

# Sujeição passiva tributária e capacidade contributiva – peculiaridades

Ricardo Mariz de Oliveira\*

**Resumo:** A sujeição passiva desdobra-se em duas categorias de sujeitos: o contribuinte e o responsável. Este pode assumir a condição de obrigado ao pagamento de tributo devido pelo contribuinte, o que pode ocorrer em diversas situações, originárias ou derivadas, previstas na lei com base na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, e guardados os limites e requisitos destas leis maiores. A sujeição passiva por responsabilidade gera importantes consequências nas relações jurídicas tributárias e mesmo privadas, devendo atentar especialmente para o princípio da capacidade contributiva. Este artigo trata de todos estes aspectos.

**Palavras-chave:** Contribuinte. Responsável. Substituto tributário. Capacidade contributiva. Responsabilidade tributária originária e derivada.

Este artigo inspira-se no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie ao conduzir a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 603191-MT, em 1.8.2011.

É que, ao tratar de uma questão já resolvida anteriormente, o voto adentrou judiciosamente na essência da sujeição passiva tributária, sem deixar de atentar para o seu liame direto com a capacidade contributiva, tornando-se um exemplo de como deveriam ser as decisões administrativas e judiciais, principalmente sobre assuntos fiscais.

Assim, ao tratar de ambos os temas, seja este artigo uma homenagem ao acórdão, por parte de alguém que gostaria de encontrar repetições de qualidade semelhante, na maior frequência possível.

Qualquer tributarista razoavelmente conhecedor das normas gerais que informam e regem o direito tributário brasileiro tem ciência de algumas noções pertinentes à sujeição passiva tributária e à capacidade contributiva. Assim, é plenamente sabido que:

– a sujeição passiva é matéria reservada à lei, face ao princípio da legalidade (CF/88, art. 150, inciso I; CTN, art. 97, inciso III);

\* Especialista em Direito Civil pela USP, Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Professor Universitário.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 197-211	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	------------	----------------

– a sujeição passiva, quanto aos impostos discriminados na Constituição Federal e aos respectivos contribuintes, é matéria cuja definição depende de lei complementar (CF/88, art. 146, inciso III, letra “a”);

– a sujeição passiva, ademais, em virtude desses mesmos princípio e preceito, não pode ser objeto de convenções particulares, salvo disposição de lei em contrário; ou seja, a regra é que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento do tributo não são oponíveis à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (CTN, art. 123);

– o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (CTN, art. 121, “caput”);

– o sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua posição decorra de disposição expressa em lei (CTN, art. 121, parágrafo único);<sup>1</sup>

– o sujeito passivo por responsabilidade, ademais, tem que ser uma pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, e sua responsabilidade pode excluir a do contribuinte, ou pode ter caráter supletivo à do contribuinte, neste caso pelo cumprimento total ou parcial da respectiva obrigação (CTN, art. 128);

– pode haver solidariedade pelo cumprimento da obrigação tributária principal, desde que as pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador dessa obrigação ou que sejam expressamente designadas em lei, sendo a solidariedade tributária idêntica à civil no sentido de não comportar benefício de ordem (CTN, art. 124; veja-se também o art. 125).

Estas são normas de caráter geral, que convivem com outras de caráter especial quanto à responsabilidade tributária (CTN, art. 129 a 138), as quais não serão abordadas neste artigo.<sup>2</sup>

Porém, ao lado delas, e muito apropriadamente no capítulo que rege a sujeição tributária passiva, encontra-se o art. 126 a disciplinar a capacidade tributária passiva, a qual independe da capacidade civil das pessoas naturais ou de sofrerem elas outras limitações na vida privada, bem como independe, no caso de pessoa jurídica, de esta estar regularmente constituída, declarando a norma que, para a capacidade tributária passiva, basta que configure uma unidade econômica ou profissional.

Até aqui tudo é simples, ou parece ser simples, ao menos para a compreensão dos aspectos fundamentais e gerais em torno da sujeição passiva pertinente às obrigações tributárias principais.

<sup>1</sup> Não vamos nos ocupar do sujeito passivo da obrigação tributária acessória, mas, segundo o CTN, ele é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

<sup>2</sup> Também há normas específicas sobre a sujeição tributária passiva dos impostos tratados no Livro Primeiro do CTN.

No tocante à capacidade contributiva, as coisas não se apresentam tão claramente definidas na lei, inclusive na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Realmente, este último sequer refere-se à “capacidade contributiva”, e o mais perto que chega dela é quando trata da capacidade tributária passiva no art. 126, em sentido que, se não colide com a capacidade contributiva, não se confunde com esta.

Outrossim, a própria lei maior não utiliza esse termo, pois diz, no parágrafo 1º do art. 145 que,

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.

