



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

**MARIA CLARA RIBEIRO AMARAL**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Salvador  
2014

**MARIA CLARA RIBEIRO AMARAL**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

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

Orientador: Laís Gramacho Colares

Salvador  
2014

## TERMO DE APROVAÇÃO

**MARIA CLARA RIBEIRO AMARAL**

### **O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

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

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

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

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

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

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

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2014

A

Meus pais e a meu irmão, por todo apoio, carinho, amor e compreensão neste percurso acadêmico que se finda.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, por ter me permitido concluir mais uma etapa de vida, a vencer mais um desafio, me dando força para seguir em frente, pois sei que ainda há um longo caminho a ser percorrido.

Da mesma forma, agradeço a minha mãe, Janete, por todo amor, compreensão, carinho e cuidado que me proporciona diariamente e por me fazer acreditar, todos os dias, que eu sou capaz de alcançar todos os meus objetivos.

A meu pai, que me espelha e que me dá coragem para enfrentar os meus maiores desafios.

A meu irmão, por estar sempre ao meu lado, por ser tão companheiro, carinhoso e por ser meu exemplo.

À professora, orientadora e amiga, Laís Gramacho, por toda atenção, dedicação, estímulo a me fazer buscar a excelência e me fazer acreditar no meu potencial.

A todos os meus colegas de sala, por todas as dúvidas, apoio, brincadeiras, discussões, principalmente nesta etapa. Em especial, as minhas amigas e colegas, Thais e Cheyenne, por terem dividido comigo as longas noites de estudo, correções, e discussões sobre o presente trabalho.

A todo o corpo de funcionários da Faculdade Baiana de Direito, em especial à Adriana, por ser tão prestativa, educada e por ter me ajudado nas pesquisas bibliográficas.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objeto o estudo do princípio da capacidade contributiva e a sua observância na responsabilidade tributária. O princípio da capacidade contributiva está ligado diretamente ao contribuinte, sendo este o principal critério eleito pelo legislador para determinar o quanto será despendido pelo contribuinte para que este concorra com as despesas públicas do Estado. É neste contexto que se pode falar que é possível se colocar pessoa diversa do contribuinte para arcar com tais despesas. Isto é, existe a possibilidade de modificar a composição da sujeição passiva tributária. Quando isso acontece, está-se diante da figura do responsável tributário, também objeto do presente trabalho. O presente estudo tem como objetivo analisar a possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva na responsabilidade tributária. Ou seja, quando se coloca pessoa diversa do contribuinte para arcar com as despesas públicas, suscita-se a questão de se a capacidade econômica deste terceiro responsável deve ser observada ou não. Para tanto, faz-se necessário primeiramente o estudo do instituto da responsabilidade tributária e suas classificações, como também do princípio da capacidade contributiva, através da análise do seu conteúdo, sua relação com outros princípios tais como o da legalidade, igualdade e da vedação ao confisco. Deste modo, pode-se dizer que o presente trabalho se justifica a partir do estudo dos institutos da responsabilidade tributária e do princípio da capacidade contributiva, para que assim possa responder a questão central que o trabalho propõe, qual seja a investigação do tratamento que deve ser dado ao responsável tributário a partir dos critérios que são estabelecidos pelo legislador.

**Palavras-chave:** capacidade econômica; responsabilidade tributária; capacidade contributiva; princípio; sujeição passiva.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto Sobre a Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	9
<b>2 DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRA</b>	11
2.1 NOÇÕES GERAIS	11
2.2 ESPÉCIES	15
<b>2.2.1 Sujeição Passiva Direta e Indireta</b>	16
2.3 O CONTRIBUINTE	19
2.4 O RESPONSÁVEL	22
<b>2.4.1 Responsabilidade dos Sucessores</b>	28
<b>2.4.2 Responsabilidade de Terceiros</b>	30
2.5 SUBSTITUTO	32
<b>3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b>	36
3.1 NOÇÕES GERAIS	36
3.2 HISTÓRICO	37
3.3 DIFERENCIAÇÕES CONCEITUAIS	39
<b>3.3.1 Capacidade Econômica X Capacidade Contributiva</b>	39
<b>3.3.2 Capacidade Absoluta X Capacidade Relativa</b>	41
3.4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO UM PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL	47
<b>3.4.1 A capacidade contributiva e o princípio da igualdade</b>	53
<b>3.4.2 A capacidade contributiva e o princípio da legalidade</b>	55
<b>3.4.3 A capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco</b>	56
<b>4 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b>	59
4.1 A IDENTIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA A ELEIÇÃO DOS RESPONSÁVEIS	59
<b>4.1.1 Responsabilidade dos Sucessores</b>	60
<b>4.1.2 Responsabilidade de Terceiros</b>	65
4.2 DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	68



<b>5 CONCLUSÃO</b>	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>76</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o ramo do Direito responsável por impor a transferência de riqueza do cidadão para o Estado, de maneira que regula a forma em que o cidadão contribuinte irá concorrer para as despesas públicas. É neste ponto que se faz necessária a observância de alguns limites, para que tal transferência não tenha caráter confiscatório, como será estudado no presente trabalho.

O objeto da relação jurídica tributária consiste em uma prestação do cidadão para o Estado, como forma de contribuir para o cofre público, a fim de satisfazer as necessidades públicas.

Diante da afinidade com a matéria tributária, na tentativa de obter um estudo mais aprofundado nesse âmbito, o tema foi escolhido em razão da sua relação direta com todos os contribuintes. Isso se dá pelo fato de que o princípio da capacidade contributiva, sendo um dos objetos de estudo do presente trabalho, está ligado diretamente ao contribuinte, visto que é ele que influi na capacidade econômica do cidadão, sendo ele, ao lado de outros fatores e critérios escolhidos pelo legislador, que vão determinar o quanto será dado pelo contribuinte para contribuir com as despesas públicas do Estado.

Ocorre que há a possibilidade de ser colocada pessoa diversa do contribuinte para arcar com os tributos. Está-se diante, então, da figura do responsável tributário, também objeto de estudo do presente trabalho.

Dessa forma, diante da figura do responsável tributário, ao lado do princípio constitucional da capacidade contributiva, faz-se necessária uma análise no que concerne a sua aplicação na sujeição passiva tributária. Ou seja, o presente estudo pretende analisar até que ponto a capacidade contributiva deve ser levada em consideração, quando se está diante da figura do responsável tributário eleito pelo legislador por quaisquer de suas hipóteses.

Isto porque, sendo o princípio da capacidade contributiva um corolário do Direito Tributário, no momento em que se elege sujeito diverso do contribuinte para ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, questiona-se se estaria o legislador obrigado a observância de tal princípio. Ou seja, suscita-se a questão de, a partir do momento em que se coloca o responsável no polo passivo da relação jurídica

tributária, a sua capacidade econômica deve ser levada em consideração, ou ele estaria obrigado ao pagamento do tributo independentemente da sua capacidade.

O tema, portanto, se justifica através da investigação do tratamento que deve ser dispensado ao responsável tributário a partir dos critérios que são estabelecidos pelo legislador.

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos, sendo o primeiro a presente introdução. O segundo capítulo faz a análise do princípio da capacidade contributiva. O terceiro capítulo, por seu turno, diz respeito ao estudo da sujeição passiva tributária, apresentando quem são os sujeitos que ocupam o polo passivo da relação jurídica tributária e discussões acerca do tema. O quarto capítulo, sendo o núcleo do presente estudo, suscita a discussão sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva na responsabilidade tributária. E por fim, a conclusão, de maneira a sintetizar o que foi estudado neste trabalho.

Neste sentido, o presente trabalho primordialmente irá analisar, de modo geral, a conformação da obrigação tributária, bem como a composição da sujeição passiva tributária, composta inicialmente pelo contribuinte, sendo aquele que realiza o fato gerador da obrigação tributária. Para tanto, será necessária uma análise das diversas classificações a respeito do tema existentes na doutrina, bem como quem são os sujeitos que ocupam ou podem vir a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, tais como contribuintes, responsáveis ou substitutos tributários.

Posteriormente, será feito o estudo do princípio constitucional da capacidade contributiva, seus atributos, conteúdo, características, a sua relação com demais princípios constitucionais e possíveis diferenciações dentro desse conceito.

Por fim, diante do estudo dos dois institutos, qual seja da responsabilidade tributária e do princípio da capacidade contributiva, será feita a análise da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva na responsabilidade tributária.

## 2 DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

### 2.1 NOÇÕES GERAIS

O regime jurídico tributário é caracterizado pela objetividade, o que quer dizer que, independentemente da vontade do sujeito de direito, os efeitos serão os mesmos. Por esta razão é que se diz que a vontade do sujeito é irrelevante para a obrigação tributária. Assim, querendo ou não querendo, a obrigação tributária surgirá a partir da realização do fato impositivo descrito hipoteticamente na norma tributária<sup>1</sup>.

É neste sentido que se pode afirmar que a obrigação tributária se caracteriza por ser *ex lege*, ou seja, tal obrigação decorre de um ato jurídico não negocial e seus efeitos, portanto, independem da vontade dos agentes. Além disso, pode-se dizer que a obrigação tributária é indisponível, visto que a partir da ocorrência do fato previsto em lei nasce a obrigação, deve esta ser cumprida nos seus exatos termos, não podendo o contribuinte deixar de cumpri-la, nem a autoridade administrativa dispensá-lo do cumprimento de tal obrigação<sup>2</sup>.

A relação jurídica tributária se forma através da prática de um ato pelo contribuinte (sujeito passivo) que vai fazer surgir uma obrigação em face do Estado (sujeito ativo).<sup>3</sup> Desta forma, a relação jurídica tributária pode ser entendida como a obrigação jurídica do sujeito passivo em face do Estado, ocupante do polo ativo desta relação.

Assim, como dispõe Sacha Coêlho<sup>4</sup>:

Quando o fato gerador descrito hipoteticamente na norma de tributação ocorre no mundo, dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o ente titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado crédito tributário, correspondente ao tributo devido.

---

<sup>1</sup> BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 127.

<sup>2</sup> COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 218.

<sup>3</sup> Isto quando se refere aos impostos, tendo em vista que as taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria independem da prática de um ato pelo contribuinte para dar origem à obrigação tributária.

<sup>4</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 596.

A obrigação tributária se particulariza em relação à obrigação do direito civil, pelo seu objeto, de forma que será sempre uma prestação de natureza tributária, um dar, fazer ou não fazer de conteúdo unicamente tributário. O vínculo obrigacional se forma independentemente da vontade e até do conhecimento do obrigado. Assim, ainda que o sujeito passivo ignore a existência da obrigação tributária, esta o vincula e o impõe ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto.<sup>5</sup>

Ainda no que diz respeito à obrigação tributária, há uma diferença tênue entre dever e obrigação, consistente na liberdade que adquire o sujeito passivo. Diferentemente de quando se trata de um dever, na obrigação, depois de realizada a prestação, o sujeito passivo não se encontrará mais limitado ao sujeito ativo, ocorrendo o afastamento da situação de sujeição que até então se encontrava.<sup>6</sup>

Assim, pode-se dizer que após o adimplemento da obrigação pelo sujeito passivo em face do Estado, aquele se encontra quite com a administração e, portanto, não mais obrigado.

Em face da obrigação tributária, há que se falar na capacidade tributária, e esta pode ser definida como “a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária”.<sup>7</sup> A partir disso, então, pode-se dizer que a capacidade tributária passiva é a aptidão que o titular de direitos fundamentais dispõe para ocupar o polo passivo da relação jurídica de natureza tributária.

Após a composição da ordem jurídica, o poder tributário se transforma em competência tributária. A Constituição, assim, estabelece os termos para que esta competência seja exercida e a delimita dividindo entre as várias pessoas jurídicas de direito público. No sistema vigente, a competência tributária brasileira é exercida através do Poder Legislativo, visto que a Constituição adota o princípio da legalidade tributária.<sup>8</sup>

O sujeito ativo da relação jurídica tributária é o ente político dotado de competência e capacidade tributária. Dessa forma, o ente público dispõe de qualificação para

---

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272.

<sup>6</sup> BORGES, José Souto Maior, **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 51.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 377.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 141.

instituir os tributos dispostos na Constituição e, pode cobrá-los dos sujeitos passivos que integram tal relação.<sup>9</sup>

De outro lado, Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup> entende que nada impede que o sujeito ativo da relação jurídica tributária seja um particular. Conforme seu entendimento, o sujeito ativo pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou privado, e não há óbice para ser uma pessoa física. Dentre as pessoas de direito público, há aquelas investidas na capacidade política, dotadas de poder legislativo e, portanto, habilitadas a inovar a organização jurídica por meio da edição de normas. De outro lado, há outras que não são dotadas de competência tributária, mas aptas à titularidade de direitos subjetivos como integrantes das relações jurídicas obrigacionais.

Dentre as pessoas jurídicas de direito privado, pode-se destacar as entidades paraestatais que possuem personalidade jurídica privada, mas exercem atividades e funções de grande relevância para o desenvolvimento de finalidades públicas. Há, ainda, a possibilidade de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo da relação jurídica tributária, de forma que esta pessoa desempenhe atividade exclusiva de interesse público. Ou seja, obedecendo aos requisitos, nada impediria a indicação de sujeito de direitos, sendo pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo.

Desta forma, pode-se dizer que seria até possível uma pessoa física arrecadar tributos, mas desde que esta esteja exclusivamente sendo uma representante estatal de interesse exclusivamente público.

O sujeito passivo, por sua vez, conforme disposto no CTN<sup>11</sup>, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária, podendo ser contribuinte ou responsável. O contribuinte é aquele que tem relação direta com o fato gerador ao

---

<sup>9</sup> DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 194.

<sup>10</sup> CARVALHO, 2011, p. 369.

<sup>11</sup> **CTN**, 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.

Ibid., Art. 122, Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

passo que o responsável é aquele que, sem se revestir na condição de contribuinte, tem a obrigação a partir de expressa disposição em lei.

Conforme disposto no artigo 121 do CTN, o sujeito passivo tributário se refere à pessoa que está obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Tão logo se percebe que ainda não se faz a diferença entre responsável e contribuinte, sendo estes representantes das modalidades dispostas pelo CTN como ocupantes do polo passivo da obrigação tributária.<sup>12</sup>

Marçal Justen Filho<sup>13</sup> entende sujeição passiva tributária como a situação jurídica que diz respeito à titularidade no polo passivo da relação jurídica sob o regime de Direito Tributário. Dessa forma, o sujeito passivo tributário pode ser entendido como aquele que ocupa o polo passivo da relação jurídica de Direito Tributário.

Demais disso, as relações estabelecidas entre o fisco e os sujeitos de direito têm por objeto uma pluralidade de situações jurídicas, que se conjugam e se permeiam. Marçal Justen Filho<sup>14</sup>, neste ponto, afirma que “não há posição absolutamente passiva nem absolutamente ativa, perante essas relações tributárias”.

De forma a enriquecer tal entendimento, diz-se que a relação jurídica de direito público contém diversos deveres, principalmente para o sujeito passivo. A outro giro, há deveres que são impostos para o sujeito ativo, deveres estes decorrentes da natureza funcional de sua posição. Tal natureza inerente à função do sujeito ativo o singulariza, em razão da estrutura do direito público. Diz respeito a elemento incompatível com a noção de obrigação, de forma que o conceito de obrigação não alcança este ponto do fenômeno jurídico.<sup>15</sup>

Assim, pode-se dizer que, para Marçal Justen Filho, a sujeição à obrigação tributária vale apenas para o sujeito passivo, de modo que a figura do sujeito ativo, em decorrência da estrutura do direito público, não é abarcada pela obrigação. Desse modo, não se poderia falar em sujeição ativa.

Lado outro, tem-se a posição do responsável tributário como obrigado ao pagamento do tributo, ocupante do polo passivo da relação jurídica tributária, por expressa disposição de lei. Contudo, a doutrina diverge no que diz respeito à classificação e

---

<sup>12</sup> DENARI, Zelmo, 2013, p. 198.

<sup>13</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição tributária passiva**. Belém: CEJUP, 1986, p. 228.

<sup>14</sup> Ibid., p. 339.

<sup>15</sup> Ibid., p. 340.

espécies de responsabilidade, classificando de formas diversas as diferentes modalidades de sujeição passiva tributária.

O item 2.2 do presente capítulo abordará a questão de forma mais aprofundada, apresentando as posições existentes a respeito das possíveis classificações e assim, apresentará a classificação adotada no presente trabalho.

