

A Importância Dos Conceitos De Competência Tributária, Capacidade Tributária Ativa, Capacidade Tributária Passiva, Responsabilidade E Substituição No Direito Tributário

Rodrigo Abou Id Dabés*

O objetivo precípua do presente estudo é o de estabelecer, sobretudo na seara tributária, a necessária distinção conceitual básica entre competência, capacidade ativa, capacidade passiva, responsabilidade e substituição.

O entendimento e a aplicação cotidiana dos conceitos que serão aqui debatidos têm especial relevância no estudo do Direito tributário, tendo em vista que o tema – em geral – é espinhoso, não só para profissionais do mundo jurídico, mas recorrente, inclusive, em editais e provas de concurso público.

Devemos de imediato, ressaltar que competência tributária e capacidade tributária ativa não são expressões sinônimas.

Em verdade, a competência tributária é conceito muito mais amplo, e, pode-se dizer muito mais importante do que a capacidade tributária ativa. Trata-se, portanto, a primeira, de matéria que mereceu relevância constitucional e que emana diretamente da própria soberania estatal, no seu legítimo “poder de tributar”.

Assim, para que possamos entender o conceito de competência, mister se faz a análise primária do próprio Estado enquanto entidade soberana. Nesse sentido, o professor Hugo de Brito Machado, estabelece os contornos de soberania e nos ensina:

(...) o Estado é entidade soberana. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior. (MACHADO, pág. 32 e 33)

Para o renomado professor citado acima, o poder estatal na área tributária, traduz-se enquanto característica marcante da própria soberania, como segue:

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. (MACHADO, pág. 33)

Ainda sobre a estreita relação entre a soberania, o poder de tributar e a própria competência tributária, todos do Estado, Machado finaliza com maestria:

O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado.

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre diversos níveis de governo. (...) Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. (MACHADO, pág. 32 e 33)

Apenas complementando os conceitos anteriores, vale citar os importantes comentários do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. (COÊLHO, pág. 39)

Como visto, o Estado é soberano e necessita de recursos que lhe permitam alcançar seus fins. Desta forma, respaldado pela Constituição Federal, o Estado exerce seu poder de tributar, visando auferir receitas necessárias à realização de seus objetivos.

O exposto até aqui, já nos permite concluir, então, que a Constituição Federal é o devido instrumento de atribuição de competência tributária.

Vale lembrar que vivemos numa república federativa politicamente organizada, ou seja, caberá à Constituição Federal outorgar o poder de tributar, bem como repartir as competências tributárias de cada ente político que compõe a federação, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Sobre a repartição da competência outorgada, o Professor Dalmiro Camanducaia explica com simplicidade:

Competência tributária é a capacidade outorgada pela Constituição às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para que estas possam instituir (criar através de lei) e exigir tributos. (CAMANDUCAIA, pág. 49)

Na visão de Camanducaia, a Constituição Federal é o nascedouro da competência do ente político tributante e não do próprio tributo em si:

(...) a Constituição não cria tributo algum, simplesmente outorga competência tributária. (CAMANDUCAIA, pág. 49)

Enfim, pode-se dizer que a Competência Tributária é o poder atribuído ao entes políticos estatais pela Constituição Federal, para que os mesmos possam instituir tributo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos (...).

Um ponto interessante e relevante para debate, refere-se a esse poder de tributar atribuído ao Estado. Trata-se de um poder-dever essencialmente impregnado pela compulsoriedade, ou de outro lado, trata-se de mera faculdade?

O renomado doutrinador, Professor Leandro Paulsen, atenta para o fato de que a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101 de 2000, que trata de finanças públicas e da responsabilidade na gestão fiscal, traz dispositivo que coloca a instituição de todos os tributos da competência do ente político como requisito da responsabilidade na gestão fiscal, como segue:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (...).

Vejamos, contudo, se a própria Constituição Federal nos auxilia a responder tal questionamento:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

As determinações do texto constitucional, no caso em tela, não trazem de forma expressa, o comando de obrigatoriedade. Ademais, vimos que existe imposto previsto no citado artigo, que até a presente data não foi instituído (caso do inciso VII que estabelece o Imposto sobre grandes fortunas).