A doutrina e a jurisprudência enxergam nesse parágrafo – assim como se fazia com a Constituição de 1946, cujo art. 202 continha disposição em termos equivalentes à parte inicial do atual dispositivo – a base do princípio da capacidade contributiva, mas os doutos reconhecem que a ausência de norma expressa, em constituições anteriores à atual e posteriores à de 1946, não excluía a exigência da capacidade contributiva para a instituição de tributos, principalmente de impostos, e para a sua cobrança de determinada pessoa declarada contribuinte.

Nem poderia ser de outro modo, dado que, mesmo no regime constitucional atual, o parágrafo 1º do art. 145 não esgota o preceito da capacidade contributiva, sob pena de termos que admitir que determinados impostos, a propósito dos quais não é possível o caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte – pois o dispositivo coloca seu mandamento sob a condicionante “sempre que possível” – poderiam incidir sobre o “vazio econômico”.

A capacidade contributiva, portanto, é ínsita a toda e qualquer obrigação tributária, mormente às que tenham por objeto o pagamento de impostos e contribuições,<sup>3</sup> pois é do conteúdo econômico das situações que constituam os respectivos fatos geradores que o erário público pode retirar uma parcela para satisfazer suas receitas tributárias.

Não é à toa que Luciano da Silva Amaro, com sua perspicácia e jocosidade, afirma que “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água”.<sup>4</sup>

Se todos estão concordes com isto, muita celeuma acadêmica existe quanto à capacidade contributiva ser limite ao poder de tributar ou princípio jurídico infor-

<sup>3</sup> Poderíamos também estender a afirmação às taxas, mas, quanto a estas, outras considerações seriam necessárias e não serão desenvolvidas nesta oportunidade.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo, Saraiva, 2004. p. 137.

mador do Sistema Tributário Nacional, assim como sobre ser direito do Poder Público tributar onde encontrar capacidade de contribuir ou ser direito do contribuinte somente ser tributado quando tiver capacidade para suportar o ônus fiscal, ou outras questões deste jaez.

Não vamos aqui entrar nessas discussões, pois o objetivo deste estudo é tratar de algumas peculiaridades tanto da sujeição tributária passiva quanto da capacidade contributiva, retirando destes dois conceitos o que eles têm de básico e inquestionável, pois, por este caminho, teremos algumas luzes sobre alguns aspectos interessantes de ambos.

Assim, podemos começar por algumas peculiaridades em torno da sujeição passiva, mas sempre tendo em mente a capacidade contributiva.

Uma primeira, e óbvia, é que o contribuinte, tendo vinculação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária principal, é o detentor da capacidade contributiva visada por essa obrigação. Já o responsável, não tendo essa relação direta e pessoal, não detém capacidade contributiva e, portanto, somente pode ser colocado pela lei na condição de sujeito passivo se puder se desincumbir da obrigação de que se vê responsável às custas da capacidade contributiva do contribuinte, e esta é a razão pela qual o art. 128 requer que ele tenha algum vínculo com o fato gerador.

Isto significa que o vínculo com o fato gerador deve ser tal que ele possa cumprir a obrigação tributária, que tem como contribuinte uma outra pessoa, usando recursos financeiros desta, e não do seu patrimônio.

Neste sentido, Luciano da Silva Amaro é preciso e incisivo:<sup>5</sup>

O Código Tributário Nacional (art. 121, parágrafo único, II) aparentemente autoriza que *qualquer indivíduo* (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição de responsável, desde que isso se dê por lei expressa. Já o art. 128 diz que a lei pode eleger *terceiro* como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador. Por aí já se vê que não se pode responsabilizar *qualquer terceiro*, ainda que *por norma legal expressa*.

Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também *não é qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para que isso seja possível, é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*.

Se por exemplo, se trata de imposto de renda, o indivíduo que aufera a renda, seria, naturalmente, elegível como *contribuinte*. Se um terceiro for eleito como responsável é preciso que a lei preveja mecanismos pelos quais o pagamento do tributo possa ser efetuado sem onerar esse terceiro. Desse modo, a fonte pagadora é elegível como responsável pelo tributo incidente sobre os rendimentos que ela pague, mas a lei lhe dá condição de reter o tributo, descontando-o do valor devido ao beneficiário.

<sup>5</sup> Idem, *ibidem*, p. 304.

[...].

Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade) ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.” (os grifos correspondem a destaques no original)

Geraldo Ataliba já ensinava:<sup>6</sup>

34.8 – Há “responsabilidade tributária” sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no polo passivo da obrigação consequente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte “stricto sensu” – art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo “natural” ou “direto”, como usualmente designado), se não um terceiro expressamente referido na lei. Assim v.g., o despachante aduaneiro (o contribuinte do imposto de importação é o importador); o transportador (contribuinte do imposto é o industrial vendedor), a fonte pagadora (contribuinte do imposto de renda é o beneficiário do rendimento) etc. Em todos esses casos é um terceiro diverso do “destinatário legal tributário” (Villegas) ou seja, diverso do “realizador” do fato imponible, quem assume, na relação jurídico-tributária, a posição de obrigado ao pagamento do tributo. Há portanto, visivelmente, nesses casos, obrigação de pagar “tributo alheio”, tributo pertinente a outrem, logicamente atribuível ao sujeito passivo “natural”, o contribuinte, na expressiva designação de Jarach. Dessa natureza a carga tributária exigível ao “responsável” (p. 219).