O regime jurídico de Direito Tributário, por sua vez, conforme entendido por Marçal Justen Filho<sup>16</sup>, na sua obra, precisa ter três atributos que são individualizadores de tal regime, quais sejam: avaliabilidade econômica da materialidade da hipótese de incidência, determinação de um dever suficiente a fornecer recursos financeiros ao Estado e a legalidade. Com a presença destes três elementos individualizadores é possível se falar em regime jurídico de Direito Tributário, tendo em vista que a hipótese de incidência tributária tem como base um fato representativo de riqueza. Assim, a partir de uma situação descrita, presume-se que há a existência de uma situação de riqueza por parte de alguém. E exatamente por isso a norma tributária se faz configurada.

Diante disso, em razão do que foi anteriormente exposto, passa-se a demonstrar as espécies ocupantes do polo passivo da relação jurídica de Direito Tributário e algumas das possíveis discussões acerca do tema.

## 2.2 ESPÉCIES

A discussão em face da relação jurídica de natureza tributária se perfaz de suma importância, pois sobre ela se encontra largo arcabouço jurídico fundamentado em teses distintas, apresentando diversas classificações pelos mais respeitados doutrinadores da área tributária, o que faz o tema tomar grande relevância.

Neste mesmo sentido que Renato Lopes Becho<sup>17</sup> afirma a natureza constitucional, no que diz respeito à sujeição passiva tributária, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal já julgou feitos relativos a este assunto. Assim, o Poder Judiciário reconhece que tal instituto tem natureza constitucional.

---

<sup>16</sup> JUSTEN FILHO, 1986, p. 249.

<sup>17</sup> BECHO, Renato Lopes, A sujeição passiva tributária na jurisprudência do STF. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n. 201, 2012, p. 137.



No que diz respeito às modalidades de sujeição passiva tributária, sendo entendidas como os grupos de pessoas que ocupam o polo passivo das relações tributárias, diferentes classificações podem ser encontradas.

### 2.2.1 Sujeição Passiva Direta e Indireta

Rubens Gomes de Souza<sup>18</sup> separa a sujeição passiva tributária em duas subespécies: sujeição passiva direta e indireta. A sujeição passiva direta diz respeito ao contribuinte, ou seja, a pessoa que tem relação econômica com o fato jurídico tributário, enquanto que a sujeição passiva indireta diz respeito às pessoas que são eleitas pelo legislador conforme necessidade ou interesse do Estado de cobrar o tributo de pessoa diferente do contribuinte.

Desta forma, de acordo com esta classificação, surgem dois grupos: sujeição passiva direta e a sujeição passiva indireta. O primeiro grupo diz respeito aos contribuintes. E o segundo, conforme a classificação de Rubens Gomes de Souza, é dividido em sujeição passiva indireta por transferência e sujeição passiva indireta por substituição. A primeira ainda se subdivide em solidariedade, sucessão e responsabilidade.

A classificação de Rubens Gomes de Souza é utilizada por alguns autores, a exemplo de Geraldo Ataliba. Posto isso, se faz necessária uma breve consideração a respeito desta classificação.

Como foi dito anteriormente, a sujeição passiva indireta é dividida em transferência e substituição. A transferência se configura nas situações em que, após o surgimento da obrigação tributária em face do sujeito passivo direto (contribuinte), fato superveniente disposto em lei, determina a transferência do ônus tributário para outra pessoa.

Neste diapasão, conforme a linha de pensamento de Rubens Gomes de Sousa<sup>19</sup>, a solidariedade seria uma espécie de transferência que ocorre quando mais de uma

---

<sup>18</sup> SOUZA, Rubens Gomes de, apud BECHO, Renato Lopes, As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro, **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, 2011, p. 117.

<sup>19</sup> SOUZA, apud BECHO, 2011, p. 117.

pessoa se encontra obrigada, concomitantemente, pelo ônus fiscal. A sucessão, por sua vez, aconteceria quando o contribuinte desaparece, seja por ato *inter vivos* ou por sua morte. A responsabilidade, para tanto, dá-se quando pessoa diversa do contribuinte, em face do não cumprimento do ônus fiscal, é chamada a arcar com o débito. A substituição, como a segunda modalidade de sujeição passiva indireta, ocorre quando a obrigação jurídica tributária já surge impondo o ônus fiscal à pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o fato gerador. Dessa forma, a lei dispõe que o sujeito passivo direto seja tão logo substituído pelo substituto tributário.

Geraldo Ataliba, por sua vez, entende que o sujeito passivo da obrigação tributária corresponde ao devedor, que é denominado por contribuinte. “É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”.<sup>20</sup>

Para o referido autor, a sujeição passiva indireta consiste na situação de quando o legislador dispõe que ocupe o lugar do sujeito passivo pessoa diversa da posta na configuração descrita, ou quando transfere a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra. Assim, conforme seu entendimento, há duas possibilidades: que a obrigação já nasça tendo como sujeito passivo alguém que não corresponda à pessoa disposta pela Constituição Federal, ou quando a sujeição passiva é deslocada para outra pessoa, por força de lei.<sup>21</sup>

Sacha Coêlho<sup>22</sup>, apesar de se apoiar na classificação da sujeição passiva direta e indireta, impõe que a substituição é uma modalidade de sujeição passiva direta, não tendo como traduzir seu pensamento, senão pelas suas próprias palavras:

Ora, se assim é, tanto o “contribuinte” quanto o “substituto” são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da “substituição”, dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência.

Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar. Há, portanto, alteração no esquema dos obrigados (o que não ocorre na sujeição passiva direta dita “por substituição”). Todos os “responsáveis” –

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 86.

<sup>21</sup> *Ibid.*, p. 89.

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha, 2010, p. 613.

na sujeição passiva indireta – ficam obrigados a um dever de pagar tributo que, originariamente, por força de lei, era do sujeito passivo direto. A este tipo de sujeição passiva indireta a doutrina denomina de sujeição passiva por transferência (por isso que se dá uma “transferência de responsabilidade”).

Aliomar Baleeiro<sup>23</sup>, por outro lado, entende de forma diversa, dispondo que, “ao eleger expressão tão genérica – o responsável tributário -, o Código Tributário Nacional, no artigo 128<sup>24</sup> não distingue as modalidades diversificadas possíveis de sujeição passiva, transferência, cumulação ou substituição”. E é dessa forma que ele critica a linha de pensamento de Rubens Gomes de Souza, dispondo que se pode considerar que toda sujeição passiva é direta, desde que se leve em consideração que decorre diretamente de lei:

As classificações são difíceis e sempre eivadas de imprecisões. Em certo sentido, toda sujeição passiva é direta, pois decorre diretamente da lei, assim que se realizam o pressuposto da norma básica e o pressuposto da norma secundária complementar. Nesse sentido, se isolarmos a hipótese da norma secundária (que é dependente da hipótese da norma básica), a responsabilidade do responsável nasce diretamente da lei, ou seja, da realização do pressuposto secundário. Em relação ao fato gerador básico, da regra-mãe, o responsável sempre terá vinculação indireta, mesmo na substituição tributária. No entanto, o responsável, em todas as suas modalidades, por transferência, cumulação ou por substituição, será sempre sujeito vinculado diretamente ao pressuposto da norma secundária <sup>25</sup>.

Assim, resta claro que Aliomar Baleeiro propõe outra classificação a respeito da sujeição passiva tributária, de forma que no polo passivo pode-se encontrar o contribuinte e o responsável. E sobre este, há a possibilidade de haver a responsabilidade por substituição e por sucessão. Para ele, são espécies de responsabilidade tributária a sucessão ou a substituição. Coerentemente, ele dispõe que a solidariedade não diz respeito à espécie de sujeição passiva tributária por responsabilidade indireta, sob o argumento de que o CTN apresenta em seção própria à responsabilidade, sendo a solidariedade apenas uma forma de garantia.

Da mesma forma que Baleeiro, Becker entende que a solidariedade não é uma espécie de responsabilidade tributária. “Toda vez que houver solidariedade jurídico-

---

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1124.

<sup>24</sup> **CTN**, Art. 128, Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

<sup>25</sup> BALEEIRO, loc. cit.

tributária, inexistente responsabilidade legal tributária”. Assim, quando o Estado pode ao mesmo tempo escolher entre dois indivíduos, de qual deles será exigido a satisfação da prestação tributária, não há que se falar em responsabilidade tributária.<sup>26</sup>

Com o intuito de finalizar a discussão e entendendo ser a classificação mais adequada, deve-se falar da classificação de Renato Lopes Becho. Enquanto a doutrina tradicional classifica a sujeição passiva em direta e indireta, a primeira diria respeito aos contribuintes, enquanto a segunda aos responsáveis e substitutos. Para ele, todavia, não é possível se classificar a responsabilidade tributária por substituição como uma categoria própria de sujeição passiva tributária.

Contudo, o referido autor entende que a sujeição passiva indireta pode ser representada pelos substitutos tributários por fato futuro e pelos substitutos tributários por diferimento. Por tal razão, entende ele que há duas espécies de substitutos tributários, que serão vistos com profundidade posteriormente.

Diante do que foi demonstrado anteriormente, há a confirmação de que não há unicidade no que diz respeito à classificação da sujeição passiva tributária, divergindo a classificação do CTN e as classificações ora apresentadas.

### 2.3. O CONTRIBUINTE

Se a pessoa descrita na hipótese de incidência, tendo relação pessoal e direta com a mesma, posta no polo passivo da norma tributária como titular do dever de pagar o tributo, estará na condição de contribuinte. Desta forma, o contribuinte é a mesma pessoa que integra o aspecto pessoal e subjetivo da hipótese de incidência.

A hipótese de incidência pode ser entendida como a descrição legal de um fato, ou seja, é a descrição hipotética de um fato na lei. A hipótese de incidência, portanto, é um conceito abstrato dado pelo legislador de qualquer fato concreto. Dessa forma,

---

<sup>26</sup> BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 558.

pode-se dizer que a hipótese de incidência tributária consiste na hipótese da lei tributária, qual seja a descrição genérica de um fato.<sup>27</sup>

No que diz respeito ao aspecto subjetivo e pessoal da hipótese de incidência, há que se fazer uma diferenciação. O sujeito que ocupa o aspecto pessoal é aquele que está apto à realização do fato gerador, ao passo que o sujeito que ocupe o aspecto subjetivo é aquele que está obrigado ao cumprimento da obrigação, qual seja, o pagamento do tributo.

Assim, como dado normativo da hipótese de incidência, o contribuinte ocupa a descrição da hipótese em seu aspecto pessoal. E, ainda, como dado normativo da consequência, tal contribuinte compõe o aspecto subjetivo da consequência.<sup>28</sup>

Alfredo Augusto Becker<sup>29</sup> entende que, diante da hipótese de incidência jurídica do tributo, que tem como consequência o nascimento do dever jurídico tributário, há a figura do contribuinte de fato e o contribuinte *de jure*. A partir da obrigação jurídica que surge com a hipótese de incidência realizada, o tributo é objeto da prestação jurídica tributária, que consiste em um bem de valor econômico e que importa no ônus da perda desse bem, quando se obriga ao pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º<sup>30</sup>, traz o conceito de tributo. A partir do texto legal, entende-se que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, que deve ser paga em moeda, ou em objeto que possa ser convertido em moeda. Além disso, deve ser instituído por lei, decorre de atividade lícita e não impõe margem de discricionariedade para o Estado, no que diz respeito a sua cobrança, o que explica ser uma atividade plenamente vinculada.

O contribuinte de fato seria a pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo, sem poder transferi-lo para outra pessoa, ou seja, é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo. Ao passo que o contribuinte *de jure*, seria a pessoa que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária, sendo então a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo.

---

<sup>27</sup> ATALIBA, 2012, p. 59.

<sup>28</sup> JUSTEN FILHO, 1986, p. 115.

<sup>29</sup> BECKER, 1998, p. 533.

<sup>30</sup> **CTN**, Art. 3º, Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ademais, para Renato Lopes Becho, contribuinte seria a pessoa que realiza a materialidade descrita na hipótese de incidência tributária. Como afirmado pelo mesmo, conforme a doutrina tradicional, só existiria um tipo de contribuinte. Ocorre que ele tem posicionamento diverso.<sup>31</sup>

Nessa linha de pensamento, ele entende que os contribuintes podem ser divididos entre sujeitos passivos constitucionais e sujeitos passivos legais.

Os sujeitos passivos constitucionais seriam aqueles que estão identificados diretamente na Constituição. Tais sujeitos podem ser entendidos como os que realizam o critério material dos impostos dispostos na Constituição. A própria Constituição já aponta para o contribuinte, por isso que o mesmo é denominado por sujeito passivo constitucional, por ter participado de forma direta da ação que deu ensejo a causa jurídica do tributo.<sup>32</sup>

Renato Lopes Becho, contudo, faz uma ressalva, tendo em vista que o legislador infraconstitucional não estará obrigado a eleger todos os sujeitos passivos constitucionais. Dessa forma, pode o legislador escolher por não colocar, no polo passivo da relação jurídica tributária, determinados sujeitos passivos constitucionais possíveis.<sup>33</sup>

De outro lado, há a figura do sujeito passivo legal, sendo aquele sujeito declarado pela legislação infraconstitucional, no sentido de o legislador estar limitado ao espaço que fora delimitado por uma norma hierarquicamente superior. Assim, primeiramente o polo passivo da relação jurídica tributária é ocupado pelo sujeito passivo constitucional, mas pode ocorrer uma alteração daquele contribuinte previsto na Constituição para outra pessoa, por acréscimo de mais alguém ou em substituição a ela. Isso ocorre por uma lógica, já que se deve colocar primeiramente o sujeito passivo previsto constitucionalmente e, posteriormente, a lei acrescenta o sujeito passivo, que implicitamente é aceito pela Constituição.<sup>34</sup>

Posto isso sobre o conceito de contribuinte, percebe-se que não há muita discussão sobre o tema. Isso ocorre tendo em vista que, apesar de algumas peculiaridades entre a visão de um autor e outro, de um modo geral, pode-se dizer que o

---

<sup>31</sup> BECHO, 2000, p. 85.

<sup>32</sup> Ibid., p. 86.

<sup>33</sup> Ibid., p. 90.

<sup>34</sup> Ibid., p. 92.

contribuinte é visto de mesma forma, qual seja o sujeito passivo direto, ocupante do polo passivo da relação jurídica de direito tributário. Por fim, pode-se dizer ainda que o mesmo se encontra submetido à atividade plenamente vinculada do Estado, quando do pagamento do tributo e conseqüente adimplemento da obrigação.

#### 2.4. O RESPONSÁVEL

A palavra responsabilidade decorre da ideia de ser alguém responsável pelo descumprimento de um dever jurídico.

Há que se falar aqui que a figura do responsável não necessariamente decorre do descumprimento de um dever jurídico, já que pode surgir a partir de disposição legal. Para tanto, no entendimento de Hugo de Brito Machado, a responsabilidade e o dever não se confundem, de forma que a responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, ou seja, a não prestação. Pode-se dizer, então, que é a sujeição de alguém à sanção. “Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a alguém que não tem”.<sup>35</sup> Pode-se dizer, ainda, que, no âmbito do direito tributário, a responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito.

O sentido amplo corresponde à ideia de submissão de determinado sujeito, sendo contribuinte ou não, à prerrogativa do fisco de exigir a prestação tributária. De outro lado, em sentido estrito, diz respeito à submissão em decorrência de disposição legal expressa, de algum sujeito que não seja contribuinte, apesar de está vinculado ao fato gerador da relação jurídica tributária, ao direito do fisco exigir a respectiva pretensão.

Aliomar Baleeiro<sup>36</sup>, ao dispor sobre a sujeição passiva tributária, entende que há a possibilidade de, no polo passivo da relação jurídica tributária, estar o contribuinte ou o responsável.

Pelo entendimento de Aliomar Baleeiro, a figura do responsável surge, quando o legislador opta por, ao invés de eleger o contribuinte, colocar outra pessoa no polo passivo da norma tributária diferente da pessoa descrita na hipótese de incidência,

---

<sup>35</sup> MACHADO, 2013, p. 154.

<sup>36</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1119.

estando, portanto, diante da figura do responsável. Assim, o responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal do antecedente.<sup>37</sup>

Quando, diante da relação jurídica tributária, estiver mais de um obrigado no polo passivo, o legislador terá que definir qual a relação existente entre os coobrigados, se serão solidariamente ou subsidiariamente obrigados.

