

A identificação do sujeito passivo na relação jurídica tributária brasileira

Elizabete Rosa de Mello*

Introdução

O poder de tributar no Estado Democrático de Direito é exercido pelo próprio Estado por delegação do povo.

Para poder cumprir seus objetivos sociais, educacionais, de saúde, e outras políticas, como por exemplo, a política de segurança, tão reclamada pela população, o Estado necessita obter uma Receita Pública. O principal instrumento utilizado pelo Estado para obtenção destas receitas financeiras é o Direito Tributário, ramo do Direito Público, que regula as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo, como sujeito passivo, no campo restrito das receitas de caráter compulsório.

De uma forma ou de outra, todos estão compulsoriamente sujeitos a arcar com o pagamento de tributos ou com seus efeitos econômicos para viver em sociedade. Isso ocorre, seja ao consumir um cafezinho (em que se arca com os efeitos econômicos do tributo) ou ao comprar uma casa (em que se é diretamente o contribuinte do ITBI- Imposto de Transmissão de Bens Imóveis).

De quem o Estado deve cobrar o tributo? Quem é o verdadeiro sujeito passivo da relação jurídica tributária? Essas são questões cujas respostas algumas vezes acarretam dúvidas. Veja-se o caso do locador de um imóvel, cujo contrato de locação tenha cláusula estabelecendo que o pagamento do IPTU é de responsabilidade do locatário. O locador exime-se perante o Estado de quaisquer responsabilidades perante a falta de pagamento não realizada pelo locatário? O inquilino está envolvido numa relação jurídica tributária com o Estado, por força do contrato de locação que assinou com o locador? Uma outra situação é o caso em que um advogado, com inscrição cancelada na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), continua exercendo irregularmente sua profissão. Esse advogado é responsável

perante o Fisco pelo pagamento do IRPF (imposto de renda de pessoa física) decorrente do recebimento de honorários? Podem-se citar mais e mais exemplos para demonstrar que, numa relação jurídica tributária, nem sempre é fácil identificar o sujeito passivo.

O objetivo deste artigo é apresentar didaticamente uma forma de procedimento, destinada a identificar a espécie de sujeito passivo em determinada relação jurídica tributária, partindo da ocorrência de um fato gerador.

1. A relação jurídica tributária

A geração de receitas financeiras através de arrecadação de tributos depende da existência de relação jurídica tributária entre o Estado e o sujeito passivo. O Estado (sujeito ativo), devidamente autorizado por lei, através de uma pessoa jurídica de direito público, Fazenda Pública (da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios) ou por meio de autarquias, tem o direito de exigir que a pessoa física ou jurídica (sujeitos passivos) cumpra uma obrigação tributária de dar (que é de natureza pecuniária) ou de fazer (como, e.g., a emissão de notas fiscais). Portanto, constata-se o estabelecimento de uma relação jurídica obrigacional linear entre apenas dois sujeitos: o Estado (sujeito ativo) e a outra parte, denominada sujeito passivo.

Segundo a definição do professor Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior¹ “o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica obrigada, por lei, ao cumprimento da prestação tributária, principal ou acessória, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. O legislador pátrio conceituou quem é que deve pagar o tributo, a partir da definição de dois tipos de sujeitos passivos da obrigação tributária: contribuinte e responsável, conforme estabelece o Código Tributário Nacional no parágrafo único, incisos I e II, do art. 121. Segundo o dispositivo legal citado, o contribuinte é a pessoa que está relacionada, pessoal e diretamente, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. É denominado, portanto, de sujeito passivo direto. Para cada um dos tributos definidos no CTN, o legislador identificou quem é o contribuinte. Por exemplo, um dos contribuintes do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) é o industrial (art. 51, inciso II, do CTN). O proprietário de um imóvel é o contribuinte do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), conforme art. 34 do CTN.