34.9 – Exatamente por isso é que, nos casos em que se institui “responsabilidade” ou “substituição”:

- a) a obrigação tributária é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato imponible, implementado pelo contribuinte. O responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato provocado ou produzido por outrem;
- b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou na formação da obrigação, são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à do responsável ou substituto). [...]
- c) a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o quantum do tributo que deverá recolher por conta daquele. (os grifos são destaques no original)

<sup>6</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 89. Anote-se que essa edição representou ampliação e atualização das anteriores em função da Constituição de 1988.



No mesmo sentido, lê-se na ementa do Recurso Extraordinário 603191-MT, referido na abertura deste trabalho:<sup>7</sup>

A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.<sup>8</sup>

Isto é assim porque a capacidade contributiva não é um dado meramente programático para o legislador, mas um elemento indissociável de qualquer obrigação cujo objeto seja o recolhimento de tributo, consistindo na grandeza econômica

<sup>7</sup> O Recurso Extraordinário n. 603191-MT também declara enfaticamente o seguinte: “Em segundo lugar, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. São os limites inerentes à posição do substituto que é chamado a colaborar com o fisco, não a contribuir para as despesas públicas. Essa colaboração deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Não se pode impor a alguém, a título de substituição tributária, deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. É justamente por isso que o art. 128 do CTN condiciona a atribuição de responsabilidade (em sentido amplo, abrangendo a substituição tributária) à presença de vínculo do terceiro com o fato gerador da respectiva obrigação. Só aquele que está próximo, que tem contato com o fato gerador ou com o contribuinte e que, por isso, tem a possibilidade de colaborar mediante o cumprimento de deveres que guardem relação com as suas atividades é que pode ser colocado na condição de substituto. Ademais, não sendo o substituto obrigado a contribuir, senão a colaborar com a Administração Tributária, é essencial para a validade de tal instituto jurídico que ao substituto seja assegurada a possibilidade de retenção ou de ressarcimento quanto aos valores que está obrigado a recolher aos cofres públicos”. O CTN alude explicitamente à vinculação do responsável com o fato gerador, e não com a pessoa do contribuinte, de modo que a alusão a este, feita nesta passagem do acórdão, precisa ser entendida no seu contexto geral, mas com cautela para não ser indevidamente alargada a qualquer tipo de vínculo pessoal; isto é, deve ser compreendida como relativa a um vínculo com a pessoa do contribuinte que permita ao responsável cumprir o dever de recolher com a certeza de que o ônus financeiro será do contribuinte, o que requer judiciosa consideração em cada caso. É como repete o mesmo julgado: “Essencial, portanto, que o substituto, sujeito passivo de uma obrigação de colaboração, possa efetuar o pagamento com recursos ou sob as expensas do próprio contribuinte, pois só este é sujeito passivo da relação contributiva”.

<sup>8</sup> A propósito do dito “dever de colaboração”, que o Recurso Extraordinário 603191-MT diz ser atribuído ao responsável, alguns tributaristas adotaram ideias ou expressões semelhantes, como o sábio Brandão Machado, que via na fonte retentora do imposto de renda um agente da arrecadação. Pode-se tratar de aspecto mais semântico do que substancial, dado que a lei não solicita uma colaboração espontânea e voluntária, mas obriga (sujeita) a pessoa a cumprir obrigação que não é sua, chamando-o de “sujeito passivo” e dando-lhe deveres irrecusáveis, sob sanção. Por isso mesmo, o acórdão alude à preservação da relação contributiva do contribuinte e, reportando-se a Joachim Lang, diz que “o retentor não é um devedor do tributo, mas um obrigado ao recolhimento”.



submetida à incidência tributária, da qual o sujeito passivo – seja o contribuinte ou o responsável – pode (e deve) subtrair o montante do tributo a ser recolhido.

Neste sentido, deve-se ter bem clara uma outra particularidade da sujeição passiva, para se compreender as duas possíveis figuras de sujeito passivo e não se falar em “contribuinte” quando se trata de “responsável”, ou vice-versa.

Ambos, contribuinte e responsável, são sujeitos passivos, ou seja, ambos são obrigados ao pagamento do tributo, mas não se equivalem nem se equiparam exatamente porque o primeiro detém a capacidade contributiva derivada do fato gerador que pratica, o que não ocorre com o segundo.