A condição do sujeito passivo como responsável tributário não decorre do descumprimento do dever de cumprir a obrigação pelo contribuinte, mas a partir da ocorrência de um fato próprio descrito em lei, podendo este ser lícito (sucessão, substituição tributária) ou ilícito.<sup>38</sup>

Existem situações em que a lei concede ao Estado a prerrogativa de exigir de pessoa diversa da relação à satisfação da prestação tributária, somente depois de ocorrer o fato da não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte. Ou seja, a responsabilidade vai ocorrer quando houver o descumprimento à satisfação da obrigação tributária pelo contribuinte, fazendo surgir a figura do responsável tributário. Com o escopo de concretizar esta situação, Becker<sup>39</sup> exemplifica da seguinte maneira:

A lei determina que o vendedor do imóvel, dentro de determinado prazo, deverá recolher o imposto de transmissão. Se, dentro desse prazo, o vendedor não recolheu o imposto de transmissão e se a lei, somente depois de ocorrer este fato (não recolhimento pelo vendedor em determinado prazo do imposto de transmissão), permite ao Estado exigir aquele imposto do Tabelião, então, neste caso, e unicamente neste caso: existe a figura do responsável legal tributário.

Acontecendo tal situação prevista, ocorre a criação da relação jurídica tributária que figurará no polo passivo dessa relação o vendedor. De outro lado, pode-se identificar nesta relação uma omissão, qual seja o descumprimento da prestação jurídica na primeira relação jurídica. A partir da ocorrência da hipótese de incidência da omissão, surge um efeito jurídico, sendo o nascimento de uma segunda relação jurídica, em que o Estado figura no polo ativo e o responsável legal tributário (no exemplo dado, o Tabelião).

A responsabilidade tributária ocorre, quando a lei outorga ao Estado a prerrogativa de exigir de pessoa diversa a satisfação da prestação jurídica tributária, somente

---

<sup>37</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1115.

<sup>38</sup> Ibid., p.1114.

<sup>39</sup> BECKER, 1998, p. 560.



após a ocorrência da não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte *de jure*. Conforme disposto por Becker, o responsável tributário não é o contribuinte *de jure*, entendendo ser aquele sujeito passivo de uma relação de natureza fiduciária.

Não é este o entendimento ora adotado, haja vista a posição sobre a conformação da obrigação tributária trazida por Aliomar Baleeiro, como será visto no Capítulo 4 do presente trabalho, em que se faz necessário haver um pressuposto de fato para a norma de responsabilidade.

Neste diapasão, Renato Lopes Becho também apresenta seu respeitoso entendimento acerca do tema.

O Código Tributário Nacional, no Capítulo V trata da responsabilidade tributária. Os artigos deste capítulo vinculam diversas pessoas, a exemplo de pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, sócios etc., ao recolhimento de tributo.

O artigo 134<sup>40</sup> do Código Tributário Nacional, a partir da utilização do termo “impossibilidade”, alude que, nas situações em que não seja possível a exigência do adimplemento da obrigação pelo contribuinte, deve responder solidariamente com este pelos atos que vierem a intervir ou pelas omissões em que sejam responsáveis.

Na visão de Renato Lopes Becho, essa impossibilidade apontada pelo artigo supramencionado é jurídica e não econômica. Segundo ele, “se fosse econômica, transformaria as pessoas catalogadas nos diversos incisos em contribuintes por substituição”. Ou seja, se há de considerar que esta responsabilidade seja econômica, seria o mesmo que dizer que, nos casos em que o contribuinte não

---

<sup>40</sup> **CTN**, Art. 134, Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

suporte a carga econômica atribuída pelo tributo, o recolhimento recairá sobre as pessoas elencadas no artigo 134.<sup>41</sup>

Sobre este artigo, o referido autor é defensor da tese de que, ao artigo atribuir a responsabilidade a algumas pessoas, não constitui uma penalização de caráter sancionatório, restando apenas as de caráter moratório. Além disso, se apoia na ideia de que o responsável não faz parte da relação jurídica tributária, sendo um garantidor fiduciário do crédito de natureza tributária.

Para ele, nenhum dos responsáveis, ora elencados no artigo 134, passou a fazer parte do polo passivo da relação jurídica de Direito Tributário, antes da constituição do crédito. Para ele, a justificativa para esta tese é dada pelo Direito Processual Civil e a sua Teoria Dualista.<sup>42</sup>

A relação jurídica de natureza tributária seria uma relação de crédito e não de poder. Para tanto, sobre esta relação de crédito, a doutrina alemã, através da “doutrina dualista” das obrigações, separa de uma forma que se tem: crédito/débito (*Schuld*) e a garantia/responsabilidade (*Haftung*)<sup>43</sup>. A partir disso, então, Renato Lopes Becho afirma que a Constituição Federal traz o *Schuld* para os sujeitos passivos constitucionais e legais, através de autorização implícita, mas não traz o *Haftung*. Ou seja, o sistema constitucional tributário regula a criação do crédito para o Estado e do débito para o contribuinte.

Quando a obrigação e a responsabilidade estão inseridas na relação de crédito e débito (quando o responsável e o devedor forem a mesma pessoa), não resta dúvida que o Fisco poderá executar o crédito que lhe é de direito. De outro lado, pode ser que a responsabilidade (*Haftung*) que todo devedor ostenta pode existir para algumas pessoas que não são portadores da dívida (*Schuld*). Diante disso, diz-se que quem ostenta a dívida possui responsabilidade, mas não é todo mundo que possui responsabilidade que possui a dívida.<sup>44</sup>

Acompanhando esta ideia, pode-se inferir que há duas relações jurídicas na cobrança do tributo. A primeira diz respeito à relação de crédito/débito, sendo o sujeito passivo o previsto constitucionalmente. A segunda, por sua vez, se refere à

---

<sup>41</sup> BECHO, 2000, p. 150.

<sup>42</sup> Ibid., p. 152.

<sup>43</sup> Ibid., p. 153.

<sup>44</sup> Ibid., p. 154.

relação de garantia/responsabilidade, que pode ter como sujeito passivo o contribuinte ou o responsável, realizando a alteração do polo passivo.

Ainda no que diz respeito à figura do responsável, o fato de a relação jurídica tributária ser de índole objetiva (os motivos do descumprimento da obrigação pelo contribuinte não importam para o Fisco), interfere na visão processual do responsável tributário.<sup>45</sup>

A legislação autoriza que no processo tributário, o Estado-Administração poderá se valer tão logo do processo de execução, quando a matéria em questão seja objeto de cobrança de um crédito tributário. O próprio artigo 204<sup>46</sup> do Código Tributário Nacional confirma isso, de modo que, ao tratar da dívida ativa, afirma a sua presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita, podendo ser utilizada como um título executivo.

Os artigos 201 e 202 do Código Tributário Nacional tratam da constituição da dívida ativa. Tal fenômeno, por sua vez, ocorre quando esgotado o prazo fixado para pagamento do crédito por lei ou por decisão, e é devidamente inscrita no órgão administrativo competente. O artigo 202<sup>47</sup>, ainda infere que o termo de inscrição em dívida ativa deve conter o nome do devedor ou dos corresponsáveis. Assim, para ele, pode-se dizer que seria mais uma confirmação de que o legislador colocou o responsável fora da sujeição passiva tributária, tendo em vista que tratou da situação colocando o responsável ao lado do contribuinte.

Para tanto, como afirma Renato Lopes Becho, os processos que digam respeito à cobrança de tributo, tendo como sujeito passivo o responsável tributário, podem ser de índole subjetiva ou objetiva. Isso quer dizer, portanto, que as prerrogativas inerentes à Fazenda Pública, quando da exigência do cumprimento da obrigação tributária por outra pessoa, que não o sujeito passivo tributário, não se dá de mesma forma quanto à exigibilidade da relação processual.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> BECHO, 2000, p. 160.

<sup>46</sup> **CTN**, Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

<sup>47</sup> **CTN**, Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros.

<sup>48</sup> BECHO, op.cit., p. 162.

Ademais, quando a execução tiver como sujeito passivo o contribuinte ou substituto, o Estado poderá executar diretamente a obrigação tributária, tendo que averiguar, tão somente, o não recolhimento do tributo. De outro lado, quando a execução for direcionada ao responsável tributário, o Estado deverá portar título hábil a comprovar a existência da responsabilidade do referido responsável.

Por fim, frente às disposições elencadas sobre o instituto da responsabilidade tributária, se mostra mais coerente o entendimento de Renato Lopes Becho. Todavia, por sua linha de pensamento, o responsável tributário não faria parte da sujeição passiva tributária, tendo em vista que a sua colocação na relação jurídica de direito tributário ocorre posteriormente à ocorrência do fato gerador, momento no qual a obrigação tributária já se encontra concreta e exigível.

Neste sentido, há que se fazer uma ressalva. A partir das hipóteses elencadas no Capítulo V do CTN, que trata da responsabilidade tributária, pode-se dizer que, para que o responsável seja eleito, há realização de um “fato gerador” para que sua entrada no polo passivo da relação jurídica tributária ocorra. Apesar de concordar com a classificação feita por Renato Lopes Becho, não se pode afirmar que o responsável tributário não faz parte da sujeição passiva tributária, pelo simples fato de que seu ingresso na relação ocorre em momento posterior à ocorrência do fato gerador, como será visto no Capítulo 4 do presente estudo.

Em sendo assim, os tópicos a seguir estão de acordo com a classificação elencada pelo CTN, de forma a facilitar a conformação do entendimento apresentado pelo presente trabalho.

#### **2.4.1 Responsabilidade dos Sucessores**

A responsabilidade dos sucessores está disposta em seção própria do Código Tributário Nacional, a partir do artigo 129<sup>49</sup>. A partir da definição da responsabilidade por sucessão, o CTN prevê que estas normas aplicam-se aos créditos já constituídos à data dos atos que nela estão referidos, bem como aos que estejam

---

<sup>49</sup> **CTN**, Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

em curso, ou que ainda venham a ser constituídos, desde que tenham relação com obrigações surgidas até aquela data.

Assim, pode-se dizer que a responsabilidade de terceiro, por meio da sucessão do contribuinte, pode ocorrer quanto às dívidas fiscais deste que sejam preexistentes, quanto às dívidas que ainda vierem a ser lançadas após a sucessão, desde que a ocorrência do fato gerador tenha se dado até a data da sucessão.

Vale ressaltar que a responsabilidade por sucessão não constitui sanção jurídica. O fato jurídico que dá ensejo à sucessão é lícito, o que confirma o seu caráter não sancionatório. Por esta razão, a responsabilidade não se configura em todas as obrigações originadas anteriormente à data da sucessão, mesmo que não formalizadas pelo lançamento, e ainda que não tenham sido descumpridas pelo sucedido.<sup>50</sup>

A primeira hipótese de responsabilidade por sucessão de que trata o CTN é a dos adquirentes de imóveis, no que diz respeito aos tributos incidentes sobre a propriedade, domínio útil e a posse dos bens, conforme disposto no artigo 130.<sup>51</sup>

Nesta hipótese, os adquirentes de tais imóveis sub-rogam-se nos créditos tributários originários de tais tributos, ou seja, o sujeito passivo passa a ser o novo proprietário, posseiro ou foreiro em substituição ao anterior. O ressarcimento do adquirente, contudo, diz respeito a assunto entre ambos. Vale a ressalva de que, não havendo prova da quitação relativa aos tributos que são devidos pelo contribuinte-alienante até a data da sucessão, o adquirente passa sozinho a ser o novo sujeito passivo da relação jurídica tributária.<sup>52</sup>

O CTN dispõe, também, sobre as hipóteses de responsabilidade pessoal no seu artigo 131<sup>53</sup>. No que trata o inciso I, o artigo 131 amplia a quaisquer bens a regra

---

<sup>50</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1136.

<sup>51</sup> **CTN**, Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

<sup>52</sup> BALEEIRO, op.cit., p. 1138.

<sup>53</sup> **CTN**, Art. 131, São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

que o artigo 130 dispôs apenas para os bens imóveis. O inciso II, por sua vez, diz respeito ao sucessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro. Aqui há a disposição sobre a sucessão *causa mortis*, tendo em vista que a responsabilidade se restringe ao montante do quinhão, legado ou da meação. E, ainda há o inciso III, que trata do espólio, e este responde não só pelos tributos que dizem respeito aos tributos deixados e pelos que restaram vencidos até a partilha, mas também pelos tributos do *de cujus* anterior a abertura da sucessão.

Há ainda a responsabilidade por sucessão, que se dá por meio da fusão, transformação e incorporação de empresas, que se encontra disposta no artigo 132<sup>54</sup> do CTN. Assim, “a empresa ou pessoa jurídica de Direito Privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra responde pelos tributos devidos pelas entidades, que nela se integraram até a data do ato que as uniu”.<sup>55</sup>

Por fim, há o artigo 133<sup>56</sup> do CTN, que dispõe da alienação da empresa ou estabelecimento. Conforme disposto neste artigo, havendo alienação de uma empresa, seu fundo de comércio ou tão somente seu estabelecimento, e continuando o adquirente a mesma atividade de exploração, estando ou sob a

---

<sup>54</sup> **CTN**, Art. 132, A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

<sup>55</sup> BALEIRO, 2013, p. 1140.

<sup>56</sup> **CTN**, Art. 133, A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

mesma ou diferente razão social, ou sob firma ou nome individual, fica sendo responsável o adquirente pelos tributos devidos até a data da alienação.

Vale ressaltar que será cobrado diretamente do adquirente os débitos anteriores à alienação, se o alienante extinguir a atividade de exploração ou não iniciar outra no prazo de seis meses contados da data da alienação. Todavia, cobrará diretamente do alienante em caso contrário, reservando-se de cobrar do adquirente se aquele for insolvente, desaparecido ou tornar-se impraticável a cobrança.<sup>57</sup>

#### **2.4.2. Responsabilidade de Terceiros**

O artigo 134<sup>58</sup> trata da hipótese de responsabilidade de terceiro, em situações que haja a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal tributária pelo contribuinte. Assim, responderá solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. Neste contexto, traz um rol de terceiros responsáveis nos seus incisos.

Primeiro há a responsabilidade dos pais pelos tributos devidos por seus filhos menores, como há também a possibilidade de haver a responsabilidade dos tutores e curadores pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados. Os administradores de bens de terceiros são responsáveis pelos tributos devidos por estes. Há ainda que se falar na responsabilidade do inventariante, que é responsável pelos tributos devidos pelo espólio. O síndico e o comissário são responsáveis pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário. Os tabeliães, escritvães e demais serventuários de ofício são responsáveis pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou que tenham sido praticados perante

---

<sup>57</sup> BALEIRO, 2013, p. 1143.

<sup>58</sup> **CTN**, Art. 134, Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escritvães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

eles, desde que estejam ligados ao seu ofício. Por fim, há a responsabilidade dos sócios, na hipótese de liquidação da sociedade de pessoas.

Há ainda que se falar que a solidariedade prevista neste artigo requer o cumprimento de duas condições, quais sejam: a impossibilidade econômica do contribuinte satisfazer seu débito, bem como a interferência do terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas. Portanto, para haver a responsabilidade solidária, deve haver uma relação de causa e efeito.<sup>59</sup>

O artigo 135<sup>60</sup> trata da hipótese de responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias oriundas de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos.

Assim, serão responsáveis por tais atos as pessoas dispostas no artigo 134 do CTN; os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Então, as pessoas indicadas no presente artigo passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte.

Por fim, não se poderia deixar de falar da substituição tributária, que de forma similar à responsabilidade, há autores que enxergam o instituto de maneiras diferentes.

## 2.5 SUBSTITUTO

De um modo geral, a doutrina tradicional entende que o sujeito passivo da relação jurídica tributária, via de regra, deveria ser uma determinada pessoa que tem como própria renda ou capital a hipótese de incidência de um fato signo presuntivo.<sup>61</sup>

Ocorre que, em algumas situações, ocupando esta pessoa o polo passivo da relação, pode vir a causar dificuldades para o nascimento ou extinção dessas relações. Por isso que, nestas situações, o legislador escolheu para colocar, no

---

<sup>59</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1149.

<sup>60</sup> **CTN**, Art. 135, São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

<sup>61</sup> BECKER, 1998, p. 553.



lugar do sujeito passivo tributário originário, outra pessoa que constitui a figura do substituto legal tributário.