Enfim, estaria (ou não) a União agindo corretamente, sobretudo ao não instituir imposto previsto na CF?

Pela interpretação literal do mencionado artigo 153, a União não estaria contrariando comando constitucional, estaria tão somente agindo dentro de uma “faculdade” que lhe cabe. Lado outro, pela interpretação do artigo 11 da LC 101/00, a União não só estaria contrariando determinação constitucional, como, também, estaria incorrendo em irresponsabilidade na sua gestão fiscal.

Ainda sobre esse controverso assunto, vale o elucidativo texto, sobre o artigo 11 da LC 101 de 2000, do Procurador da Fazenda Nacional em Londrina/PR, Dr. Ercias Rodrigues de Sousa em co-autoria com o advogado da Federação das Indústrias do Estado do Paraná, Dr. Thiago Morelli Rodrigues de Sousa:

A competência tributária, consoante vem apontando a melhor doutrina pátria, teria como uma de suas características a facultatividade. Tal nota, no entanto, foi de certo modo atingida pelas disposições contidas no artigo 11, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao disciplinar expressa sanção ao ente político que não esgotar sua competência tributária, no tocante aos impostos. Esta sanção, vedadora da realização de transferências de recursos voluntários ao ente faltoso, caracteriza resposta dada pelo direito positivo, à omissão assim qualificada, o que importa em restrição daquela faculdade, notadamente em relação aos chamados tributos fiscais, que possuem como ponto saliente o carreamento de recursos financeiros a esses entes.

A eficácia de tal resposta, no entanto, como impulsionadora do exercício da competência tributária, resta diminuída, pois o exercício da competência tributária não é resultado da só vontade do administrador, mas fruto, essencialmente, do labor legislativo, inexistindo assim, afora a limitação dessas transferências, meios juridicamente hábeis a colmatar a lacuna legislativa, consoante tem decidido o Supremo Tribunal Federal, em Mandados de Injunção versando outras temáticas.

- O disposto no artigo 11 e parágrafo, da Lei de Responsabilidade Fiscal é constitucional, pois rende homenagem aos princípios constitucionais da moralidade administrativa e da eficiência na administração da coisa pública.

- O disposto no artigo 11 e parágrafo não atenta contra o princípio federativo. Ao contrário, a ele dá aplicabilidade, pois ao incentivar o ente político ao exercício de sua competência tributária, minora a dependência financeira, muitas vezes ocasionadora de dependência política, dos entes hipossuficientes, em relação àqueles de maior envergadura e abrangência. Preserva-se assim a higidez do princípio federativo, ao preservar tal independência. (SOUZA e SOUZA, pág. 8)

Voltando, especificamente, ao tema competência tributária, note-se que a Constituição Federal não se limitou apenas a estabelecer conceitos.

Na visão doutrinária, de forma geral, a Constituição está impregnada de princípios, normas e regras, que muitas vezes se consubstanciam em imunidades, tudo diretamente relacionado ao Direito Tributário.

Os princípios e imunidades constitucionais visam limitar o exercício da competência tributária. Além disso, a própria Constituição Federal atribuiu importante papel regulamentador à lei complementar para limitação de tal exercício, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Pela leitura dos mencionados artigos 146 e 146-A, percebemos claramente que a competência tributária é limitada, ou seja, o ente político detentor do poder de tributar não pode exercê-lo de forma completamente livre e arbitrária, deverá observar as definições constantes em lei complementar sob pena de estar afrontado o texto constitucional.

O professor Dalmiro Camanducaia entende que para melhor compreensão do conceito de competência poder-se-ia, inclusive, submetê-la a uma classificação doutrinária:

A competência pode ser classificada da seguinte forma:

1- PRIVATIVA: é a relativa aos impostos, ou seja, os impostos previstos na Constituição foram divididos entre as 04 (quatro) pessoas políticas. Se uma pessoa é competente para a instituição de determinado imposto, por exclusão, as demais não o são.