Sendo assim, quando a lei atribui a responsabilidade ao não contribuinte, ela não exclui a existência do contribuinte, mas apenas não o inclui no polo passivo da relação jurídica tributária, pois essa posição é atribuída ao terceiro. Temos, então, a situação de contribuinte que não é sujeito passivo, e sujeito passivo que não é contribuinte, mas, mesmo assim, a pessoa de cujo patrimônio devem sair os recursos para que o sujeito passivo dessa relação jurídica possa cumpri-la é a pessoa do contribuinte, detentor da correspondente capacidade contributiva.<sup>9</sup>

A propósito – outra peculiaridade –, em regra a responsabilidade tributária é estabelecida com exclusão do contribuinte, sendo atribuída integralmente ao responsável, embora o art. 128 admita que a responsabilidade do terceiro possa lhe ser atribuída em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação.

Isto é assim porque a norma definidora da responsabilidade do terceiro estabelece a sua inclusão do polo passivo da relação jurídica tributária, de modo que essa responsabilidade é substitutiva do dever do contribuinte efetuar o recolhimento do tributo, somente não sendo assim se a norma expressamente disser que a responsabilidade do terceiro é supletiva da obrigação do contribuinte, caso em que este é conservado na relação jurídica, precisando a lei, além disso, estatuir se a responsabilidade supletiva é total ou apenas parcial.

É muito simples entender que a responsabilidade supletiva, quando estatuída, implica, por sua própria noção, em chamar o terceiro à responsabilidade se o devedor principal (o contribuinte) não cumprir a obrigação, o que muito se distingue (inteiramente se distingue) da hipótese em que a lei simplesmente se limite a comandar que o terceiro responda pelo cumprimento da obrigação.

Destarte, a responsabilidade do terceiro é total e excludente da sujeição passiva do contribuinte, salvo expressa disposição em contrário, contida na norma relativa à sujeição passiva.

<sup>9</sup> Há situações em que o contribuinte chega a integrar a relação jurídica tributária, mas sua responsabilidade passa a ser assumida por terceiros em virtude de acontecimento posterior ao fato gerador e ao nascimento da obrigação tributária, como são, por exemplo, os casos de responsabilidade por sucessão, que muitos chamam de “responsabilidade por transferência”. O que estamos tratando aqui é da chamada “responsabilidade originária” ou “responsabilidade por substituição” (a conhecida “substituição tributária”, termo não empregado pelo CTN), a qual já se instala desde a ocorrência do fato gerador, de modo que o contribuinte da respectiva obrigação jamais adentra na relação jurídica tributária como sujeito passivo.

Se agora nos concentrarmos na figura do contribuinte e a colocarmos perante a noção de capacidade contributiva, veremos que esta não tem foros simplesmente teóricos, mas profundas consequências práticas.

É geralmente admitido que os fatos geradores elencados na discriminação constitucional de rendas tributárias são “signos presuntivos de capacidade contributiva”, ou “manifestações de capacidades contributivas”, a respeito dos quais nada mais há a questionar, isto num sentido de que, com a previsão constitucional sobre a possibilidade de tributação deste ou daquele evento, “tollitur quaestio”, nele há presunção absoluta de capacidade contributiva.

Isto é verdade, até porque, observando criticamente a relação constitucional de impostos e contribuições, podemos perceber sem dificuldade que todos incidem sobre situações economicamente densas, isto é, situações que denotam conteúdo econômico suficiente para que as pessoas direta e pessoalmente relacionadas a elas paguem seus tributos correspondentes.

Já no âmbito da legislação infraconstitucional pode-se em tese admitir perquirições sobre haver ou não haver capacidade contributiva neste ou naquele evento eleito como fato gerador, o que pode se dar, por exemplo, com os impostos e contribuições do campo residual, portanto destituídos daquela presunção absoluta de serem capazes para gerar tributação, mas também pode ocorrer quando este ou aquele fato concretamente descrito em lei ordinária, mesmo relativa a tributo expresso na Constituição, venha a ser escolhido como hipótese de incidência.

O mesmo pode ocorrer com a determinação da base de cálculo de qualquer imposto ou contribuição, pois a capacidade contributiva está contida na base de cálculo e esta em tese poderia ser tão onerosa que extravasaria a necessária capacidade contributiva.

Não obstante, nesta oportunidade tratemos do tema sem partir para situações anormais, em que a excessividade da tributação poderia até caracterizar tributo com efeito de confisco. Isto é, tomemos como premissa que os fatos geradores e as bases de cálculo tenham sido prescritas por leis dentro da razoabilidade, não ultrapassando os limites do poder de legislar, do “substantive due process of law”.

Sob este pressuposto, vamos surpreender outra peculiaridade da capacidade contributiva, também esta justaposta à pessoa do contribuinte.