Doravante, o fenômeno da substituição tributária existe, quando o legislador coloca como sujeito passivo da relação jurídica tributária qualquer indivíduo em substituição ao sujeito determinado, cuja renda ou capital da hipótese de incidência é signo presuntivo. Ou seja, a substituição vai ocorrer quando, por opção legislativa, é colocado qualquer outro sujeito no polo passivo da relação jurídica de natureza tributária.<sup>62</sup>

No momento em que a lei dá a prerrogativa ao substituto do direito de reembolso ou retenção na fonte em face do substituído, a relação jurídica entre o substituto e o substituído não é de natureza tributária. “O que o substituído paga ao substituto não é tributo”.<sup>63</sup>

Aqui, portanto, pode-se fazer uma relação entre o substituto e o responsável, no sentido de que, se a lei dá ao responsável o direito de reembolso ou retenção na fonte, em face do contribuinte *de jure*, em referência ao que o responsável pagou ao Estado, isto não quer dizer que, por esse direito concedido ao responsável de reembolso ou retenção na fonte, o responsável passaria a ser um substituto legal tributário. Essa transformação não ocorre, já que o direito de reembolso ou de retenção na fonte não diz respeito a um elemento essencial e caracterizador do fenômeno da substituição tributária.<sup>64</sup>

Dessa forma, sobre a relação entre o substituto e substituído há afirmações a serem feitas. A primeira diz respeito ao fato de que não há relação jurídica entre o substituído e o Estado, mesmo sofrendo a repercussão jurídica do tributo, em razão do substituto legal tributário ter o direito de retenção na fonte ou de reembolso. Em segundo lugar, em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo nas situações em que há existência do direito de reembolso ou a retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituído, visto que é a única prestação que se reveste de caráter tributário. E, por fim, o substituído não paga o tributo ao substituto, a prestação jurídica que o substituído faz, a fim de satisfazer o

---

<sup>62</sup> BECKER, 1998, p. 552.

<sup>63</sup> *Ibid.*, p. 557.

<sup>64</sup> *Ibid.*, p. 561.

direito de reembolso ou de retenção na fonte do substituto, é de natureza privada e não tributária.<sup>65</sup>

A substituição tributária para frente é autorizada pelo artigo 150, §7º da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93.

O texto constitucional, ao tratar do tema, usa o termo “responsável”, se referindo à responsabilidade por fato futuro. Ocorre que não diz respeito à modalidade de responsabilidade, mas sim, de substituição.

A substituição tributária para frente ocorre nos chamados tributos plurifásicos, em que há uma repetição da incidência tributária no decorrer da cadeia produtiva ou comercial. Esta modalidade de substituição ocorre, por exemplo, no ICMS, imposto pelo qual em cada operação de circulação de mercadoria há a incidência do tributo.<sup>66</sup>

Dessa forma, com a substituição tributária para frente, pode-se exigir do contribuinte inicial da cadeia que faça o recolhimento antecipado do tributo que será devido em todos os fatos que irão ocorrer de forma presumida no futuro. Dessa forma, o contribuinte inicial da cadeia é o sujeito passivo constitucional do ICMS em relação ao pagamento que faz da operação que efetivamente realizou, além do fato de que ele é substituto dos acontecimentos que presumidamente ocorrerão no futuro.

Outra situação apontada por Renato Lopes Becho é o diferimento, sendo um instituto capaz de interferir na sujeição passiva tributária. Para tanto, ele entende tal instituto como “a situação, prevista em lei, de postergação da incidência da norma tributária, que deixa de incidir em uma dada operação, para surtir seus efeitos em outra”.<sup>67</sup>

Assim, pode-se dizer que o diferimento seria exatamente o oposto da substituição tributária para frente. Haja vista na substituição tributária para frente ocorrer o recolhimento antecipado do tributo por disposição de lei, no diferimento tem-se a incidência adiada.

O diferimento só pode acontecer nos impostos plurifásicos, onde se tem uma sucessão de fatos imponíveis, sendo o ICMS o principal exemplo deste tipo de

---

<sup>65</sup> BECKER, 1998, p. 563.

<sup>66</sup> BECHO, 2000, p. 136.

<sup>67</sup> Ibid., loc. cit.

imposto. Conforme o entendimento de Becho, em razão de tal imposto incidir sobre a circulação de mercadorias, pode ocorrer varias vezes sobre uma mesma mercadoria e, com isso, é possível que o legislador, tomando conhecimento que tais incidências ocorrerão, “postergar” ou ainda “abandonar” uma incidência.<sup>68</sup>

Diante disso, entende Becho que o diferimento seria uma postergação do recolhimento do tributo.

Conforme Marçal Justen Filho preconiza que na substituição há duas normas. A primeira configura a norma tributária “normal”. A outra, de forma secundária, está vinculada a primeira, e elege elementos específicos, originando a substituição. A norma secundária então se vincula a primeira para trazer determinadas peculiaridades, relativamente e algumas situações de fato.<sup>69</sup>

Desse modo, a norma secundária tem caráter excepcional, justamente por eleger determinada modalidade especial na conformação da hipótese de incidência e prevê que a verificação dessas circunstâncias excepcionais produzirá a substituição.<sup>70</sup>

Assim, de forma a sintetizar tal entendimento, pode-se dizer que a norma principal estabelece a hipótese de incidência e o mandamento, devendo obedecer a todos os princípios e regras constitucionais. Por meio desta norma, o destinatário constitucional e legal tributário é instituído como contribuinte. Há de outro lado, a norma secundária, acessória, que estabelece a substituição. Esta norma, portanto, se conjuga com a norma principal e estabelece um esquema excepcional, cujo resultado diz respeito a uma prestação tributária que deverá ser adimplida não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional, denominado por substituto.<sup>71</sup>

Por fim, vale a ressalva de que Marçal<sup>72</sup> reputa-se inegável que a materialidade da hipótese de incidência da norma acessória não considera um fato signo-presuntivo de riqueza.

Pode-se dizer então que a substituição tributária ocorre quando há um terceiro que seja participante da cadeia de produção e comercialização, que por uma opção

---

<sup>68</sup> BECHO, 2000, p. 137.

<sup>69</sup> JUSTEN FILHO, 1986, p. 268.

<sup>70</sup> Ibid., p. 269.

<sup>71</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>72</sup> Ibid., p. 273.

legislativa, faz o recolhimento do tributo de forma direta no lugar do contribuinte, excluindo a sua responsabilidade. Desse modo, substituído é excluído da relação tributária.

Por derradeiro, em face das classificações apresentadas no presente capítulo, passa-se, portanto, a expor o cerne do atual estudo sobre o princípio da capacidade contributiva e a responsabilidade tributária.

### 3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

#### 3.1 NOÇÕES GERAIS

“Princípio”, do latim *principium, principii* traduz-se por ‘origem’, ‘começo’, ‘base’. Assim, o princípio pode ser entendido como o alicerce sobre o qual se monta um sistema. Os princípios jurídicos dizem respeito a normas de hierarquia superior, autênticas sobrenormas que servem como fonte orientadora frente às demais.<sup>73</sup>

Para Gustavo Prado Garcia<sup>74</sup>, princípio constitucional “é a base sobre a qual se sustenta o arcabouço jurídico-constitucional”. Dessa forma, não pode ser suprimido por ato do Congresso Nacional, ainda que seja por emenda constitucional, nem tampouco ser ignorado pelo julgador.

Quando se fala do caráter de fonte orientadora das demais normas, os princípios são considerados como a base do ordenamento jurídico e, diante da importância e destaque conferidos pela Constituição Federal de 1988, pode-se dizer que a capacidade contributiva é um princípio.

A capacidade contributiva, por sua vez, revela-se pela idoneidade dada ao contribuinte, na qualidade de titular da relação jurídico-tributária, de suportar a carga tributária e arcar com os dispêndios públicos. Assim, entende-se a capacidade contributiva como um patamar estabelecido pelo legislador para submeter o contribuinte ao regime impositivo, através de critérios estabelecidos pela Constituição.<sup>75</sup>

Não é de outra forma que Roque Antonio Carrazza<sup>76</sup> define o princípio da capacidade contributiva de forma que entende que tal princípio reforça o princípio republicano e ainda entende o princípio em apreço como aquele que revela a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes.

---

<sup>73</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 33-34.

<sup>74</sup> GARCIA, Plínio Gustavo Prado. Capacidade contributiva como limite ao poder de tributar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 206, 2012, p. 106.

<sup>75</sup> DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, 2006, p. 79.

<sup>76</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed., São Paulo. Malheiros, 2012, p. 96.

A partir da definição do princípio da capacidade contributiva, é possível afirmar que quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Assim, os contribuintes estarão contribuindo com os cofres públicos, mas ao mesmo tempo estarão suportando cargas tributárias proporcionais aos seus padrões de riqueza.<sup>77</sup>

Segundo Marçal Justen Filho<sup>78</sup>, o princípio da capacidade contributiva diz respeito à importância econômica das condutas eleitas para constarem na hipótese de incidência de um tributo. Para ele, inexistiria taxa, tributo ou até mesmo contribuição, se a obrigação de pagar não estiver vinculada a uma situação que não seja economicamente apreciável.

Pode-se dizer que há dois efeitos principais decorrentes do princípio da capacidade contributiva, sendo um negativo e outro positivo. O primeiro diz respeito ao efeito negativo, qual seja, o princípio funciona como um limite ao poder de tributar. E, de outro lado, há o efeito positivo, que seria assegurar os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte.<sup>79</sup>

Nesse contexto, vale o destaque para a importância do princípio em questão, haja vista, ao mesmo tempo em que limita a atividade estatal do fisco, quando o mesmo está exercendo seu poder de tributar, de outro lado, ele assegura o direito subjetivo do contribuinte, na medida em que a Constituição assegura que a pessoa deve arcar com o tributo, quando possível, na medida da sua capacidade contributiva.

Isto posto, faz-se necessária a análise do princípio da capacidade contributiva e da sua relação com institutos correlatos, a exemplo de outros princípios, como se passa a expor a seguir.

### 3.2 HISTÓRICO

A noção de capacidade contributiva remonta ao próprio conceito de tributo. Dessa forma, há registros de que no antigo Egito já havia a ideia de que, de alguma forma, os tributos deveriam ter relação com a riqueza com aqueles que os deveriam pagar.

---

<sup>77</sup> CARRAZZA, 2012, p. 97.

<sup>78</sup> JUSTEN FILHO, 1986, p. 346.

<sup>79</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 56.

No mesmo sentido é que se diz que os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva, de maneira que a desigualdade remunerava cada um de acordo com seus méritos.<sup>80</sup>

Assim, em documentos de grande relevância para a história mundial, a capacidade contributiva já se fazia presente, como, por exemplo, na Magna Carta de 1215, nos ideais de São Tomás de Aquino na Idade Média, além de se fazer presente na obra de Adam Smith, “A Riqueza das Nações”, que apresentava a concretização da justiça da imposição fiscal, que todos deveriam concorrer na contribuição para as despesas públicas na proporção de suas condições.<sup>81</sup>

Assim, em tal momento histórico, já se encontrava infiltrada a ideia da capacidade contributiva para os povos civilizados e se fazendo presente e ganhando destaque em vários episódios políticos relevantes. *Boston Tea Party*, sendo um evento pelo qual os norte-americanos lutaram contra a tributação inglesa das importações que eram feitas pelas Colônias. Além disso, a Revolução Francesa também pode ser citada, que teve como uma de suas causas a elevada tributação, através dos impostos no governo de Luís XVI e, ainda, no cenário brasileiro, a Inconfidência Mineira, que foi ocasionada pela forte política fiscal da Coroa Portuguesa.<sup>82</sup>

No cenário brasileiro, posteriormente à Constituição Imperial, as Cartas de 1891, 1934 e 1937 foram omissas ou quase não trataram sobre o tema no sentido de ter algum dispositivo que tratasse da capacidade contributiva. Assim, a capacidade contributiva aparece no direito brasileiro, na Constituição de 1946, quando tomou destaque, a partir da redação do seu artigo 202, assim disposto: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Todavia, a Emenda Constitucional 18, de 1.12.1965, ao tratar da reforma tributária, retirou o dispositivo do texto constitucional. Assim, permaneceram silentes a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional 1/1969. Até que a Constituição Federal de 1988, em consonância com o Direito Constitucional comparado, trouxe de volta o referido princípio, só que

---

<sup>80</sup> GIARDINA, Emilio, apud COSTA, Regina Helena, 2012, p. 17.

<sup>81</sup> COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 18.

<sup>82</sup> Ibid., loc. cit.

com alteração na sua redação, através do artigo 145, §1º, além de trazer desdobramentos do princípio da capacidade contributiva em outros dispositivos.<sup>83</sup>

### 3.3 DIFERENCIAÇÕES CONCEITUAIS

#### 3.3.1 Capacidade Econômica X Capacidade Contributiva

O Estado de Direito, com fulcro na propriedade privada sobre os meios de produção e da economia de mercado, tem a tributação pautada a partir da utilização de dois princípios: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da capacidade econômica dos seus contribuintes.<sup>84</sup> É assim que a Constituição vigente prevê no seu artigo 145, §1º que “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

O texto constitucional não faz referência à capacidade contributiva do contribuinte, mas sim, à capacidade econômica do mesmo. O fato de o legislador constitucional não ter feito alusão ao princípio da capacidade contributiva no seu texto, não significa que não deve este ser subentendido ou até mesmo que tenha faltado o cuidado ao legislar. Apesar de isto ser a prova de que o legislador não considera a capacidade econômica e a capacidade contributiva como conceitos equivalentes, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da capacidade econômica. A doutrina entende que os conceitos não se equivalem e, a partir disso, traçam algumas diferenças entre eles.

Zelmo Denari<sup>85</sup> considera que “de fato, nem todo ato indiciário de disponibilidade econômica pode ser qualificado como índice de capacidade contributiva”. Isso se explica pelo fato de que o fundamento da capacidade contributiva é diferente do fundamento da capacidade econômica. Assim, pode-se dizer que a capacidade econômica resulta de fatores tais como, renda, patrimônio individual, seja mobiliário ou imobiliário, esforço produtivo ou empresarial e, por fim, a utilização desses

---

<sup>83</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 21.

<sup>84</sup> DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 124, 2006, p. 77.

<sup>85</sup> Ibid., p. 78.



fatores e a sua aplicação no plano financeiro. Posto isto, é papel da ciência das finanças a indicação ao legislador constituinte e infraconstitucional a respeito de qual é a base econômica adequada para a incidência tributária e de que forma os contribuintes apresentam capacidade contributiva, a partir dos elementos dispostos no conteúdo da capacidade econômica.

A partir do conceito de capacidade contributiva que fora anteriormente apresentado (item 3.1), pode-se simplificá-lo ao dizer que a capacidade contributiva pode ser entendida como a identidade dada ao contribuinte, na qualidade de titular da relação jurídica tributária, de suportar a carga tributária e arcar com os dispêndios públicos.<sup>86</sup>

Dessa forma, a diferença posta entre a capacidade contributiva e a capacidade econômica reside no fato de que a primeira se refere aos limites impostos ao patrimônio de um contribuinte pelo Estado, ao passo que a segunda diz respeito ao potencial econômico do contribuinte, mesmo que fora do alcance da imposição estatal, como alguém que esteja sujeito a diversos sistemas impositivos, que tenha capacidade econômica e não poderá ter capacidade contributiva para um dos sistemas tributários a que está sujeito.<sup>87</sup>

É por isso que, no âmbito do sistema tributário imposto pelo Estado, o que interessa para seu estudo é o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que é esta que serve para o poder impositivo estatal e, caso seja ultrapassada, poderá gerar o efeito confiscatório.

Sobre a vedação ao confisco, pode-se dizer que é uma limitação ou forma de proteção da Constituição junto ao contribuinte. O Direito Tributário impõe a transferência da riqueza do contribuinte para o Estado nas situações expressamente previstas em lei. Ocorre que, para que esta transferência de riqueza não seja exagerada, a Constituição instituiu, no âmbito do Direito Tributário, a vedação ao confisco que será melhor examinada no item 3.4.3, do presente capítulo.

---

<sup>86</sup> DENARI, 2006, p. 79.

<sup>87</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves comentários sobre a capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 10, 1998, p. 13.

### 3.3.2 Capacidade Absoluta X Capacidade Relativa

O conceito de capacidade contributiva pode ser dividido em dois sentidos distintos, sendo estes: capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva configura-se quando se está diante de um fato que diga respeito a uma manifestação de riqueza. Assim, refere-se ao fato de o legislador eleger eventos que sejam capazes de demonstrar um sujeito passivo em potencial, sendo este entendido como um sujeito apto para concorrer às despesas públicas.<sup>88</sup>

Francesco Moschetti<sup>89</sup>, sobre a concorrência dos contribuintes para os gastos públicos, afirma que:

Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigências económicas y sociales acogidas em nuestra Constitución.<sup>90</sup>

A Constituição de 1988, consoante o seu artigo 3º, I<sup>91</sup>, eleva o princípio da solidariedade como fundamental. O Brasil, portanto, na qualidade de Estado fiscal, tem como atributo o fato de suas necessidades financeiras serem arcadas essencialmente por impostos. Em sendo assim, o Estado se funda na ideia da contribuição através de seus cidadãos de acordo com a sua capacidade.<sup>92</sup>

O princípio da solidariedade, por conseguinte, leva a tributação dos cidadãos de acordo com sua capacidade, de modo que através da tributação sobre os contribuintes, há a concorrência dos mesmos para que as despesas públicas sejam atendidas e, em decorrência disso, as necessidades dos cidadãos sejam supridas pelo poder público.