2 - COMUM: é a relativa à imposição de taxas e contribuições de melhoria. Qualquer das pessoas políticas que preste os serviços descritos no art. 145 da CF ou que realize obras públicas das quais resulte valorização imobiliária terá legitimidade a exigir, respectivamente, taxas e contribuição de melhoria.

3 - ESPECIAL: é a que outorga à União (e só à União) o poder de instituir empréstimo compulsório. Também é aquela que permite aos Estados e Municípios exigirem, de seus funcionários, contribuições sociais nos termos do previsto no § 10 do art. 149.

4 - RESIDUAL: é a que outorga à União (e só à União) o poder de instituir novos impostos, distintos dos já previstos na constituição.

5 - EXTRAORDINÁRIA: é a que outorga à União (e só à União) o poder de instituir impostos extraordinários, nas situações previstas no art. 154, II da Constituição.

6 - CUMULATIVA: é a que permite a uma determinada pessoa política exigir tributos relativos a pessoas distintas (CF, art. 147).
(CAMANDUCAIA, pág. 53 e 54)

A competência tributária, que inclui a legislativa correspondente, com a observação das limitações pertinentes, também é amplamente mencionada no ordenamento infraconstitucional, como se verifica na leitura do Código Tributário Nacional:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Como demonstrado, no direito tributário, a competência é outorgada pela Constituição Federal que se incumbe de “reparti-la” entre os entes políticos da Federação. Todavia, cumpre salientar que tal “repartição” de competências não é sinônimo de “delegação”.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

O próprio Código Tributário Nacional não deixou dúvidas quando – expressamente – estabeleceu que a competência tributária é indelegável.

Na verdade, delegável é apenas a mera atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar tributos, o que de forma alguma, constitui delegação de competência.

Mas, se a função de arrecadar e fiscalizar tributos não é competência tributária propriamente dita, o que é então?

Pois bem, essa função ou atribuição de arrecadar e fiscalizar tributos é a chamada Capacidade Tributária Ativa.

Antes de adentrarmos aos meandros da capacidade tributária ativa, mister se faz necessário entender, primariamente, o conceito de tributo, tendo em vista que a tal capacidade citada está intimamente ligada ao mesmo.

A definição conceitual de tributo está determinada de forma explícita no art. 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Novamente aqui, vale a metodologia de trabalho do professor Dalmiro Camanducaia que nos propõe análise pormenorizada do conceito de tributo e que vale a pena ser apreendida:

Tributo é:

1 - **PRESTAÇÃO**: é um dever jurídico decorrente de lei tributária que vincula as partes, quais sejam o sujeito ativo e o sujeito passivo;

2 - **PECUNIÁRIA**: deve ser paga em dinheiro. Não existe previsão para pagamento in natura. No entanto, a LC 104/2001 acrescentou um inciso ao art. 156 do CTN que prevê a extinção do crédito tributário pela dação de bens imóveis em pagamento;

3 - **COMPULSÓRIA**: inexistente aqui o elemento “vontade”. Paga-se tributo porque se praticou um fato que a lei resolveu valorizar para fins tributários, tornando-o gerador e ponto final, não há discussão;

4 - **EM MOEDA OU CUJO VALOR NELA SE POSSA EXPRESSAR**: embora possa parecer redundante em relação à previsão de ser prestação pecuniária, o que aqui se quer significar é o tributo deve ser pago em moeda corrente (em reais, nos dias atuais) podendo também ser expresso através de indicadores conversíveis em moeda corrente (UFIR, OTN, BTN, UFPBH e outros);

5 - QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO: se constituir sanção, ainda que por via transversa, tributo não é. A efetiva possibilidade de um fato ser eventualmente ilícito (auferimento de renda por prática de furto, por exemplo) não lhe tira a característica de fato gerador e a imposição do tributo, que nesse caso, não será sanção pela prática do dito ato ilícito.

6 - INSTITUÍDA EM LEI: decorrente do princípio da reserva legal e que, em termos miúdos, diz que somente a lei pode criar tributos.

7 - COBRADA MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA: a exigência do tributo reclama a ação administrativa legítima e nos exatos termos do previsto na lei aplicável. Qualquer desvio em relação ao previsto na lei implica a nulidade do ato administrativo. Não há espaço para juízo de oportunidade, conveniência ou qualquer ato discricionário.