Trata-se de que a capacidade contributiva é atributo da pessoa do contribuinte, ou seja, é ele que detém a capacidade de contribuir e, por isso mesmo, é chamado constitucionalmente a entregar dinheiro aos cofres públicos. Neste sentido, a capacidade contributiva não é do fato gerador, mas atributo da pessoa contribuinte do respectivo tributo, porém tal capacidade deriva do fato gerador e está contida nele e na sua base de cálculo.

Assim, por exemplo, o proprietário de um imóvel urbano tem capacidade contributiva para pagar o IPTU porque o conteúdo econômico do direito de propriedade, que é seu, permite-lhe contribuir para o Poder Público.

Do mesmo modo, o titular do patrimônio aumentado por novas rendas que acrescem ao mesmo detém capacidade contributiva para ser contribuinte do imposto de renda, porque a renda lhe dá o substrato econômico para pagar o imposto.<sup>10</sup>

Porém, ainda que o proprietário daquele imóvel seja o proprietário do patrimônio aumentado, as duas capacidades contributivas são independentes e não se imiscuem uma com a outra.

Quer dizer, o IPTU tem que sair da própria grandeza econômica que dá nascimento à respectiva obrigação tributária, que é o valor do patrimônio imobiliário, do qual ele deve ser uma parcela, assim como o imposto de renda tem que sair da renda, e não do valor daquele patrimônio imobiliário, assim como nenhum deles deve ser pago às custas do restante do patrimônio do contribuinte de ambos.

Com razão, qualquer cobrança tributária excedente da base de cálculo agride o restante do patrimônio não envolvido com a obrigação tributária a que essa cobrança de refira.

Isto demonstra que, na essência, a base de cálculo do tributo, desde que compatível com o respectivo fato gerador (como obrigatoriamente deve ser, sob pena de desnaturá-lo), acaba sendo a expressão da capacidade contributiva correspondente àquela específica obrigação tributária, revelando e confirmando que a capacidade contributiva é do contribuinte titular da grandeza econômica submetida à tributação, mas deriva desta e nesta está contida.

Corolário disto é que a capacidade contributiva – mais uma peculiaridade desta – liga-se indissociavelmente a cada fato gerador e se esgota quando a respectiva obrigação tributária seja satisfeita pelo respectivo sujeito passivo.

Destarte, apresenta-se outra peculiaridade, que é a objetividade e não subjetividade da capacidade contributiva, vinculada que está ao objeto de cada incidência tributária e não a dotes pessoais do contribuinte.

Significa dizer que o contribuinte pode ser muito rico ou menos rico, ou até pobre, dependendo dos critérios de classificação das classes econômicas, sem que isto interfira com a capacidade contributiva relacionada a cada uma das suas obrigações tributárias.

Realmente, perante cada fato gerador a capacidade contributiva a ele referida independe de elementos, pessoais ou econômicos, que lhe sejam externos, tornando iguais dois contribuintes com diferentes fortunas que pratiquem iguais fatos geradores com iguais bases de cálculo.

Neste particular, portanto, o princípio da isonomia atua segundo os parâmetros próprios de cada obrigação tributária, concretamente considerada, não sendo possível exigir mais tributo de um contribuinte que tenha praticado o mesmo fato gerador com a mesma base de cálculo praticados por outro contribuinte, somente pelo fato de que este seja menos rico do que aquele.

<sup>10</sup> A este respeito, é muito expressivo o art. 45 do CTN, ao prever que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade da renda.

Em suma, a capacidade contributiva não advém da maior fortuna da pessoa,<sup>11</sup> ou de condições de riqueza familiar transmissíveis por herança,<sup>12</sup> características econômicas estas que somente sinalizam para uma capacidade contributiva potencial, mas que não têm o mínimo significado para estabelecer a capacidade da pessoa ser contribuinte de tributos que não incidam sobre a fortuna ou a herança, nem para graduar aqueles outros.

Esta é, por conseguinte, outra peculiaridade do princípio da capacidade contributiva.

Tendo em vista as peculiaridades antes expostas, as quais evidentemente não esgotam a matéria, mas nos põem a meditar sobre sujeição passiva e capacidade contributiva, podemos passar a enveredar por uma nova senda, que é a da aplicação prática dessas peculiaridades, o que nos mostrará que não se trata tão somente de conceitos teóricos destituídos de valor real.

Um bom exemplo disto está contido no chamado “princípio da realização da renda”, pouco explorado quanto ao fato gerador do imposto de renda, até mesmo a ponto de se pensar que ele possa não estar presente no regramento desse tributo, segundo o art. 43 do CTN.

Sem entrar em muitos detalhes e explicações, inclusive quanto a exemplos vivos desse princípio que existem na legislação ordinária, podemos nos limitar a dizer que a realização da renda, na ótica da definição do fato gerador do imposto de renda, está confinada na inafastável exigência de que a renda esteja com sua disponibilidade adquirida.