<sup>88</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 28.

<sup>89</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 277.

<sup>90</sup> Tradução Livre: A capacidade contributiva não é, portanto, toda manifestação de riqueza, mas só aquela potência econômica que deva julgar-se idônea a concorrer com os gastos públicos, à luz das exigências econômicas e sociais na nossa Constituição.

<sup>91</sup> **CF**, Art. 3º, Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e *solidária*.

<sup>92</sup> BÚRGIO, Vandrê Augusto. Implicações do princípio da solidariedade no Sistema Tributário Nacional: breves apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 168, 2009, p. 179.

De maneira diversa, capacidade contributiva relativa ou subjetiva traduz-se pela ideia do sujeito individualmente considerado. Assim, refere-se à aptidão de contribuir a partir das possibilidades econômicas individuais de um sujeito. Estando presente a capacidade contributiva subjetiva, aquele que seja considerado um potencial sujeito, torna-se efetivo, estando apto a absorver o impacto tributário.<sup>93</sup>

Dessa forma, a capacidade contributiva absoluta seria uma forma de avaliação da capacidade contributiva de forma abstrata, que não leve em consideração a capacidade econômica do sujeito específico. Ao contrário da capacidade contributiva relativa, que avalia a capacidade a partir de um dado fato tributário específico.

Pelo fato de a capacidade contributiva absoluta se encontrar no plano objetivo, esta vai funcionar como pressuposto jurídico do tributo, de forma que condiciona o legislador na escolha dos fatos que darão ensejo ao nascimento das obrigações tributárias. Assim, não poderá o legislador eleger como um fato gerador de obrigação tributária um fato que não seja revelador de alguma riqueza. Assim, se a escolha do legislador estiver pautada em um fato que seja revelador de tal capacidade, capacidade esta contributiva, refere-se, portanto a manifestações de riqueza.<sup>94</sup>

A capacidade contributiva subjetiva, por sua vez, serve como critério para graduação dos impostos. Assim, no momento da apuração do critério quantitativo da hipótese de incidência do tributo (alíquota e base de cálculo), utiliza-se como medidor a própria capacidade contributiva do sujeito passivo. Por fim, há que se falar ainda que além de ser critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva relativa serve como limite à tributação, de forma que impede que a progressividade tributária alcance níveis confiscatórios.<sup>95</sup>

Na Constituição vigente, a progressividade é prevista expressamente, de modo que deverá o legislador se valer de tal critério, a fim de graduar os impostos conforme o critério econômico da progressividade.

---

<sup>93</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 28.

<sup>94</sup> Ibid., p. 29.

<sup>95</sup> Ibid., p. 31.

Progressivos, são os impostos cuja alíquota é fixada em porcentagem variável, segundo a matéria que seja objeto da tributação.<sup>96</sup>

Na progressividade, portanto, quanto maior for a base de cálculo, maiores serão as alíquotas estabelecida pela lei. A progressividade então pode ser entendida como subprincípio da capacidade contributiva.

Desse modo, há que se dizer que a progressividade pode ser entendida como um critério econômico de aplicar carga tributária superior àquele que, em tese, dispõe de melhores condições econômicas para custear o Estado, de maneira a distribuir sua riqueza para atender os direitos sociais das pessoas que são menos favorecidas. A progressividade, portanto, seria um meio de distribuição de riquezas, no exercício da Justiça Social.<sup>97</sup>

Neste contexto, pode-se dizer que todos os impostos devem ser graduados conforme a capacidade contributiva dos contribuintes. Assim, a expressão “sempre que possível”, disposta no artigo 145, §1º da Constituição Federal, se refere à possibilidade de, no seu aspecto material da hipótese de incidência, permitir a aferição de elementos pessoais.<sup>98</sup>

Não foi de outra forma que foi afirmado por julgado do STF, que teve como objeto o ITCMD, reconhecendo a observância da capacidade contributiva em todos os impostos.

O referido julgado, por maioria dos votos, proveu o Recurso Extraordinário (RE) 562045, em conjunto com outros julgados que tratam da progressividade na cobrança do ITCMD. Os ministros concluíram que a progressividade não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva, dando provimento ao recurso extraordinário.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> ZIVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 76, 2002, p. 27.

<sup>97</sup> *Ibid.*, p. 32.

<sup>98</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 367.

<sup>99</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso 562043/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 6 de fevereiro de 2013

O princípio da capacidade contributiva não permite a instituição de impostos com alíquotas fixas nas situações em que haja a possibilidade de graduar a capacidade contributiva do contribuinte, através de alíquotas progressivas.<sup>100</sup>

Neste contexto, no que tange ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, deve-se respeitar o princípio da capacidade contributiva. E, para alcançar tal mandamento, a renda e os rendimentos devem ser tributados progressivamente.<sup>101</sup> A própria Constituição estabeleceu a progressividade para este imposto, conforme o texto do seu artigo 153, §2º<sup>102</sup>.

De outro lado, há que se falar da tributação dos impostos reais. Estes podem ser entendidos como os impostos “cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”.<sup>103</sup>

Antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, o princípio da capacidade contributiva não possuía relevância para o IPTU, porque concerne a um imposto real que alcança o imóvel sem relação com características pessoais do contribuinte. Ocorre que, neste momento anterior a Emenda Constitucional nº 29/2000, era estabelecida a progressividade extrafiscal do IPTU, e esta era graduada conforme a função social da propriedade, ou seja, as alíquotas deveriam variar de acordo com a adequada utilização do imóvel.<sup>104</sup>

Com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, todavia, com a alteração do artigo 156<sup>105</sup> da Constituição Federal, encerraram-se as discussões sobre a progressividade em relação ao IPTU. Assim, a progressividade pode ser estabelecida em função do valor venal do imóvel, da localização e do uso. Tais

---

<sup>100</sup> ÁVILA, 2006, p. 368.

<sup>101</sup> Ibid., p. 372.

<sup>102</sup> **CF**, Art. 153, Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

<sup>103</sup> ATALIBA, 2012, p. 141.

<sup>104</sup> ÁVILA, op. cit., p. 377.

<sup>105</sup> **CF**, Art. 156, Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel

critérios, contudo, são indícios de capacidade contributiva, tendo em vista que imóveis de valor maior correspondem à maior capacidade contributiva do proprietário. Por tal motivo, foi necessária a alteração trazida pela Emenda Constitucional, visto que estaria diante de uma progressividade inconstitucional, já que era um critério com base na capacidade contributiva do sujeito, critério este vedado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>106</sup> para os impostos reais.<sup>107</sup>

Assim, as mesmas considerações aqui feitas para o IPTU valem para o IPVA, por se estar diante de tributos reais, no que diz respeito ao período anterior a Emenda Constitucional nº 42/2003. O IPVA é um imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores, dessa forma, circunstâncias que digam respeito aos proprietários são inoportunas<sup>108</sup>. A Emenda Constitucional 42, contudo, alterou o dispositivo atinente a este imposto, artigo 155<sup>109</sup> e passou a ser possível a alteração da alíquota de acordo com o tipo do automóvel, ou com a sua utilização. Assim, mais uma vez, tais critérios têm a finalidade de atingir uma função extrafiscal ou dizem respeito a indícios de capacidade contributiva, fundamentos estes que eram anteriormente tidos pelo Supremo Tribunal Federal<sup>110</sup> como insuficientes para o tratamento desigual entre os contribuintes. Por tal motivo, é que se fez necessária a alteração de tal artigo, pelo mesmo ensejo observado anteriormente sobre o IPTU.

Neste sentido, pode-se dizer, portanto, que a Constituição Federal dispôs expressamente que o IR e o IPTU devem ser progressivos. Assim, deve-se analisar se a progressividade deve ser observada apenas nestes impostos ou em todos.

Desse modo, há quem defenda que a progressividade seja uma consequência lógica da capacidade contributiva, de forma que todos os impostos devem ser progressivos. De outro lado, há quem sustente a vinculação da capacidade contributiva com a progressividade, sem mencionar expressamente se há um dever geral de progressividade atrelado à capacidade contributiva. Assim, a

---

<sup>106</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso 197790-6/MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 1997.

<sup>107</sup> ÁVILA, 2006, p. 380.

<sup>108</sup> Ibid., p. 381.

<sup>109</sup> **CF**, Art. 155, Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
III - propriedade de veículos automotores.

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

<sup>110</sup> BRASIL Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 413239. Relator: Ministro Nelson Jobim, Brasília, DF, 20 de abril de 2004.

progressividade, neste caso, seria entendida como uma possibilidade de ser aplicada para todos os impostos, mas não sendo considerada como um princípio geral da tributação. Assim, Humberto Ávila defende a ideia de que a progressividade pode ser considerada exigência constitucional, mas não necessariamente está vinculada ao princípio da capacidade contributiva.<sup>111</sup>

Em síntese, para Humberto Ávila, a progressividade seria uma técnica geral da tributação que não decorre necessariamente do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que pode estar associada à solidariedade social. Todavia, a Constituição Federal exige a aplicação da progressividade para o IR (art. 153, §3º) e para o IPTU (art. 156, §1º)<sup>112</sup>.

Como foi visto anteriormente, a capacidade contributiva relativa considera o sujeito individualmente, ao passo que a capacidade contributiva absoluta configura-se quando se está diante de um fato que se traduz numa manifestação de riqueza, ou seja, está relacionado a sujeito apto a concorrer para as despesas públicas.

De mesma forma, há que se falar dos impostos reais e pessoais. Os impostos reais, como foi já visto também, são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência descreve um fato. De outro lado, são impostos pessoais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração aspectos pessoais dos possíveis sujeitos passivos.<sup>113</sup>

Desse modo, portanto, diante de tais conceitos, pode-se dizer que a capacidade contributiva dita absoluta está relacionada aos impostos reais, enquanto que a capacidade contributiva relativa estaria relacionada aos impostos pessoais, pois levam em consideração aspectos pessoais do sujeito.

Desse modo, pode-se dizer que a capacidade contributiva pode ser entendida como “a possibilidade econômica de pagar tributos”.<sup>114</sup> A capacidade contributiva é subjetiva/relativa, quando se leva em consideração a capacidade econômica real da pessoa. E pode ser objetiva/absoluta, quando se levam em consideração as manifestações objetivas da pessoa, como ter casa, carro do ano, etc.

---

<sup>111</sup> ÁVILA, 2006, p. 386.

<sup>112</sup> Ibid., p. 387.

<sup>113</sup> ATALIBA, 2012, p. 142.

<sup>114</sup> COELHO, 2010, p 234.

### 3.4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO UM PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

Sobre os princípios, pode-se falar que estes descrevem um estado ideal das coisas a ser promovido. Além disso, os princípios requerem uma avaliação da correlação positiva existente entre os resultados produzidos pela conduta adotada na situação e o estado de coisas que deva ser promovido. Os princípios, quando se fala da natureza para a contribuição para a solução de um conflito, têm o escopo de complementaridade, tendo em vista que podem ser utilizados como razões a serem associadas a outras para a solução de um problema.<sup>115</sup>

No que concerne à natureza dos princípios, Humberto Ávila apresenta duas correntes que versam sobre o tema. A primeira corrente sustenta que os princípios são dotados de um elevado grau de abstração e generalidade e, por tal motivo, requerem uma aplicação fundamentada em um alto grau de subjetividade ao aplicador. Esta seria a teoria clássica do Direito Público. É com base nesta corrente que se afirma que os princípios são os alicerces ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam os seus efeitos.<sup>116</sup>

A segunda corrente, por sua vez, capitaneada por Alexy e Dworkin, consiste na ideia de que os princípios são normas caracterizadas por serem aplicadas a partir da ponderação com outras e podem ser realizadas em diversos graus. Humberto Ávila aponta esta teoria como a moderna do Direito Público. Quando da sua aplicação no confronto entre princípios, estes permitem um sopesamento. Além disso, os princípios estabelecem deveres que podem ser superados por razões opostas e são aplicados por meio da ponderação. Há que se falar ainda que a antinomia entre princípios ocorre no plano concreto, e ambos os princípios, após o conflito, continuam sendo válidos.<sup>117</sup>

Para Dworkin, o princípio pode ser entendido como um aspecto que deve ser observado já que assegura a justiça e a equidade, nos termos a seguir:

Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social

---

<sup>115</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 10. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 83.

<sup>116</sup> Ibid., p. 84.

<sup>117</sup> Ibid., p. 87.



considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.<sup>118</sup>

No que concerne à diferença entre regras e princípios, conforme seu entendimento, Dworkin aponta que as regras são aplicáveis na ordem do “tudo-ou-nada”, ao passo que os princípios possuem dimensão de peso ou importância.<sup>119</sup>

Conforme esse entendimento, pode-se fazer um comparativo entre regras e princípios, de maneira que, quando se está diante de um conflito de regras, como estas, se aplicam na ordem do “tudo-ou-nada”, ou uma ou outra se aplicará no caso concreto, de forma que, no caso de colisão entre regras, uma delas deve ser considerada inválida. Todavia, o sistema jurídico pode desenvolver outras formas para a solução de conflitos entre regras, a partir da criação de outra regra, a exemplo de uma regra que dê procedência à regra que fora promulgada pela autoridade de grau superior, à que fora promulgada mais recente, ou ainda à que seja mais específica. De outro lado, diante de um caso concreto em que haja conflito de princípios, aquele que vá resolver o conflito deve levar em conta a força relativa que cada um possui.<sup>120</sup>

Os princípios, quando entram em conflito, interagem uns com os outros, de maneira que cada princípio é essencial para um problema jurídico, fornecendo uma razão no sentido de defesa de uma determinada solução. O homem, todavia, diante de tal situação conflituosa, deve decidir a questão. Para isso, encontra-se diante da exigência de avaliar todos os princípios conflitantes que incidem sobre a situação para chegar a um veredicto a partir de tais princípios, ao invés de eleger um deles como “válido”.<sup>121</sup>

Demais disso, sobre a definição da natureza de princípio da capacidade contributiva, a doutrina diverge em dois sentidos diametralmente opostos. De um lado, parte da doutrina sustenta que a capacidade contributiva não é um princípio, sendo uma regra meramente programática, como uma alerta ou advertência.

Conseqüentemente, levando em conta este posicionamento, esta regra não obrigaria o legislador nem o juiz. Em sentido contrário, tendo cada vez mais adeptos

---

<sup>118</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira, 1. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

<sup>119</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>120</sup> Ibid., p. 42.

<sup>121</sup> Ibid., p. 114.

a este posicionamento, tal norma possui conteúdo vinculante, o que obriga e vincula a atuação do legislador e do magistrado.<sup>122</sup>

É neste sentido que Regina Helena Costa traz ambos os posicionamentos divergentes na doutrina, em sua obra:

Para o primeiro ela é obrigatória, na medida em que ele, para a composição das hipóteses de incidência tributária de impostos, está adstrito a eleger fatos que demonstrem capacidade econômica, observadas as regras-matrizes de incidência já delineadas na Constituição, sendo tais tributos consoante ela graduados, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade. Para o segundo a norma é compulsória no sentido de que a ele cabe declarar a aludida inconstitucionalidade, bem como reconhecer a inexistência ou insuficiência de efetiva capacidade contributiva no caso concreto.<sup>123</sup>

Para tanto, é cediço que a capacidade contributiva diz respeito a um princípio, princípio este que deve ser observado pelas normas constitucionais e infraconstitucionais, vinculando a atuação do legislador e do juiz no momento da aplicação da norma ao caso concreto. A natureza de princípio se revela a partir do exercício da competência tributária que não poderá deixar de levar em consideração a capacidade contributiva.

Doravante, diante da importância percebida pelo princípio da capacidade contributiva, para se considerar uma hipótese de incidência como tributária, deve-se fazer presente o princípio da capacidade contributiva.<sup>124</sup> Assim, este princípio se traduz pela necessidade de se revestir como um mecanismo adequado para aferição da riqueza indicada na hipótese de incidência. Se assim não for, a hipótese de incidência restará desnaturada e, conseqüentemente, frustrada a aplicação deste princípio à referida hipótese.