Assim, concluindo, para que seja tributo, todas essas 07 (sete) características listadas anteriormente devem estar presentes de forma simultânea. (CAMANDUCAIA, pág. 60)

Em resumo, a natureza do Tributo é a de ser o objeto da relação jurídico-tributária legalmente determinada, ou seja, a existente numa relação obrigacional – ex lege – de dar, compulsória, entre o sujeito ativo (credor, que detém a Capacidade Tributária Ativa) e o sujeito passivo (devedor).

No Brasil, durante algum tempo, houve séria divergência doutrinária e até jurisprudencial acerca das espécies tributárias. Na verdade, a Constituição Federal em seu artigo 145 apresenta apenas três espécies de tributos, quais sejam:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Posteriormente, a discussão centrou-se sobre a natureza jurídico-tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições, ou seja, seriam tais empréstimos e contribuições, espécies tributárias?

Pois bem, já não há mais discussão sobre o referido tema, tendo em vista que o entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal é o de que existem 05 (cinco) espécies tributárias. Quais sejam, as elencadas no artigo supra (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e as dos artigos 148 e 149 da Constituição (respectivamente, empréstimos compulsórios e contribuições):

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Vimos, até aqui, que a Constituição Federal estabelece a competência tributária indelegável do ente político. O ente político institui o tributo e pode ele mesmo cobrá-lo, fiscalizá-lo e arrecadá-lo, ou de outro modo, pode delegar a cobrança, a fiscalização e a arrecadação desse tributo, a um outro ente da Administração Pública direta ou indireta.

A espécie tributária, seja qual for, “nasce” sempre com a ocorrência de seu fato gerador, como segue:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Desta forma, ocorrido o fato gerador, conseqüentemente, estará consubstanciada a relação tributária entre o sujeito ativo (credor) e, de outro, o sujeito passivo (devedor).

Como amplamente já demonstrado, o sujeito ativo da relação tributária é aquele a quem foi atribuída capacidade tributária ativa.

Já quanto à definição legal dada pelo CTN, sobre o conceito de sujeito passivo temos:

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.

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

E a conceituação doutrinária que nos parece mais precisa sobre o tema “sujeito passivo”, parte do doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes que diz, de forma simplificada e objetiva:

Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importante o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável. (MORAES, pág. 279)

Pode-se dizer, então, que o sujeito passivo da relação tributária – estabelecida com a ocorrência do fato gerador – em regra, é aquele que tem a obrigação de pagar o tributo. Para a lei, Chamado contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e responsável quando – sem revestir a condição de contribuinte – sua obrigação decorra de disposição legal.

Para Leandro Paulsen, a definição de contribuinte é bem simples:

(...) é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária. (PAULSEN, pág. 1001)

Já a definição de responsável, para Bernardo Ribeiro de Moraes, não é tão simplificada e merece atenção:

(...) é de ser ver que não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Somente se justifica a condição de “responsável”, adquirindo uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, na hipótese da pessoa ter relação com próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária. (MORAES, pág. 287)

Na esteira de Paulsen e Moraes, o professor Dalmiro Camanducaia complementa:

Parte da doutrina dá ao contribuinte o nome de sujeito passivo direto e ao responsável o nome de sujeito passivo indireto. (CAMANDUCAIA, pág. 126)

Necessário dizer que, salvo disposição de lei em contrário, as convenções entre particulares não alteram a definição legal do sujeito passivo, como assevera o artigo 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Por fim, sobre a sujeição passiva da relação tributária, temos, ainda, a “figura” da substituição, que nos dizeres de Leandro Paulsen:

(...) poderá implicar o recolhimento do tributo pelo substituto no momento mesmo da ocorrência do fato gerador, antes (substituição para frente) ou depois (substituição para trás). Havia muita discussão sobre a constitucionalidade da substituição tributária para frente, pois trabalha com presunções quanto à ocorrência do fato gerador e sua dimensão econômica, mas tais discussões restaram sepultadas pelo advento da EC n.º 03/39, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da CF, bem como por decisões do STF admitindo tal espécie de substituição tributária mesmo antes da emenda constitucional. (PAULSEN, pág. 1022)