Realmente, a renda tributável é a renda concretizada, e não meramente potencial, e quando a renda está realizada, isto é, definitiva e incondicionalmente adquirida, ela está disponível para o titular do patrimônio aumentado, que é o contribuinte do imposto segundo o art. 45 do CTN.

Porém, há mais a ser observado, e algo fundamental, pois chega ao fundamento constitucional para que o art. 43 declare que a renda somente possa ser tributada quando sua disponibilidade esteja adquirida, que, enfim, é a base constitucional do chamado “princípio da realização da renda”.<sup>13</sup>

Com efeito, se a capacidade contributiva relativa ao imposto de renda somente pode estar contida na própria renda e em sua grandeza, sem agredir o restante do patrimônio do contribuinte, de modo a que o imposto tenha que ser pago às custas da renda adquirida, somente haverá capacidade contributiva quando a renda estiver

<sup>11</sup> Salvo se estivéssemos tratando de um imposto sobre fortunas, mas, ainda assim, somente em relação a este.

<sup>12</sup> Exceto quanto ao imposto sobre transmissão “causa mortis”, mas exclusivamente quanto a ele.

<sup>13</sup> No espaço destes comentários não é necessário adentrarmos na distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica de renda, porque ambas vão conduzir ao mesmo resultado, ainda que no passado Rubens Gomes de Sousa tenha dito que a realização da renda estava atrelada à disponibilidade econômica.

realizada, isto é, não pendente, e isto somente ocorrerá quando ela estiver disponível para o seu titular.<sup>14</sup>

Um outro exemplo de tudo quanto foi dito reside na situação de um contribuinte que tenha adquirido uma renda cujo pagamento tenha sido feito com retenção do imposto de renda por antecipação do imposto por ele devido na declaração de ajuste do período-base correspondente, e que seja surpreendido com a informação de que fonte retentora deixou de efetuar o recolhimento da importância que reteve.

Essa pessoa é contribuinte por deter capacidade contributiva em relação à referida renda que acresceu ao seu patrimônio, mas foi excluída da relação jurídica tributária cujo objeto é o imposto devido na fonte, cuja responsabilidade foi legalmente atribuída à fonte pagadora.

A fonte, por sua vez, é a única e exclusiva responsável pelo recolhimento do imposto devido quando do pagamento (ou crédito), estando isoladamente na sujeição passiva dessa obrigação tributária. Não tendo capacidade contributiva, ela tem o direito de descontar do contribuinte, ao lhe pagar, o valor do imposto de fonte, cujo direito ela exerceu.

Por isso mesmo, ela arca sozinha com as consequências de não ter feito o respectivo pagamento, ficando sujeita à cobrança pelo fisco, com os acréscimos legais e até à sanções penais. Note-se que, neste caso, os encargos de multa e juros são devidos pela fonte, como encargo do seu patrimônio, pois não decorrem do fato gerador da obrigação tributária relativa ao imposto de renda, e, sim, da sua omissão de recolhimento, tanto quanto as sanções penais são de caráter pessoal de quem responda pela omissão. Assim, da omissão nasceu outra obrigação, igualmente definida como obrigação tributária principal pelo art. 113 do CTN, a qual é distinta da primeira obrigação tributária principal cujo objeto foi o imposto devido na fonte.

Neste espectro, o contribuinte fica a salvo de ser molestado pelo fisco, que tem direito apenas contra a fonte, não sendo possível ao Poder Público, em virtude da omissão da fonte, pretender receber do contribuinte o imposto que este arcou economicamente, mas do qual não era sujeito passivo em virtude da norma legal que deslocou a sujeição para a fonte (perceba-se como esta é situação diferente daquela de ganho de capital auferido por pessoa física residente no País, em que a lei tributa o fato mas conserva o próprio contribuinte como sujeito passivo).

Por outro lado, a omissão da fonte também não impede o contribuinte de deduzir o imposto que lhe foi retido, e de cuja retenção ele tenha prova, podendo ele, ao cumprir a obrigação tributária relativa ao imposto total e final do período-base, do qual ele é sujeito passivo por ser relação distinta daquela que atingiu a

<sup>14</sup> Foi dito anteriormente não ser necessário distinguir disponibilidade econômica de disponibilidade jurídica porque em qualquer delas há capacidade contributiva, ainda que a renda não tenha sido transformada em moeda (portanto, seja disponível juridicamente, mas definitivamente), o que está em pé de igualdade com a falta de recursos financeiros no momento do vencimento do IPTU, que não é razão justificadora para o seu não pagamento.

renda no momento do pagamento (é distinta inclusive porque o imposto periódico abrange a universalidade do aumento patrimonial ocorrido no período de apuração), fazê-lo com a dedução do imposto de fonte, ainda que este não tenha sido efetivamente recolhido.