Partindo, então, do pressuposto que a capacidade contributiva tem natureza de princípio, diz-se que este tem como efeito a limitação do poder de tributar e, em contrapartida, garantir os direitos subjetivos dos contribuintes.<sup>125</sup>

De logo, levando em conta que a hipótese de incidência do imposto consiste em um fato que não diga respeito a uma atuação estatal, já se pode dizer que essa modalidade só pode se fundar na capacidade contributiva do sujeito passivo da

---

<sup>122</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 50.

<sup>123</sup> Ibid., p.51.

<sup>124</sup> JUSTEN FILHO, 1986, p. 242.

<sup>125</sup> COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 56.

relação jurídica de direito tributário. E isso ocorre, tendo em vista que, nos impostos, o sujeito passivo atua com comportamento indicador de riqueza que não tenha sido dado ensejo pelo Poder Público. Assim, esta riqueza é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação que não esteja vinculada a uma atuação estatal.<sup>126</sup>

A capacidade contributiva por ser, inquestionavelmente, um princípio informador dos impostos (e não só dos impostos, mas dos tributos<sup>127</sup>), impõe um comportamento personalizado aos mesmos. Dessa forma, na instituição dos tributos, de modo geral, devem-se considerar as condições pessoais do contribuinte.<sup>128</sup>

Tradicionalmente, diz-se que o princípio da capacidade contributiva é orientador dos impostos e que as taxas e contribuições, na qualidade de tributos vinculados a atuação do poder público, são regidas, respectivamente, pelos princípios da retributividade ou da remuneração e do benefício.

O imposto é caracterizado por ser um tributo independente de uma atuação estatal, diferentemente das taxas e das contribuições. É por tal motivo que a capacidade contributiva só pode fundar-se no sujeito passivo da relação jurídica tributária. Nos impostos, portanto, o sujeito passivo realiza o comportamento indicador de riqueza, que não foi dado ensejo pelo poder público. E, por ser princípio informador dos impostos, quando da sua instituição, devem-se considerar as condições pessoais dos contribuintes.<sup>129</sup>

Quando se fala no princípio da capacidade contributiva, questiona-se a possibilidade da incidência do mesmo na tributação dos tributos vinculados, quais sejam, as taxas e a contribuição de melhoria.<sup>130</sup>

A taxa é um tributo vinculado, cuja hipótese de incidência se consubstancia numa atuação estatal direta e imediatamente ligada ao obrigado.<sup>131</sup> Além disso, a atuação do poder público está ligada ao exercício do poder de polícia ou na prestação ou colocação à disposição de serviço público específico e divisível.<sup>132</sup>

---

<sup>126</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 57.

<sup>127</sup> GARCIA, 2012, p. 103.

<sup>128</sup> COSTA, Regina Helena, loc. cit.

<sup>129</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>130</sup> Ibid., p. 60.

<sup>131</sup> ATALIBA, 2012, p. 156.

<sup>132</sup> **CF**, Art. 145, A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

As taxas possuem caráter remuneratório da atuação do poder público e, por tal motivo, deve haver razoabilidade com relação às despesas por ele efetuadas.<sup>133</sup>

Ocorre que, como foi dito, as taxas possuem caráter remuneratório em relação às despesas do poder público, significando, portanto, uma contraprestação por sua atuação direcionada ao contribuinte. Em razão disso, não se pode fundamentar nas taxas uma circunstância alheia à atuação estatal.

Assim, tendo em vista que as taxas visam remunerar a atuação estatal, tal remuneração deve dizer respeito ao custo desta e não à capacidade contributiva do sujeito passivo tributário. É por tal motivo que o sujeito passivo, independentemente da sua condição financeira, pagará o tributo na mesma proporção, referente ao exercício do poder de polícia desencadeado ou ao serviço público oferecido ou posto à sua disposição.<sup>134</sup>

Outrossim, Regina Helena Costa<sup>135</sup> afirma que há a possibilidade do poder público conceder isenções de taxas à população carente. No entanto, a autora se pauta na ideia de que, em tais hipóteses, a exoneração tributária é concedida não em razão da pequena ou inexistente capacidade contributiva dos sujeitos, mas levando em consideração outros fundamentos, tais como a desigualdade social e a minimização do sofrimento de pessoas pobres.

Nesse ponto, vale sublinhar que, quando o poder público concede isenções de taxas à população carente, se pauta na própria ideia de diminuir as desigualdades sociais, bem como a minimização do sofrimento de pessoas pobres, tendo em vista que são estes fatores que apontam a ausência de capacidade contributiva.

Nesse mesmo sentido, há que se falar nas contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas.<sup>136</sup> As contribuições de melhoria, assim como as taxas, estão vinculadas a uma atuação estatal. Tal atuação do poder público diz respeito à realização de uma obra pública e que dela decorra, para os proprietários de imóveis próximos, uma valorização dos mesmos.

---

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

<sup>133</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 60.

<sup>134</sup> Ibid., p. 61.

<sup>135</sup> Ibid., p. 62.

<sup>136</sup> **CF**, Art. 145, A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Neste contexto, há que se falar que a realização da obra pública que não esteja associada a qualquer vantagem proporcionada ao proprietário do imóvel não poderá desencadear a cobrança de tributo. Isto porque é justamente a valorização imobiliária decorrente da obra que irá desencadear a cobrança do tributo pelo poder público. É por isso que há quem se apoie na possibilidade de incidência da capacidade contributiva na valorização do imóvel, em decorrência da obra pública, sob o argumento de que a valorização do imóvel é uma forma de representação de riqueza. Só que, conforme afirma Regina Helena Costa<sup>137</sup>, acertadamente, a riqueza foi proporcionada por atuação do poder público e, por tal razão, está dissociada da capacidade contributiva do sujeito, da mesma forma que se verifica nas taxas.

Há que se falar ainda das demais contribuições e dos empréstimos compulsórios.

As contribuições dizem respeito a tributos vinculados, cuja hipótese de incidência se baseia numa atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado.

As contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, por exemplo, são disciplinadas pelo artigo 195<sup>138</sup> da Constituição Federal. A partir da redação do texto constitucional, pode-se inferir que há aplicação do princípio da capacidade contributiva, quando disser respeito a esta modalidade de contribuição social, tendo em vista que o referido parágrafo atribui tratamento distinto, consoante aspectos diferenciadores de seus contribuintes.

Por fim, pode-se falar da relação entre o princípio da capacidade contributiva e os empréstimos compulsórios. Estes, por sua vez, estão previstos no artigo 148<sup>139</sup> da Carta Magna.

O artigo supracitado dispõe que o empréstimo compulsório é um tributo de competência da União, que deve ser instituído mediante lei complementar, só podendo ser instituído nas hipóteses expressamente previstas nos seus incisos I e

---

<sup>137</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 62.

<sup>138</sup> **CF**, Art. 195, A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

<sup>139</sup> **CF**, Art. 148, A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

II. Os empréstimos compulsórios, na prática, tomam a feição de imposto, o que leva a conclusão de que, por tal motivo, deve haver a incidência da capacidade contributiva nesta espécie tributária.

Assim, a partir do que foi exposto anteriormente, verifica-se que as espécies tributárias, quais sejam, os impostos, contribuições sociais para o financiamento da seguridade social e o empréstimo compulsório, devem sofrer a incidência do princípio da capacidade contributiva a partir da sua natureza, enquanto que as taxas não, haja vista dizerem respeito uma remuneração estatal.

### **3.4.1 A capacidade contributiva e o princípio da igualdade**

Por ser a capacidade contributiva um princípio, se relaciona com os demais princípios do ordenamento jurídico brasileiro. A começar do princípio da igualdade, a capacidade contributiva pode ser entendida como um desdobramento deste, ou, ainda, como critério para a aplicação do princípio da igualdade no Direito Tributário. Todavia, a doutrina diverge a respeito dessa relação. Da mesma forma que alguns entendem desnecessário elevar a capacidade contributiva à qualidade de princípio, já que esta se encontra contida no princípio da igualdade, outros entendem que a capacidade contributiva é princípio e, com isso, possui conteúdo próprio.<sup>140</sup>

Para tanto, não há como negar que a igualdade está na essência da capacidade contributiva. Então, pode ser dito que a capacidade contributiva é um subprincípio da igualdade, estando contida no seu conteúdo. Isto não quer dizer, contudo, que seu conteúdo seja de menor importância, mas apenas quer dizer que há uma estreita ligação entre ambos os institutos.

Conforme preconiza o princípio da igualdade, exige-se que a lei, ao ser aplicada ou editada, não diferencie os contribuintes que se encontrem em mesma situação. E, determina que se deve discriminar, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem numa mesma situação jurídica. É dessa maneira que a lei deve conceder tratamento igual aos fatos econômicos que

---

<sup>140</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 41.

demonstrem a mesma capacidade contributiva e, de outro lado, deve ser concedido tratamento diferenciado aos fatos que exprimem capacidade contributiva diversa.<sup>141</sup>

O conteúdo da isonomia diz respeito a um instrumento que seja capaz de regular a vida social, visando tratar de forma equitativa todos os cidadãos. É neste sentido, contudo, que Celso Antônio Bandeira de Melo critica o ideal aristotélico de que: a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.<sup>142</sup>

Conforme seu entendimento, esse parâmetro seria insuficiente para estabelecer o conteúdo da igualdade, visto que, para o alcance da mesma, faz-se necessário o estabelecimento de critérios.

O princípio da igualdade embarga tratamento desigual às pessoas. Ocorre que a própria lei tem como função primordial dispensar tratamentos desiguais. Isso quer dizer que as próprias leis discriminam situações, de forma que as pessoas que estão incluídas em uma ou em outra serão tratadas por regimes diferenciados.<sup>143</sup>

Nesse sentido, é que se fala que há a necessidade do estabelecimento de um critério legal diferenciador que seja suficiente para discriminar situações e definir os efeitos jurídicos correlatos e, conseqüentemente, desuniformes entre si.<sup>144</sup> Vale dizer que a lei pode selecionar como fator discriminatório qualquer elemento presente nas coisas, pessoas ou situações.

Há, contudo, a necessidade de se avaliar o que foi selecionado como critério discriminatório e se há justificativa para tanto. Assim, a lei não pode se valer para selecionar o critério discriminatório de elemento específico que singularize de forma definitiva o sujeito a ser alcançado pelo regime diferenciado. Além disso, há a exigência no que é pertinente ao critério diferencial a ser adotado, qual seja, que tal elemento deve residir na própria pessoa, coisa ou situação a ser discriminada.<sup>145</sup>

Por fim, Celso Antônio Bandeira de Melo exige que, para a discriminação legal seja pertinente, é necessário que a desequiparação não alcance um só indivíduo; que as pessoas, coisas ou situações que sejam desequiparadas pela regra legal sejam realmente diferentes entre si; que, no plano abstrato, exista uma relação lógica entre

---

<sup>141</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, 2012, p. 233.

<sup>142</sup> MELO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 10.

<sup>143</sup> Ibid., p. 12.

<sup>144</sup> Ibid., p. 13.

<sup>145</sup> Ibid., p. 21.

os critérios diferenciais e que, no plano concreto, a relação acima referida seja pertinente em relação aos interesses constitucionalmente tutelados.<sup>146</sup>

Assim, pode-se dizer que a capacidade contributiva é um princípio constitucional que a partir da sua relação com o princípio da igualdade preconiza a observância da capacidade econômica dos contribuintes.

### **3.4.2 A capacidade contributiva e o princípio da legalidade**

É através da lei, no Estado Democrático de Direito, que se pode compelir as pessoas a fazerem ou deixarem de fazer algo. A partir da edição de uma lei, a sociedade, através dos seus representantes, tais como os legisladores, autorregulam-se. Assim, com as normas impostas, fará cercear a liberdade e a propriedade dos membros, visando ao bem comum.<sup>147</sup>

No Brasil, o instrumento capaz de “obrigar” as pessoas é a lei. É através dela que são definidos os tipos penais, ilícitos civis, bem como normatiza e define a tributação. Dessa forma, percebe-se que o princípio da legalidade não é restrito ao Direito Tributário. Muito pelo contrário. O princípio da legalidade projeta-se sobre todos os ramos do Direito. E por ser de tamanha importância, está previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988: “Art. 5º (...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

No campo do Direito Tributário, o princípio da legalidade funciona como pilar fundamental para o exercício da tributação. A própria Constituição Federal estabeleceu no seu artigo 150, I, que é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributos sem a previsão legal. Assim, a partir da lei é que são definidos e instituídos os tributos.

E não é de outra forma que entende Roque Antonio Carrazza<sup>148</sup>, ao dizer que “o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco”.

É cediça a importância de tal princípio no Direito Tributário, tendo em vista que é através da lei que se define a hipótese de incidência dos impostos, desde que sejam

---

<sup>146</sup> MELO, 2000, p. 41.

<sup>147</sup> CARRAZZA, 2012, p. 265.

<sup>148</sup> Ibid., p. 273.



observadas as regras impostas pela Constituição e, ainda, não se deve perder de vista que a tributação deve necessariamente estar relacionada com a riqueza do contribuinte.<sup>149</sup>

Por fim, a partir da ideia de que o princípio funciona como uma limitação ao poder de tributar, não se pode perder de vista esta função da lei, que acaba por restringir o conteúdo das normas tributárias no que diz respeito à capacidade contributiva dos contribuintes.

### **3.4.3 A capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco**

O Direito Tributário leva à transferência de riqueza do contribuinte para o Estado, a partir da ocorrência do fato gerador de um determinado tributo. Diante de tal transferência de riqueza do sujeito passivo da relação jurídica tributária para o Estado (sujeito ativo), não tendo o tributo o caráter punitivo, a Constituição Federal de 1988 vedou o efeito confiscatório no âmbito do Direito Tributário.<sup>150</sup>

Dessa forma, as leis que criam impostos devem levar em consideração a capacidade econômica dos contribuintes, de maneira que estas não podem compelir os contribuintes a colaborar com os cofres públicos além de suas possibilidades.<sup>151</sup>

Para tanto, conforme o entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>152</sup>, “confiscatório é o imposto que, por assim dizer, “esgota” a riqueza tributável das pessoas, isto é, que passa ao largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável”.

Assim, entende Marçal que, a partir da vedação ao efeito confiscatório dado pelo constituinte, não é possível a transferência de toda a riqueza existente para o poder público. A depender da situação imposta na materialidade da hipótese de incidência tributária, faria surgir o risco da apropriação integral do patrimônio do sujeito passivo particular em favor do Estado, com efeitos semelhantes aos do confisco. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva impossibilita que o poder público

---

<sup>149</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 45.

<sup>150</sup> **CF**, Art. 150, Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

<sup>151</sup> CARRAZZA, 2012, p. 113.

<sup>152</sup> *Ibid.*, loc. cit.

imponha alíquotas referentes a certas espécies de tributos, que sirvam para fraudar as regras que proíbem o confisco e asseguram o direito à propriedade.<sup>153</sup>

É cediço que a norma constitucional veda a utilização dos tributos com efeitos confiscatórios. A partir desta vedação, cria limites às discriminações arbitrárias entre os contribuintes e, ainda, reforça o direito de propriedade. Dessa maneira, nenhuma pessoa física ou jurídica, por exemplo, poderá ser tributada por fatos que não alcancem a “regra matriz constitucional do tributo”, que lhe esteja sendo exigido, porque isso faria restringir o direito de propriedade.<sup>154</sup>

Diz-se, então, que o imposto confiscatório é aquele que não revela a capacidade contributiva da pessoa que o deve suportar. Assim, sempre que isso ocorre, o contribuinte tem o seu mínimo vital ferido, qual seja a porção da riqueza que garanta a subsistência digna de um cidadão.<sup>155</sup>

De um modo geral, o consumo de certos bens revela a riqueza, enquanto o consumo de outros, qual seja, os bens que digam respeito às necessidades básicas do ser humano como alimentos, higiene, saúde e vestuário, compõe o que se chama de “mínimo vital”. Dessa forma, deve imperar a razoabilidade no sentido de que os impostos incidam com maior impacto sobre os bens que componham os artigos de luxo e com baixo ou nenhum impacto sobre aqueles bens que supram as necessidades básicas dos contribuintes.<sup>156</sup>

Há que se falar, portanto, que a relação do denominado “mínimo vital” com o princípio da capacidade contributiva assevera que a capacidade contributiva far-se-á existente, quando se aferir alguma riqueza que seja superior ao “mínimo vital”. Levando em conta o “mínimo vital”, poderá ocasionar a concessão de uma isenção pela ausência de capacidade contributiva do sujeito, não podendo tal concessão ser revogada em razão de que a exigência do imposto, nesta situação, seja inviável.<sup>157</sup>

Neste diapasão, a Constituição de 1946 tratava do referido instituto no seu artigo 15, §1º, nos seguintes termos: “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Assim, ainda

---

<sup>153</sup> JUSTEN FILHO, 1986, p. 259.

