes hipóteses de incidência, surgem em momentos próprios sendo, portanto, inconfundíveis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ÀVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.

AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. **Fundamentos de derecho tributario**. 7º ed., Madrid: Nueva Imprenta, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero**. 7. ed. Madrid: Civitas Ediciones, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

GOMES DE SOUZA, Rubens. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero Español**. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. **Concepto de responsable en el derecho tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, 1994, p. 188.

_____. Los responsables tributarios: aspectos generales. **Hacienda Canaria**, n.10, p. 101-129, 2004. (Ejemplar dedicado a: La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003 de 17 de diciembre). Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1325971>>. Acesso em: 20 set. 2012.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 284.

MONTERO, José María Lago. **La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

_____. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. *Impuestos* n. 22, 1995.

NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almeida, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo: IOB/IET, n. 68, p. 7, jul./ago./2009.

QUERALT, Juan Martín et al. **Curso de derecho financiero**. 18. ed. Madrid: Tecnos, 2007

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 154.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005

VASCO, Domingo Carbajo. La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. **Revista Crônica Tributaria**, n. 76, p. 61-78, 1995. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=45814>>. Acesso em: 20 set. 2012.