Para melhor visualização dos comentários feitos acima, vejamos o citado artigo 150 da CF, em seu parágrafo 7º:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º. 3, de 1993)

Com objetivo meramente didático, o professor Leandro Paulsen utiliza exemplo para facilitar o entendimento acerca das “modalidades ou espécies de substituição tributária” citadas anteriormente, que merece ser analisado:

A doutrina distingue, relativamente ao ICMS, duas espécies de substituição tributária: a) substituição para trás; b) substituição para frente. Na substituição para trás, o adquirente da mercadoria substitui o alienante, que se encontra, na cadeia de operações relativas à mercadoria, antes daquele (...), e resulta no recolhimento do imposto após a ocorrência do fato gerador do imposto. Na substituição para frente, ocorre o oposto. O alienante (anterior

na cadeia) substitui o adquirente, posicionado após aquele, daí a expressão para frente. Nessa hipótese, há antecipação do recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. (PAULSEN, pág. 1022)

Pela substituição, podemos dizer sucintamente, que a lei atribuirá a um terceiro “vinculado” ao fato gerador, a obrigação do recolhimento do tributo devido.

Ao término de nossos estudos, concluímos que a competência tributária e a capacidade tributária ativa não se confundem e não são sinônimos. A primeira é uma atribuição constitucional indelegável, irrevogável e privativa de entes políticos componentes da federação, quais sejam: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Enquanto a segunda é fruto de uma delegação, em regra, revogável a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

Podemos dizer, ainda, que ambas (competência tributária e capacidade tributária), podem ser exercidas por um mesmo ente. Ao mesmo passo que poderá haver ente capaz de arrecadar e fiscalizar tributos, mas incompetente para instituí-los.

Especificamente sobre a capacidade tributária, analisamos as muitas facetas assumidas na sujeição passiva e entendemos que o sujeito passivo poderá ser chamado de contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou, de responsável, quando – sem revestir a condição de contribuinte – sua obrigação decorra de disposição legal.

E, finalmente, sobre a substituição tributária, vimos que a lei atribuirá a uma terceira pessoa – que tenha vinculação com o fato gerador – a obrigação do recolhimento do tributo devido, decorrente de operação que ainda vai ocorrer (substituição para frente) ou decorrente de operação que já tenha ocorrido (substituição para trás).

Bibliografia

CAMANDUCAIA, Dalmiro. Apostila de Direito Tributário dos cursos Pró-Labore. 7º Edição. Belo Horizonte: Editora Pró-Labore, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5º Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1991.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO: Doutrina e Jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 114/2002) e ISS(LC 116/2003) / Coordenação Vladimir Passos de Freitas. – 3º ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. Vários Autores.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8º Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL – 4º ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Rideel, 2007.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário Jurídico Tributário. 3º Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19º Edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de Moraes. Compêndio de Direito Tributário, segundo volume. 3º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

SOUSA, Ercias Rodrigues de; SOUSA, Thiago Morelli Rodrigues de. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o exercício da competência tributária: extensão, efeitos e constitucionalidade do art. 11 dessa lei complementar. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 955, 13 fev. 2006. Disponível em:

Bibliografia:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), o texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

ID DABÉS, Rodrigo Abou. A importância dos conceitos de Competência Tributária, Capacidade Tributária Ativa, Capacidade Tributária Passiva, Responsabilidade e Substituição no direito tributário.

*Bacharel em Direito

Bacharel em Comunicação Social com especialização em Jornalismo

Advogado militante na área de Direito Tributário

Diretor Executivo do Instituto Nacional de Defesa do Contribuinte e do Cidadão

Conselheiro da Comissão OAB Jovem Seção Minas Gerais

Professor de Direito Tributário

Pós-graduando em Direito Tributário

Disponível

em: <<http://www.justributario.com.br/arquivos/ARTIGO%20A%20IMPORTANCIA%20DO%20S%20CONCEITOS%20DE%20COMPETNCIA%20TRIBUTRIA.doc>>. Acesso em: 21 ago. 2007.