<sup>154</sup> CARRAZZA, 2012, p. 115.

<sup>155</sup> Ibid., p. 116.

<sup>156</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 60.

<sup>157</sup> Ibid., p. 71.

que este dispositivo versasse sobre a inimputabilidade do “mínimo vital” pelo imposto federal de consumo, a sua existência proporcionaria ao legislador ordinário instrumento de política tributária capaz de beneficiar classes mais pobres que fossem atingidas por aquele imposto indireto.<sup>158</sup>

Por fim, há que se falar, desta forma, que o conceito do “mínimo vital” varia no tempo e no espaço.<sup>159</sup>

O que se pode dizer, em verdade, é que a conceituação do instituto é fluida, ou seja, varia de acordo com o que se entende por necessidades básicas ou fundamentais, ficando, assim, a cargo da interpretação do legislador a determinação do supracitado instituto.

Assim, pode-se dizer que a capacidade contributiva, no que diz respeito a sua relação com o princípio da vedação do confisco, impõe que a capacidade econômica do contribuinte deve ser observada de forma que este não contribua para os cofres públicos além de suas possibilidades econômicas. E o efeito confiscatório ocorrerá quando o “mínimo vital” do contribuinte for atingido.

---

<sup>158</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 72.

<sup>159</sup> *Ibid.*, p. 74.

## 4 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 4.1 A IDENTIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA A ELEIÇÃO DOS RESPONSÁVEIS

Diante do que foi visto no Capítulo 2 do presente trabalho, a partir da análise das possíveis classificações do instituto da responsabilidade tributária, torna-se necessária a análise dos critérios eleitos pelo CTN, para o estabelecimento de tal instituto.

Frente às diversas classificações existentes sobre o tema, pode-se afirmar que, em certo sentido, toda sujeição passiva é direta, já que decorre diretamente da lei se, todavia, realizar o pressuposto da norma básica e o pressuposto da norma secundária-complementar. Neste sentido, portanto, se a hipótese de incidência da norma secundária for isolada, sendo dependente da hipótese de incidência da norma básica, a responsabilidade terá origem diretamente da lei. Em relação ao pressuposto da norma básica, todavia, a responsabilidade terá vinculação indireta. Assim, na figura do responsável, todavia, em todas as suas modalidades, o sujeito estará vinculado de maneira direta ao pressuposto da norma secundária<sup>160</sup>.

No artigo 128<sup>161</sup> do CTN, quando se trata do instituto da responsabilidade tributária, faz-se de forma ampla e genérica, sem diferenciar as possíveis modalidades de ocuparem o polo passivo da relação jurídica tributária. Diante disso, mesmo tendo feito uso de expressão genérica, torna-se importante a observância de princípios, tais como o da legalidade, anterioridade, irretroatividade, bem como da capacidade contributiva.

O vínculo do responsável ao fato gerador se caracteriza por ser indireto. A exigência de vinculação do responsável se dá em cumprimento do princípio da capacidade

---

<sup>160</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1124.

<sup>161</sup> **CTN**, Art. 128, Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

econômica, com o objetivo de que, através da retenção ou reembolso, seja possível o responsável se ressarcir do tributo pago.<sup>162</sup>

Diante de uma obrigação tributária, o legislador pode eleger pessoa diversa para o seu cumprimento, com fulcro em diversas razões, e estabelece critérios para isso. Nesse sentido, o artigo 128, quando estabelece o instituto da responsabilidade, observando o princípio da capacidade contributiva, determina que o responsável estará vinculado de forma indireta ao fato disposto na hipótese de incidência da norma básica. Isso quer dizer, portanto, que o fato gerador da hipótese de incidência da norma secundária deve ter conexão e dependência com o fato gerador da hipótese de incidência da norma básica.<sup>163</sup>

Diante do que foi exposto sobre a relação entre contribuinte e responsável e as normas básica e secundária da hipótese de incidência, pode-se dizer que, estando diante da eleição de um responsável, está-se diante de duas normas interligadas. A primeira, sendo a norma básica, disciplina a obrigação principal ou acessória. E a segunda é a norma secundária, sendo dependente da primeira, que tem como objetivo alterar o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, quando ocorrido o fato gerador descrito na sua hipótese de incidência.<sup>164</sup>

Assim, diante das possibilidades de responsável que são elencadas pelo CTN, faz-se necessária a análise dos critérios utilizados pelo legislador, no momento da eleição do responsável, para ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária.

#### **4.1.1 Responsabilidade dos Sucessores**

Diante do texto legal do artigo 129<sup>165</sup>, nos casos de responsabilidade de terceiro por sucessão do contribuinte, constante aos artigos 130 a 133 do CTN, tanto podem ocorrer em relação às dívidas fiscais deste, como podem ser em relação às dívidas

---

<sup>162</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1125.

<sup>163</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>164</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>165</sup> **CTN**, Art. 129, O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

que vieram a ser lançadas ou apuradas em momento posterior à sucessão, desde que o fato gerador já tenha ocorrido até a data da referida sucessão.<sup>166</sup>

No que diz respeito à responsabilidade por sucessão, o CTN adotou como critério para dar origem à responsabilidade, a sucessão, consistindo em um fato lícito, e sem dizer respeito à consequência da norma secundária de caráter sancionatório. É por esta razão que a responsabilidade se estende a todas as obrigações originadas até a data da sucessão, mesmo que não tenha sido formalizada pelo lançamento tributário, e ainda que não tenha sido descumprida previamente pelo sucedido.<sup>167</sup>

Neste sentido, portanto, a sucessão acontecerá a partir da ocorrência do fato gerador descrito na hipótese de incidência da norma secundária, assim, o responsável passará a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária no lugar do contribuinte, ou com o contribuinte sucedido, seja em caráter preferencial (artigo 131, I)<sup>168</sup>, seja em caráter subsidiário (artigo 131, II)<sup>169</sup>.

O artigo 130 do CTN trata da primeira hipótese de responsabilidade por sucessão, sendo a dos adquirentes de imóveis em relação aos impostos que incidem sobre a propriedade, o domínio útil e a posse de tais bens e, quanto às taxas pelos serviços públicos a estes prestados, bem como da contribuição de melhoria decorrentes de eventuais valorizações por eles recebidas.

Na hipótese enquadrada pelo artigo 130, se inexistir a prova de quitação dos tributos devidos pelo contribuinte à data da sucessão, ocorre a sub-rogação, assim, o adquirente (responsável) passa a ser sozinho o novo sujeito da relação jurídica tributária.<sup>170</sup>

Dessa forma, há que se falar que, para a ocorrência da hipótese de responsabilidade prevista pelo artigo 130 do CTN, é necessária a ausência de prova da quitação dos tributos devidos pelo contribuinte, para que, assim, o responsável passe a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária.

---

<sup>166</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1136.

<sup>167</sup> *Ibid.*, p. 1137.

<sup>168</sup> **CTN**, Art. 131, São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

<sup>169</sup> **CTB**, Art. 131, São pessoalmente responsáveis:

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

<sup>170</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, p. 1139.

O artigo 131 vai tratar das hipóteses de responsabilidade pessoal. O inciso I impõe a responsabilidade do “adquirente ou remitente pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”, ampliando a hipótese apresentada pelo artigo 130.

O inciso II, por sua vez, trata da hipótese de sucessão *causa mortis*, sendo responsável o cônjuge meeiro ou o sucessor a qualquer título, estando limitada a responsabilidade ao montante do quinhão, legado ou de meação. Assim, para que haja a responsabilidade do terceiro sucessor nesta hipótese, é necessária a morte do sucedido.

O inciso III, por fim, trata da responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão. Assim, novamente, pode-se dizer que para que haja a responsabilidade do espólio, não só pelos bens deixados, mas pelo que permaneceram até a partilha, deve ocorrer o evento morte.

Conforme dispõe Aliomar Baleeiro, no que toca à capacidade contributiva na relação entre sucessor e sucedido, há diferenciações a serem feitas. Primeiramente, há que se falar que a capacidade econômica do responsável está implícita na sucessão, tendo em vista que ele passa a ser o novo titular do bem ou patrimônio sucedido, que está sendo onerado com débitos fiscais. Se a sucessão decorre de ato voluntário, *inter vivos*, como a fusão, transformação, incorporação etc., é dado ao sucessor a oportunidade de sopesar, previamente, as vantagens e desvantagens econômicas do ato sucessório que está participando. Por esta razão, o legislador estaria livre para não prever regras e técnicas de ressarcimento entre o contribuinte e o responsável. Contudo, em sendo a sucessão *causa mortis*, o CTN, no seu artigo 131, II, limita a responsabilidade do sucessor e do cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo *de cuius* ao montante do quinhão, legado ou da meação, justamente para observar a capacidade econômica do responsável.<sup>171</sup>

O artigo 132<sup>172</sup> do CTN trata das hipóteses de responsabilidade pela fusão, transformação e incorporação de empresas. No caso em apreço, a empresa ou pessoa jurídica de Direito Privado, que seja consequência de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, responderá pelos tributos devidos pelas entidades que a ela digam respeito, até a data que foi realizada a operação.

---

<sup>171</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1138.

<sup>172</sup> CTN, Art. 132, A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Neste caso, para que haja a responsabilização da empresa ou pessoa jurídica de Direito Privado, é necessário que haja a operação de transformação, fusão ou incorporação, em que a empresa resultante se torna responsável pelos débitos da anterior. Portanto, para que haja a responsabilidade, faz-se necessário que ocorra a operação societária.

Quando se fala da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva, quando possível, nesta modalidade de responsabilidade, pode-se dizer que, quando há a ocorrência da operação societária, seja por fusão, transformação ou incorporação, está se adquirindo a capacidade econômica da pessoa jurídica em operação e é isto que faz surgir a ligação indireta com o fato gerador. Portanto, nesta hipótese, poderia se dizer que não se estaria levando em consideração a capacidade econômica do responsável, na qualidade de adquirente da empresa, mas sim, do contribuinte. Ocorre que, ao realizar a operação societária, o responsável adquire a capacidade econômica e, assim, há a observância do princípio da capacidade contributiva nesta hipótese.

O parágrafo único do mencionado artigo trata da hipótese de extinção da personalidade da pessoa jurídica de Direito Privado, mas os negócios continuam existindo através do sócio remanescente ou por seu espólio, mesmo que seja através de outra razão social ou firma, mesmo individual, a pessoa que continua com as atividades será responsável pelos tributos devidos pela empresa dissolvida ou pelo *de cuius*.<sup>173</sup>

Na situação supramencionada, apesar de haver a extinção de personalidade da pessoa jurídica, há a continuação dos negócios pelo sócio remanescente ou por seu espólio. Neste caso, portanto, o fator determinante para a ocorrência da responsabilidade pelo sócio remanescente ou pelo espólio é a extinção da empresa com a continuidade dos negócios por um desses sujeitos.

O artigo 133 do CTN trata da hipótese de responsabilidade da pessoa natural ou jurídica de Direito Privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Para tanto, o adquirente precisa continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou diferente

---

<sup>173</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1142.



razão social ou sob a firma ou o nome individual. Assim, responderá pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

O inciso I do artigo supramencionado diz que a responsabilidade do adquirente será integral, se o alienante cessar a exploração que tinha no comércio, indústria ou atividade.

O inciso II, por sua vez, diz que, se o alienante continuar com a exploração ou der início, no prazo de seis meses contados da data da alienação, a nova atividade ou exploração, no mesmo ou diferente ramo de negócio, o adquirente será responsável subsidiariamente pelos débitos existentes até a data da transferência.

Até então, pode-se dizer que o critério utilizado pelo legislador para que haja a responsabilidade seria a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. E, além disso, para que se possa diferenciar a responsabilidade, sendo integral ou subsidiária, influenciará a cessação ou continuidade da atividade, sendo esta segunda, ou se iniciando nova atividade, precisará obedecer ao prazo de seis meses, para que haja a responsabilidade subsidiária. Assim, através da continuidade da exploração da atividade, visando o lucro, haverá a aquisição da capacidade econômica pelo responsável.

Os parágrafos primeiro e segundo do artigo em apreço trazem ressalvas. O parágrafo primeiro infere que o disposto no *caput* do artigo não se aplicará nas hipóteses de alienação judicial em processo de falência, de filial ou unidade produtiva isolada que esteja em processo de recuperação judicial. O parágrafo segundo, por sua vez, é à exceção da exceção, já que diz que não se aplica o disposto no parágrafo anterior, quando o adquirente for sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; parente, seja em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim do devedor falido, ou em recuperação judicial, ou de qualquer de seus sócios ou, ainda, o adquirente que tenha sido identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial, com o intuito de fraudar a sucessão tributária.

#### 4.1.2 Responsabilidade de Terceiros

O artigo 134 do CTN trata da hipótese de responsabilidade nos casos em que haja a “impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Assim, responderão solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Primeiramente, há a responsabilidade dos pais pelos tributos devidos por seus filhos menores, bem como há a possibilidade de haver a responsabilidade dos tutores e curadores pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados. Os administradores de bens de terceiros são os responsáveis pelos tributos devidos por estes.

Neste caso, o legislador optou por preservar o direito de propriedade do filho (estabelecido no artigo 5º, XII da CF) ou, no mesmo sentido, do tutelado ou curatelado. Isto porque, assim como os pais, os tutores e curadores são os responsáveis legais dos menores, tendo o dever de zelar por eles. Assim, a partir do momento em que o legislador estabelece como critério que, para haver a responsabilidade, deve haver a intervenção ou omissão pelo pai, tutor ou curador, está se criando um vínculo indireto com o fato gerador e, a partir desse momento, haverá a responsabilidade do pai, tutor ou curador. Ou seja, a partir do momento em que há intervenção ou omissão pelos responsáveis legais dos menores, estes se tornam responsáveis pelos tributos, mas essa responsabilidade é implementada como uma forma de assegurar o direito de propriedade dos menores, já que estão sob os cuidados dos seus responsáveis legais.

Da mesma forma o legislador impõe que os administradores de bens de terceiros são responsáveis pelos tributos devidos por estes. Assim, levando em consideração que os administradores, com seu dever de probidade e cuidado, quando da administração de bens de terceiros, serão responsáveis pelos tributos decorrentes de tais bens, quando praticarem atos de intervenção ou omissões que tenham dado causa, serão responsáveis. Assim como no caso da responsabilidade dos pais, tutores e curadores há uma proteção do direito de propriedade, não sendo utilizado como critério o princípio da capacidade contributiva nesta modalidade de

responsabilidade, mas visando a proteção de outro bem jurídico, qual seja, o direito de propriedade.

Do mesmo jeito, que se pode falar da responsabilidade do inventariante, que é responsável pelos tributos devidos pelo espólio, bem como do síndico e o comissário, que são responsáveis pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário.

No caso do inciso VI, do artigo 134, quando trata da responsabilidade dos tabeliães, escrevães e demais serventuários de ofício, serão estes responsáveis pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou que tenham sido praticados perante eles, desde que estejam ligados ao seu ofício. Aqui, o legislador optou pelo estímulo do comportamento de zelo, cuidado e atenção, quando da execução do trabalho de tais serventuários. Isto porque os tabeliães, escrevães e demais serventuários, diuturnamente, acompanham e supervisionam atos que são fatos geradores de tributo. Desse modo, pode-se citar como exemplo o caso de uma operação de transmissão de bem imóvel, em que há a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos, se o serventuário realizar a transmissão sem que haja a cobrança do tributo, será ele o responsável pelo tributo. Assim, é uma forma que o legislador encontrou de proteger e tornar mais eficiente o serviço público e a cobrança dos tributos. Neste caso, os serventuários estão ligados indiretamente ao fato gerador, e por isso são responsáveis. Todavia, a capacidade econômica medida não é a do responsável, mas a do contribuinte.

Por fim, há a responsabilidade dos sócios, na hipótese de liquidação da sociedade de pessoas.

No contexto deste artigo, o legislador estabeleceu como critério para a ocorrência da responsabilidade solidária, as hipóteses de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, se as pessoas responsabilizadas interferirem nos atos tributados ou cometeram omissões de deveres que lhe cabiam, conforme estabelecido pela lei fiscal.<sup>174</sup>

Aqui, ainda, há que se falar que a solidariedade prevista neste artigo tem como requisito o cumprimento de duas condições. Primeiramente, deve haver a impossibilidade econômica do contribuinte de arcar com seu débito e, ainda, há a

---

<sup>174</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1149.

necessidade de haver a interferência do terceiro nos atos tributos ou nas omissões verificadas.