Uma outra peculiaridade, que o sistema de retenção do imposto de renda na fonte suscita, está no reajuste obrigatório da base de cálculo desse imposto quando a fonte não o retenha, reajuste este que foi originalmente previsto na jurisprudência administrativa, mas passou a ser ditado expressamente pela lei no ano de 1962.

Esse denominado “reajuste do rendimento bruto” verdadeiramente decorre do sistema, pois a fonte não tem obrigação de descontar o imposto,<sup>15</sup> somente lhe competindo recolhê-lo. Isto é, a fonte desconta o imposto ao pagar (ou creditar) a renda porque lhe assiste o direito de fazê-lo, dado que o imposto é devido pelo detentor do patrimônio aumentado, isto é, pelo contribuinte que tem capacidade contributiva em relação a esse específico imposto.

Outrossim, as convenções particulares não são oponíveis ao fisco para modificar a sujeição passiva, mas são válidas entre as partes das relações de direito privado a que elas se refiram.

Destarte, como é legal (e não contratual) o débito tributário do contribuinte e a responsabilidade da fonte pelo imposto devido, o que ocorre essencialmente, quando a fonte não o retenha, é uma convenção expressa ou implícita entre as duas partes quanto ao montante da própria obrigação de direito privado cujo cumprimento dá origem à obrigação tributária.

Em outras palavras, havendo o direito da fonte, de descontar o imposto quando pagar sua obrigação de direito privado, se ela não o desconta significa que, no fundo, está entregando ao contribuinte beneficiário do pagamento uma importância maior do que lhe seria dada se o imposto, por ele devido, tivesse sido retido. Há, pois, um benefício adicional para o contribuinte, no plano civil, que se reflete em pagamento maior.

Neste caso, e por esta razão, o valor pago, que deveria ter sido bruto se tivesse havido a retenção, passa a ser líquido, pois o valor bruto é recalculado de modo a que o imposto (sempre devido pela mesma alíquota, ainda que progressiva) incida sobre o valor bruto reajustado, e o valor pago ou creditado ao contribuinte seja considerado líquido do imposto, pois efetivamente o é.

É muito comum que situações como esta sejam objeto de tratativas entre as partes, que em seus contratos preveem que os valores ajustados serão líquidos das incidências fiscais, as quais correrão por conta da parte pagadora, ou, ao contrário, preveem que os pagamentos serão diminuídos dos tributos devidos na fonte.

<sup>15</sup> A despeito de que muitas vezes a legislação ordinária refira-se à obrigação de reter e recolher, o que é uma imprecisão, ainda que vise dizer que a fonte pode efetuar a retenção. Tanto é impróprio afirmar que há obrigação de reter que jamais caberá penalidade para a fonte que cumprir a obrigação tributária mesmo sem ter retido o imposto do contribuinte.



Estas convenções são válidas, pois refletem ajustes particulares de natureza estritamente contratual, as quais, em face do explicado, não alteram a sujeição passiva e na verdade refletem preços (ou outras prestações) em valores tributáveis maiores ou menores. Todavia, como a lei é sempre a mesma, a ausência de disposição contratual não afeta a obrigação tributária, que será calculada sobre valor reajustado toda vez que não houver retenção.

Por fim, e com vistas a não alongar em demasia o presente trabalho, vejamos o que ocorre com o art. 1º da Lei 12402, de 2.5.2011, que passou a regular as obrigações tributárias das operações em consórcio.

Como se sabe, consórcios são regidos pelos art. 278 e 279 da Lei das Sociedades por Ações, não têm personalidade jurídica, também não são sociedades não personificadas (“sociedades de fato”) e não estabelecem solidariedade entre as pessoas consorciadas, por suas respectivas obrigações. Assim, o consórcio é o instrumento jurídico para que um determinado empreendimento seja cumprido por mais de uma pessoa, sendo cada uma delas responsável por determinadas prestações (e titular das respectivas contraprestações), embora devam se coordenar para plena satisfação do objeto global que motiva a constituição do consórcio e a exigência da sua formação pelo contratante das consorciadas.<sup>16</sup>

Sendo assim, cada parte integrante do consórcio é sujeito passivo das obrigações tributárias que se estabeleçam em decorrência da sua específica participação no empreendimento, seja como contribuinte, seja como responsável quando a lei lhe atribuir esta condição.

Por outro lado, em decorrência da mesma disciplina jurídica para os consórcios, não há solidariedade, entre as suas participantes, pelas obrigações tributárias de quaisquer delas, não apenas porque a solidariedade está expressamente excluída na Lei das Sociedades por Ações,<sup>17</sup> como também porque não se lhes aplica a regra de solidariedade tributária contida no art. 124, inciso I, do CTN. Realmente, esta solidariedade é destinada às “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, interesse este, portanto, que deve ser diretamente relacionado ao fato gerador (à situação que o constitua) e que torna essas pessoas contribuintes por igual em relação à respectiva e única obrigação tributária (como é o caso dos condôminos em relação ao imposto sobre a propriedade do bem tido em condomínio).