O legislador definiu um segundo sujeito passivo, no art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN: o responsável, o qual a lei determina que, apesar de não estar revestido da condição de contribuinte, ocupa o lugar deste, de alguma forma. Em consequência, o sujeito será o responsável pelo recolhimento do tributo, em lugar do contribuinte. Por tal função, é denominado de sujeito passivo indireto. Esse é o caso que se verifica na ocasião do falecimento de um dos cônjuges: o cônjuge meeiro passa a ser o responsável pelo recolhimento dos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, conforme dispõe o art. 131, inciso II, do CTN.

As diferenças fundamentais entre contribuinte e responsável foram tratadas didaticamente por Ricardo Lobo Torres², que assim se expressa:

a) o contribuinte tem o débito (*debitum, schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*haftung*) sem ter o débito (*schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).

O responsável, segundo o autor, “paga o tributo por conta do contribuinte”, como se este fosse; e isto se dá por determinação legal.

2. Etapas para a identificação do sujeito passivo na relação jurídica tributária

A questão a ser solucionada é identificar o sujeito passivo numa relação jurídica, seja ela simplesmente tributária ou que, ao mesmo tempo, envolva obrigações de natureza civil e obrigações de natureza tributária.

A solução para essa questão é determinada, através da aplicação das etapas do procedimento descrito abaixo. O resultado encontrado indicará se determinado sujeito envolvido numa relação jurídica é sujeito passivo tributário (contribuinte ou responsável) ou se é apenas sujeito passivo de uma outra espécie de obrigação.

• 1ª Etapa: Verificar a ocorrência ou não de fato gerador no caso concreto em análise.

Para se falar em sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, deve-se observar se ocorreu o fato gerador. Assim, um dos efeitos de se constatar a existência do fato gerador é o de poder identificar quem é o sujeito passivo da obrigação tributária.

A existência da ocorrência do fato gerador no caso concreto é verificada diretamente na lei. Para cada um dos impostos ou tributos, o legislador especificou a situação abstrata. Se a situação fática é coincidente com a situação abstrata estabelecida na lei, ocorreu o fato gerador, conceituado como ato ou fato que se ocorrido gerará a obrigação tributária.

Um exemplo didático de surgimento do fato gerador no caso concreto se dá na situação em que um indivíduo pretende adquirir determinado veículo automotor. Enquanto este apenas imaginar comprar o bem móvel, não existirá fato gerador que o obrigue a pagar o IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) de um veículo existente apenas nos seus planos. Se a aquisição do bem móvel se concretizar, aí então estará constituído o fato gerador que criará a obrigação tributária de pagamento do IPVA: “a propriedade de veículos automotores” (art. 155, inciso III, da CRFB/1988).

• 2ª Etapa: Verificar se o sujeito passivo é o contribuinte estabelecido em lei.

Identificado o sujeito passivo como contribuinte, exclui-se qualquer outro. E será de fácil constatação, pela simples leitura e interpretação gramatical da lei.

Caso o sujeito passivo seja proprietário de um bem imóvel, localizado na zona urbana, o contribuinte que deverá arcar com o pagamento do IPTU será o proprietário do imóvel, mesmo que esteja estabelecido em contrato de locação que o locatário será o responsável. A

relação jurídica tributária existente é entre o Fisco e o contribuinte, e não com terceiros. E, nesse caso, o contribuinte é o proprietário, consoante artigo 32, do CTN. Esse contribuinte estabeleceu com o locatário uma relação jurídica de direito privado, legitimada pelo contrato de locação, e não de direito público; essa convenção entre particulares não tem efeito perante o Fisco (artigo 123, do CTN).

Da mesma maneira, pode-se interpretar que o “advogado”, mesmo não sendo mais inscrito nos quadros da OAB, é o contribuinte do IRPF (Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza, conhecido como Imposto de Renda) por estar, por exemplo, auferindo por mês uma renda superior ao piso da tabela de Imposto de Renda, mesmo de forma irregular.