Dessa forma, há que se falar que a responsabilidade de terceiros, disposta no artigo 134 do CTN, depende da ocorrência de um fato ilícito posto em norma secundária. Ou seja, para haver a responsabilidade do terceiro, deve haver um ato ilícito, qual seja, o descumprimento de um dever (seja por ação ou omissão), que esteja legalmente ou contratualmente previsto, de garantir o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu pagamento.<sup>175</sup>

O artigo 135<sup>176</sup> versa sobre a responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias oriundas de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. Assim, a partir da interpretação do texto legal, pode-se dizer que o critério estabelecido pelo legislador, para a responsabilidade das pessoas elencadas nos seus incisos, é a prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.

Quando o artigo imputa a responsabilidade às referidas pessoas no lugar do contribuinte, o faz com o intuito de estimular o fiel cumprimento do dever de probidade e boa fé de tais pessoas, tendo em vista que estes, de alguma forma, representam e atuam em nome da pessoa jurídica. Desse modo, a partir do momento em que o legislador estabelece que tais pessoas serão responsáveis pelos tributos da pessoa jurídica, se praticarem atos com excesso de poderes ou infração da lei, está tentando evitar esse tipo de comportamento atentatório à boa fé.

Nesta hipótese, não há que se falar na observância da capacidade contributiva do responsável. Neste caso, o legislador se valeu de outro critério, mais uma vez, como forma de proteção à propriedade privada e como estímulo ao fiel cumprimento do princípio da boa fé e dos deveres que são atinentes aos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.

---

<sup>175</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1150.

<sup>176</sup> **CTN**, Art. 135, São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Neste sentido, entende-se que a capacidade contributiva deve ser utilizada como critério quando da ocorrência da hipótese de incidência da norma básica e da norma secundária, sempre que possível e, não sendo possível a sua aplicação, deve o aplicador do Direito se valer dos demais princípios do ordenamento jurídico, a fim de garantir a proteção tanto do contribuinte, como do responsável.

Assim, serão responsáveis por tais atos as pessoas dispostas no artigo 134 do CTN; os mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Então, as pessoas indicadas no presente artigo, passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte.

#### 4.2. DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme estudado no Capítulo 3 do presente trabalho, o princípio da capacidade contributiva é consagrado pela Constituição de 1988, consolidando-se no ordenamento jurídico, através da disposição do texto do artigo 145, §1º<sup>177</sup> do referido dispositivo constitucional. E, sobre o termo “sempre que possível”, utilizado no mencionado dispositivo, há discussão na doutrina sobre a sua faculdade ou obrigatoriedade, quando da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Regina Helena Costa, quando trata do tema em sua obra, aduz que o termo “sempre que possível” significa “sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte”. Ou seja, a personalização dos impostos está associada à possibilidade jurídica de ser levada em consideração a situação individual do sujeito passivo, numa dada hipótese de incidência tributária.<sup>178</sup>

Além disso, em outras disposições constitucionais, encontram-se outros dispositivos que servem como desdobramentos do princípio em questão, ora da capacidade contributiva.

---

<sup>177</sup> **CF**, Art. 145, A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>178</sup> COSTA, Regina Helena, 2012, p. 97.

É neste sentido que, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, a Constituição Federal, no seu artigo 150, II<sup>179</sup>, assegura, mais uma vez, o princípio da capacidade contributiva, de maneira que veda a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem na mesma situação. Regina Helena Costa acrescenta, ainda, que tal dispositivo contempla o princípio da igualdade tributária, que pode ser traduzido pela expressão “todos devem ser tratados igualmente na medida em que possuam igual capacidade contributiva”<sup>180</sup> (princípio que já foi tratado no presente trabalho no item 3.4.1).

Tal ideia consiste em um princípio da Constituição Federal de 1988, tendo em vista que assegura a capacidade de contribuir, visto que impede o legislador de estabelecer regras de incidência que impossibilitam os objetivos elencados pelo artigo 3º da Constituição Federal e os seus demais desdobramentos, tal como a propriedade privada (artigo 5º, XXII<sup>181</sup> c/c artigo 150, IV).<sup>182</sup>

A Constituição Federal, ao impor que os impostos devem ter caráter pessoal, cria o dever para o legislador de ponderar circunstâncias individuais de cada contribuinte que será alcançado pelo tributo, através de critérios, ainda que sejam fixados no plano abstrato, deverão ser apurados, quando da sua aplicação no caso concreto pelo aplicador da norma.<sup>183</sup>

Quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva, a partir da realização do fato gerador pelo contribuinte, fazendo nascer a obrigação tributária, é indiscutível a sua necessidade. Ocorre que há discussão no que diz respeito à aplicabilidade de tal princípio, quando surge a figura do responsável tributário.

A partir da análise do que foi visto, anteriormente, no que diz respeito à estruturação da hipótese de incidência em duas normas: a norma básica e a norma secundária, pode-se entender a aplicação do princípio da capacidade contributiva por outro viés.

---

<sup>179</sup> **CF**, Art. 150, Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

<sup>180</sup> COSTA, Regina Helena. 2012, p. 98.

<sup>181</sup> **CF**, Art. 5º, Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXII - é garantido o direito de propriedade;

<sup>182</sup> BRITO, Edvaldo Pereira. Princípios constitucionais tributários, **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 18, 1993, p 560.

<sup>183</sup> *Ibid.*, p. 325.

Isto porque conforme esta estruturação, a norma básica é quem disciplina a obrigação principal. A norma secundária, por sua vez, vai alterar o aspecto subjetivo do mandamento da norma anterior, a partir da ocorrência do fato gerador descrito na sua hipótese de incidência.<sup>184</sup>

Desse modo, a partir desta estruturação, verifica-se a existência de dois fatos geradores. O primeiro fato gerador diz respeito ao da norma básica que, a partir de sua ocorrência, fará surgir a obrigação tributária principal a ser cumprida pelo contribuinte. Ocorre que, a partir dos critérios estabelecidos pelo legislador no CTN (vistos no tópico 4.1), há a possibilidade de se dar o ensejo à ocorrência de um novo fato gerador, que fará surgir um novo sujeito, para ser responsável pelo tributo no lugar do contribuinte, alterando, com isso, o aspecto subjetivo do mandamento da norma básica. Assim, a partir do cumprimento dos critérios estabelecidos pelo legislador para uma modalidade de responsabilidade, terá a ocorrência da incidência de uma nova norma tributária.

Ademais, no item 2.4. do Capítulo 2 do presente trabalho, tratou-se da responsabilidade tributária e das diferentes formas de classificá-la. Neste contexto, a partir do que foi demonstrado no presente capítulo, no que diz respeito aos critérios adotados pelo legislador para a eleição do responsável, bem como a conformação da hipótese de incidência das normas básica e secundária, não restam dúvidas de que o responsável, ao realizar o fato gerador da norma secundária, passa a integrar o polo passivo da relação jurídica tributária. A partir da realização do fato gerador da norma secundária, portanto, o responsável, mesmo que posteriormente, integra a sujeição passiva tributária. O que terá que se avaliar, contudo, no caso concreto, é se a sua capacidade econômica será avaliada ou não, quando for possível, no momento do pagamento do tributo, ou se o legislador terá se valido para aquela modalidade de responsabilidade de outros critérios e atributos jurídicos.

É por tal motivo que se pode dizer que “sempre que possível”, conforme o texto do artigo 145, §1º da Constituição Federal, se traduz na ideia de que o legislador pode não utilizar o critério estabelecido apenas quando seja impossível. Ou seja, inicialmente o legislador deve aplicar o princípio da capacidade contributiva. Em algumas hipóteses, todavia, desde que haja fundamento jurídico, poderá o legislador

---

<sup>184</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1125.

se valer de outros critérios, visando ao alcance de outros fins que não sejam meramente arrecadatários.

Desse modo, quando o legislador não observa a capacidade econômica do responsável na relação jurídica, ele não deixa de fazê-lo sob o argumento de que o responsável não integra a sujeição passiva. Neste caso, o legislador, com fundamento em outros critérios, bem como para assegurar outros bens ou valores jurídicos, cria a figura da responsabilidade como uma forma de estimular ou desestimular certos comportamentos dentro da conformação da relação jurídica tributária.

Como se sabe, a norma de responsabilidade (norma secundária), via de regra, visa ao adimplemento da obrigação.

Conforme explicado no presente capítulo, a responsabilidade, inicialmente, surge, quando há a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Desse modo, com o intuito de garantir a arrecadação dos tributos, para que não haja prejuízo para os cofres públicos, o legislador permite que pessoa diversa do contribuinte ingresse no polo passivo da relação jurídica tributária. E assim, será o responsável que irá adimplir a obrigação tributária, através da realização do pagamento do tributo. Quando o intuito da norma for apenas garantir o cumprimento da obrigação, o critério utilizado para a eleição da responsabilidade deverá ser a capacidade contributiva.

Entretanto, em algumas situações, o legislador visa assegurar outros bens e valores jurídicos, ou tem o interesse de alcançar outras finalidades (ditas extrafiscais). Nestas situações, legislador, visando alcançar objetivos diversos do arrecadatário, poderá não observar a capacidade contributiva, quando o responsável tributário estiver inserido no polo passivo da relação jurídica tributária.

Neste ponto, há que se falar, portanto, da extrafiscalidade. No que diz respeito aos tributos, a extrafiscalidade é um critério adotado com a finalidade de estimular ou desestimular comportamentos humanos. Se um tributo é utilizado para sensibilizar o cidadão, para adotar determinada conduta, ele não está com a finalidade de arrecadar, mas de sensibilizar determinada pessoa. Assim, enquanto a fiscalidade diz respeito à instituição do tributo com fim meramente arrecadatário, visando



contribuir para os cofres públicos, a extrafiscalidade é utilizar o tributo para alcançar outras finalidades que não a fiscal.

Paulo de Barros Carvalho<sup>185</sup> define a extrafiscalidade como “o emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”.

Por derradeiro, não restam dúvidas no que tange à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva na responsabilidade tributária. O referido princípio deve ser observado, primordialmente, quando há a realização do fato gerador da hipótese de incidência da norma básica, quando se concretiza a obrigação tributária em relação ao contribuinte.

Posteriormente, havendo a realização do fato gerador da hipótese de incidência da norma secundária, norma de responsabilidade, a qual faz o responsável ingressar no polo passivo da relação jurídica tributária, o princípio da capacidade contributiva deve ser também observado.

Quando o legislador tiver o intuito de garantir apenas o adimplemento da obrigação tributária pelo responsável, na hipótese de o contribuinte não adimplir a obrigação, tendo, portanto, finalidade meramente fiscal, a capacidade contributiva do responsável deverá ser observada.

Todavia, o legislador quando tiver o interesse de preservar ou assegurar outros bens, fundamentos ou princípios jurídicos, tais como, o da propriedade privada e da boa fé, poderá o legislador lançar mão do princípio da capacidade contributiva, não observando a capacidade econômica do responsável, com o intuito de assegurar a sua finalidade primordial.

Desse modo, resta claro que, via de regra, a capacidade contributiva do responsável tributário deve ser observada, só sendo possível a sua não observância nos casos em que o legislador tiver o objetivo de assegurar outros bens jurídicos relevantes, de forma justificada e amparada pelo Direito.

---

<sup>185</sup> CARVALHO, 2011, p. 290.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho, conforme pretendido, demonstrou a relevância do tema acerca do princípio da capacidade contributiva e da responsabilidade tributária para o Direito Tributário e de que forma tal princípio é observado quando se está diante da figura do contribuinte e do responsável tributário.

Após a análise feita sobre as modalidades de responsabilidade tributária constante ao CTN e à doutrina, entende-se que a conformação da obrigação jurídica apresentada por Aliomar Baleeiro pode ser entendida como a mais lógica. O referido autor afirma que a hipótese de incidência tributária é composta por duas normas, a norma básica e a secundária. Neste caso, o contribuinte realiza o fato gerador da norma básica, fazendo nascer a obrigação tributária. E, o responsável, ao realizar o fato gerador da norma secundária, disposto em lei, ingressa na sujeição passiva tributária.

É dessa forma, portanto, que o responsável, na qualidade de terceiro eleito pelo legislador para satisfazer a obrigação tributária, ingressa na sujeição passiva, tornando-se obrigado ao adimplemento da obrigação.

Diante deste fato, a partir do estudo do princípio da capacidade contributiva, não há dúvidas da sua necessidade de aplicação quando se estiver diante da figura do contribuinte ou do responsável. Como foi visto, o princípio da capacidade contributiva está disposto na Constituição Federal de 1988, sendo um princípio constitucional fundamental para o Direito Tributário.

É importante a observância do referido princípio, a partir do pressuposto que o Direito Tributário, é o ramo do Direito que determina a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado através da realização dos fatos geradores previstos em lei. Ocorre que, quando a lei determina tal transferência de riqueza, não pode fazer com que o contribuinte contribua para os cofres públicos além de suas condições. Desse modo, é que se torna importante a observância do princípio da capacidade contributiva, de forma que é um princípio constitucional que deve ser observado quando a riqueza do sujeito seja superior ao “mínimo vital”.

Quando se fala da aplicação de tal princípio a partir da ocorrência do fato gerador da norma secundária (norma de responsabilidade) e o ingresso do responsável na sujeição passiva, é que surge uma discussão acerca do termo “sempre que possível” constante ao artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988.

Desse modo, a partir do termo “sempre que possível”, restou-se demonstrado que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não diz respeito a uma faculdade conferida ao legislador tanto no que diz respeito ao contribuinte como ao responsável.

O princípio em questão deve ser observado, inicialmente, quando há a ocorrência do fato gerador da hipótese de incidência da norma básica, quando há a conformação da obrigação tributária em relação ao contribuinte.

Em segundo plano, a partir da realização do fato gerador da hipótese de incidência da norma secundária, a qual faz o responsável ingressar no polo passivo da relação jurídica tributária, o princípio da capacidade contributiva deve ser também observado.

Ocorre que, quando o legislador elege pessoa diversa do contribuinte para adimplir a obrigação tributária, surgindo a figura do responsável, não o faz somente sob o argumento de que os cofres públicos não podem ter prejuízo. Ou seja, a partir da eleição do responsável, o legislador pode ter a finalidade de garantir o cumprimento da obrigação, para que o Estado não tenha prejuízo, mas, pode fazer com que a obrigação tributária recaia sobre pessoa diversa do contribuinte por outros fundamentos jurídicos (extrafiscais).

Desse modo, pode-se dizer então que quando o legislador tiver o objetivo garantir o cumprimento da obrigação pelo responsável, na hipótese do inadimplemento da obrigação pelo contribuinte, tendo, portanto, finalidade meramente fiscal visando o abastecimento dos cofres públicos, a capacidade contributiva do responsável deverá ser observada.

No entanto, o legislador pode ter o interesse de preservar outros bens, fundamentos ou princípios jurídicos. Em sendo assim, poderá o legislador não observar o princípio da capacidade contributiva, não observando a capacidade econômica do responsável, com o intuito de assegurar a sua finalidade primordial desde que utilize outros valores constitucionais como critério para eleição do responsável.

Por derradeiro, diz-se então que, inicialmente a capacidade contributiva do responsável tributário deve ser observada. A sua não observância se justifica apenas nos casos em que, o legislador, a partir de outros interesses e com base em fundamentos jurídicos relevantes, poderá se valer de outros critérios no momento da escolha pelo ingresso do responsável tributário na sujeição passiva.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária na jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 201, p. 135-148, 2012.

\_\_\_\_\_. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 192, p. 113-131, 2011.

\_\_\_\_\_. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRITO, Edvaldo Pereira. Princípios constitucionais tributários. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 18, p. 553-569, 1993.

BÚRGIO, Vandrê Augusto. Implicações do princípio da solidariedade no sistema tributário nacional: breves apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 168, p. 174-182, 2009.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Brasília: Senado, 1966. Citado como **CTN**.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1998. Citada como **CF**.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 413239. Relator: Ministro Nelson Jobim, Brasília, DF, 20 de abril de 2004.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso 197790-6/MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 1997.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso 562043/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 6 de fevereiro de 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 215-222.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 124, p. 76-91, 2006.

\_\_\_\_\_. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 193-213.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GARCIA, Plinio Gustavo Prado. Capacidade contributiva como limite ao poder de tributar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 206, p. 102-107, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição tributária passiva**. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves comentários sobre a capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 10, p. 12-18, 1998.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

ZIVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 76, p. 27-32, 2002.