Portanto, não se trata de um interesse qualquer, e é por isto mesmo que os proprietários de áreas num condomínio edilício são contribuintes do IPTU sobre suas unidades autônomas, mas não responsáveis pelo IPTU sobre outras unidades, ou solidários entre si pelo imposto incidente sobre todas as unidades. Não há solidariedade até sobre as áreas comuns, pois suas partes ideais são propriedades de

<sup>16</sup> Esta é a essência da figura, segundo a lei, o que não impede determinadas disposições contratuais específicas.

<sup>17</sup> A exclusão da solidariedade nessa lei é de caráter geral, atingindo, portanto, também as obrigações tributárias, para as quais, contudo, é possível haver norma particular.



cada condômino. Destarte, somente há solidariedade se uma unidade autônoma for propriedade de duas ou mais pessoas em condomínio, caso em que estas são solidariamente responsáveis pelo imposto devido por sua unidade.

No consórcio ocorre o mesmo que no condomínio edilício, isto é, há uma combinação factual de interesses, mas situações jurídicas independentes e fatos geradores inconfundíveis entre si, eliminando a solidariedade que decorreria diretamente do inciso I do art. 124 do CTN.

Não obstante, o inciso II permite que a solidariedade seja instituída pela lei, a qual neste caso deve expressamente designar as pessoas solidárias. Obviamente que a lei ordinária não é livre para estabelecer a solidariedade arbitrariamente, sem observância de critérios de racionalidade e proporcionalidade, mas pode fazê-lo dentro dos limites gerais do poder de legislar.

Assim, é perfeitamente razoável que a Lei 12402, parágrafos 1º, 3º e 4º do art. 1º, tenha estabelecido a solidariedade das pessoas consorciadas quando obrigações tributárias sujeitas ao regime de sujeição passiva por responsabilidade (sobre tributos devidos na fonte, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil) decorram de contratações e de pagamentos feitos em nome próprio pelo consórcio.

Realmente, o consórcio a rigor nem deveria fazer contratações, mas a prática demonstra tais ocorrências.<sup>18</sup> Por isto, para estes casos, como o consórcio não tem personalidade jurídica e patrimônio para responder por obrigações que assumiu, a lei instituiu a responsabilidade solidária das consorciadas.

Nessa norma, portanto, não há qualquer afronta às superiores diretrizes da sujeição passiva, seja quanto à condição de contribuinte ou de responsável, seja quanto à de solidariedade ou de capacidade contributiva.

Isto a despeito da redação imprecisa do dispositivo legal, a permitir controvérsias e mesmo interpretações conflitantes.

O mesmo pode-se dizer quando a empresa líder faça retenção de tributos (parágrafo 2º do art. 1º) no cumprimento de obrigações de interesse geral das consorciadas, em que a solidariedade não parece ser irrazoável a ponto de invalidar a sua prescrição legal, ainda que a empresa líder, ao contrário do consórcio, tenha personalidade jurídica e normalmente tenha patrimônio próprio suficiente para garantir o direito do fisco.

O “caput” do art. 1º da Lei 12402, veja-se bem, contém uma norma dúbia, que prescreve uma responsabilidade não solidária, mas exclusivamente pessoal e proporcional à participação das consorciadas no empreendimento, quanto aos tributos devidos em relação às operações praticadas pelo consórcio, novamente aludindo a uma anomalia se o consórcio for considerado em sua pureza instrumental.

Quando o consórcio, não obstante não ter personalidade jurídica, realiza operações que caberiam às consorciadas realizar individualmente, passa a assumir a condição de contribuinte e até, dependendo das circunstâncias do caso, pode se

<sup>18</sup> Até com risco de se poder caracterizar uma sociedade não personificada, dependendo das circunstâncias de cada caso.



colocar na condição de uma sociedade não personificada, em que a sua capacidade tributária pode estar no inciso III do art. 126, pois se apresentaria uma pessoa jurídica irregularmente constituída, mas, também, uma unidade econômica produtora de fatos geradores.

Se assim já pode ser perante a lei complementar da Constituição Federal, é plenamente regular a disciplina da responsabilidade que está estatuída na Lei 12402, embora pela maneira esdrúxula de dizer que as consorciadas respondem proporcionalmente (portanto, limitadamente), sem adentrarmos aqui na indagação sobre como aplicar o critério da proporcionalidade.

E assim também podemos analisar o direito positivo relativo a todos os impostos e contribuições em vigor, pois iremos sempre encontrar elementos de pesquisa em torno das suas disposições, e de comparação como os princípios norteadores da tributação, certamente detectando outras peculiaridades quanto à sujeição passiva e à capacidade contributiva.