• **3ª Etapa: Verificar se o sujeito passivo é o responsável estabelecido em lei.** Não sendo o sujeito passivo o contribuinte, por exclusão, ou será o responsável tributário, ou terá responsabilidade por outra espécie de obrigação (civil, administrativa, penal). Sendo responsável tributário, em qual modalidade de responsável se enquadrará?

A doutrina pátria não é unânime em identificar quantas e quais são as modalidades de responsáveis tributários. A maioria dos autores identifica quatro tipos. Os responsáveis por: substituição, sucessão, solidariedade e subsidiariedade.

Há autor³ que entende ser a transferência uma outra modalidade de responsabilidade tributária. Na transferência, a obrigação tributária constitui-se inicialmente em relação ao contribuinte, e somente depois se comunica com o terceiro, o responsável, tendo como espécies: sucessão, solidariedade e subsidiariedade. Melhor o entendimento do autor Luciano Amaro⁴ que entende haver transferência somente na modalidade de sucessão, pois nesta transfere-se a obrigação tributária de “A” para “B” em razão de um determinado evento.

Substituição – por motivo de conveniência ou necessidade, o legislador acabou colocando como sujeito passivo da relação jurídica tributária um terceiro, ignorando a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado, o contribuinte. Pode-se observar essa modalidade quando há o responsável pelo pagamento do IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) com domicílio tributário no exterior; nesse caso, o legislador o substituiu pelo sujeito ativo da relação jurídica de direito privado. Exemplo: A empresa X, sediada na Alemanha, realiza a prestação de serviço de emenda de cabos submarinos para a empresa PETROBRAS S.A. Esta será o substituto legal para efetuar o pagamento do imposto de renda daquela. Desse modo, a fonte pagadora da renda será eleita como sendo o responsável pelo recolhimento do tributo incidente sobre os pagamentos que ela realiza, no entanto, a lei lhe dá a condição de reter o tributo, descontando-o do valor devido ao beneficiário.

Sucessão (arts. 129 a 134, do CTN) – é um modo de transferência da obrigação tributária, que é de simples constatação; ocorre nos casos de extinção, incorporação ou fusão da pessoa jurídica ou morte da pessoa física que eram sujeitos passivos da relação jurídica tributária. A obrigação é transferida de um sujeito para outro, em razão de um certo evento. Os sucessores passarão a ser responsabilizados pelas obrigações jurídicas tributárias, seja pelo pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (obrigação tributária principal – artigo

113, § 1º do CTN) ou pelo cumprimento de uma prestação positiva ou negativa (obrigação tributária acessória – artigo 113, § 2º, do CTN). Tem-se como exemplo o único filho que se torna inventariante dos bens deixados por seus pais, ele está obrigado a efetuar o pagamento do IPTU como responsável sucessor.

Solidariedade (arts. 124, I e II, 125 e 135 do CTN) – é uma modalidade de responsabilidade tributária que surge a partir do momento da ocorrência do fato gerador, e mais de uma pessoa ocupa a posição de sujeito passivo. Nessa situação, cada uma dessas pessoas é responsável pela dívida toda. A solidariedade apresenta semelhança e diferença no Direito Tributário quando comparada com o Direito Civil. A semelhança consiste que ambas decorrem da lei (artigo 124, inciso II, do CTN e arts. 264 a 266, do Código Civil). A diferença é que, no caso do Direito Civil, diferentemente do Direito Tributário, a solidariedade também pode se originar da vontade das partes.

Subsidiariedade (art. 134 do CTN) - O devedor, responsável subsidiário, responde se o devedor principal não puder assumir a obrigação tributária. Isto significa que o sujeito ativo deverá promover execução fiscal primeiro em face do contribuinte; caso este não possua bens penhoráveis, poderá dirigir-se contra terceiros. É o que pode ocorrer quando um menor, que recebeu a título de doação um bem imóvel de seu avô, não tiver como arcar com o pagamento do imposto de transmissão *inter vivos*, seus pais serão responsáveis pelo pagamento desse tributo, na condição de responsáveis pelo menor.

Caso o sujeito do caso concreto em análise não se enquadre em nenhuma das modalidades descritas acima, não poderá ser considerado como sujeito passivo da relação jurídica tributária. Assim, se existir responsabilidade a ele atribuída, esta será de outra natureza, por exemplo: civil, administrativa ou penal.

3. Aplicação da metodologia em um caso concreto

Com a finalidade de verificar na prática a aplicação da metodologia descrita no presente artigo, considere-se o caso concreto abaixo (dados pesquisados na Apelação Cível nº 14.315/2001, julgada pelo TJRJ).

O locatário X deixou de efetuar o pagamento do IPTU do ano de 2001. O locador foi notificado pelo Fisco Municipal para cumprir com sua obrigação tributária principal: o pagamento dos impostos devidos.

O locador alega que a pessoa responsável pelo pagamento do IPTU é o locatário, por estar acordado dessa forma no contrato de locação.

Pergunta-se: Quem deve pagar o IPTU?

A questão a ser solucionada no presente caso concreto é a identificação do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Aplicando-se a metodologia tem-se o seguinte:

- 1ª Etapa:

O fato gerador ocorreu, a propriedade de um bem imóvel, pertencente ao locador.

• 2ª Etapa:
Existem dois sujeitos envolvidos na relação: o locador e o locatário. Todavia, somente o locador é o contribuinte, é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, por ser o proprietário do imóvel, e por existir norma expressa disciplinando dessa forma (art. 34, do CTN).

• 3ª Etapa:
Por exclusão, não teremos outro contribuinte. O locatário do imóvel não é o responsável tributário, pois não há determinação legal expressa que o enquadre nessa categoria. Nem a convenção particular representada pelo contrato de locação (art. 123, do CTN), nem a condenação judicial terão o condão de incluir o locatário como sujeito passivo de uma relação jurídica tributária.

Concluindo, o locador é o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, e ao mesmo tempo sujeito ativo da relação jurídica de direito privado, detentor de direitos de execução contra o locatário dos débitos expressos na sentença condenatória. O locatário é sujeito passivo da relação jurídica de direito privado, declarado judicialmente, e sujeito à ação de execução que lhe moverá o locador para ressarcimento.

Conclusão

Nem sempre todos os sujeitos envolvidos numa relação jurídica, que também envolva tributos, poderão ser considerados como sujeitos passivos tributários.

Para identificar o sujeito passivo numa relação jurídica tributária é necessário saber eleger a pessoa, física ou jurídica, corretamente. O procedimento descrito permite, através da aplicação de determinados passos, encontrar o caminho para se chegar ao legítimo sujeito passivo tributário.

Qualificar uma determinada pessoa como contribuinte ou responsável tributário sem o embasamento legal, é incorrer em erro, que poderá gerar outras conseqüências jurídicas. As obrigações contratuais pretendem, muitas vezes, deslocar a responsabilidade pelo pagamento de tributos para terceiros que não são nem contribuintes, nem responsáveis. Tratam-se de cláusulas que não podem ser opostas à Fazenda Pública (artigo 123, do CTN).

A partir da clara identificação da existência de um sujeito passivo, estabelece-se uma relação jurídica tributária perfeita na qual estará presente o legítimo devedor, sem o qual não poderá a Fazenda Pública cobrar o devido tributo.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **Apresentação de trabalhos acadêmicos**. NBR. 14.734: 2002. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **Citação. NBR. 10.520: 2002.** Rio de Janeiro, 2002.

_____. **Informação e referências - elaboração. NBR. 6.023: 2002.** Rio de Janeiro, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária.** 6^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & direito tributário.** 17^a ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 9^a ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

*Professora de Direito Tributário
Coordenadora de Pesquisa do Centro II – ACADEPOL
Coordenadora do curso de pós-graduação de Direito Público da Universidade Estácio de Sá