

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ  
CURSO DE DIREITO

SÉRGIO PAULO SANTOS MAIA DANTAS

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES:  
Capacidade contributiva na sucessão pessoal.**

Recife  
2010

SÉRGIO PAULO SANTOS MAIA DANTAS

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES:  
Capacidade contributiva na sucessão pessoal.**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução Cristã, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Área de Concentração:** Ciências Jurídicas  
**Orientadora:** Prof.<sup>a</sup> Doutoranda Bruna Estima Borba.

Recife  
2010

Ficha catalográfica  
Elaborada pela biblioteca da Faculdade Damas da Instrução Cristã

D192r Dantas, Sérgio Paulo Santos Maia.  
Responsabilidade tributária dos sucessores: capacidade contributiva na sucessão pessoal / Sérgio Paulo Santos Maia Dantas. - Recife, 2010. 53 f.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup>. Bruna Estima Borba.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Direito) – Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2010.  
Inclui bibliografia.

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Responsabilidade. 4. Sucessores. I. Borba, Bruna Estima. II. Faculdade Damas da Instrução Cristã. III. Título

340 CDU (22. ed.)

FADIC (2010-042)

**Sérgio Paulo Santos Maia Dantas**  
**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES:**  
**Capacidade contributiva na sucessão pessoal**

**DEFESA PÚBLICA** em Recife, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

**Presidente:** Prof.<sup>a</sup> Doutoranda Bruna Estima Borba

\_\_\_\_\_

**1º Examinador:** \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_)

\_\_\_\_\_

**2º Examinador:** \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_)

\_\_\_\_\_

## RESUMO

A questão da responsabilização de terceiros que sucedem os contribuintes quando estes últimos morrem, sem que tenham praticado o fato gerador, pode causar certa surpresa aos leigos, porém, esta condição está prevista no ordenamento jurídico brasileiro, devendo ser observada a limitação constitucional que serve como proteção aos sujeitos passivos indiretos da relação tributária, qual seja, o princípio da capacidade contributiva, que impede o Estado de exaurir exacerbadamente recursos financeiros dos responsáveis tributários que não possuem a mesma condição econômica que os falecidos sucedidos, posto que o desrespeito a esta premissa legal pode tolher o poder econômico de cidadãos inocentes à relação jurídica tributária.

**Palavras-chave:** direito tributário; responsabilidade; sucessores; capacidade contributiva.

## **ABSTRACT**

The issue of liability of third parties that succeed the taxpayers when these latter die without having performed the triggering event may cause some surprise to laymen, however, this condition is under Brazilian law, and should be observed that the constitutional limitation serves as protection for indirect taxpayers, namely the principle of ability to pay, which prevented the state to exhaust financial resources exacerbate the tax charge that don't have the same economic conditions that the successful dead, given that the failure of this legal premise can thwart the economic power of innocent citizens to tax relationship.

**Keywords:** tax law; liability; successors; ability to pay.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Fluxograma 1 – Esquema de Sujeição Passiva Direta e Indireta

23

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	08
<b>CAPÍTULO 1 NOÇÕES PRELIMINARES</b>	
1.1 Do tributo	10
1.1.1 Antecedentes históricos	10
1.1.2 Conceito de tributo	10
1.1.3 Natureza jurídica do tributo	12
1.1.4 Espécies de tributos	12
1.2 Da obrigação tributária	15
1.2.1 Conceito de obrigação tributária	15
1.2.2 Espécies de obrigação tributária	15
1.3 Do fato gerador	16
1.3.1 Conceito de fato gerador	16
1.3.2 Espécies de fato gerador	17
<b>CAPÍTULO 2 CONSIDERAÇÕES SOBRE DIREITO SUCESSÓRIO</b>	
2.1 Conceito de sucessão	18
2.2 Espécies de sucessão	19
2.2.1 Sucessão testamentária	19
2.2.2 Sucessão legítima	20
2.2.3 Sucessão a título universal	20
2.2.4 Sucessão a título singular	20
2.3 Relação entre direito sucessório e responsabilidade tributária	21
<b>CAPÍTULO 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO</b>	
3.1 Da sujeição passiva tributária	22
3.2 Da responsabilidade tributária	24
3.3 Da responsabilidade tributária dos sucessores	24
3.4 Da responsabilidade tributária por sucessão pessoal	30
<b>CAPÍTULO 4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO PESSOAL</b>	
4.1 Princípios constitucionais tributários	32
4.1.1 Princípio da legalidade	32
4.1.1.1 Exceções ao princípio da legalidade tributária	34
4.1.1.2 Legalidade tributária e medida provisória	34
4.1.2 Princípio da anterioridade do exercício financeiro	35
4.1.3 O princípio da irretroatividade tributária	36
4.1.4 Princípio da anualidade	38
4.1.5 Princípio da capacidade contributiva	38
4.1.6 Princípio da não limitação de tráfego	38
4.1.7 Princípio da isonomia tributária	39
4.1.8 Princípio da vedação de confisco	40
4.1.9 Princípio da generalidade, progressividade e Uniformidade sobre a renda	40
4.1.10 Princípio da não cumulatividade	41
4.1.11 Princípio da seletividade	42
4.1.12 Princípio da não diferenciação ou da não discriminação tributária	43

4.1.13 Princípio da não concessão de privilégios a títulos federais	43
4.1.14 Princípio da uniformidade geográfica	43
4.1.15 Princípio da não concessão de isenção ou da vedação ás isenções heterônomas	44
4.2 Princípio da capacidade contributiva	45
4.2.1 Capacidade contributiva e capacidade econômica	47
4.3 A capacidade contributiva do <i>de cujus</i>	48
4.4 Reflexos da responsabilidade tributária por sucessão pessoal na capacidade contributiva do sucessor	49
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>52</b>

## INTRODUÇÃO

Por qual motivo devem os sucessores arcar com o ônus de quitar os débitos tributários de seus antecessores já que não foram os causadores das dívidas?

Como se dá a responsabilidade tributária por sucessão pessoal?

São sempre os responsáveis capazes de arcar com a carga tributária deixada pelos seus antecessores?

Sendo este trabalho baseado em situações hipotéticas previstas no CTN, praticamente só os juristas detêm o conhecimento acerca deste assunto e sabem quando cabe ou não a responsabilidade por tributos deixados por outrem, cumprindo a presente pesquisa o papel de aclarar o entendimento da sociedade.

Ao se perceber heranças, meações ou legados, os cidadãos eventualmente se deparam com débitos relativos a tributos que lhes são repassados, pelo fato de haver vínculo previsto em lei entre o contribuinte e a quem fora transferida a responsabilidade de pagar tais tributos.

Com efeito, nesta exposição será esclarecida a razão pela qual o sucessor tem de quitar débitos fiscais de seu antecessor, mesmo sem ter dado causa a tal imposição estatal para arrecadar receitas tributárias, sem esquecer de se verificar a capacidade para tal quitação.

Em linhas gerais, o principal objetivo deste estudo é analisar quais os motivos que ensejam a responsabilidade tributária ao sucessor na sucessão pessoal, também conhecida como sucessão *causa mortis*, e os efeitos que tal responsabilização pode gerar sobre a subsistência do responsável se não for observado o princípio da capacidade contributiva.

Mais especificamente, pretende-se explicar os conceitos de tributo, obrigação tributária, fato gerador, responsabilidade tributária, e ainda, discorrer sobre os princípios constitucionais tributários, em especial o princípio da capacidade contributiva, que tem grande relevância quando se trata de responsabilização de sucessores.

O método utilizado neste trabalho é o Método Dedutivo.

O presente trabalho se constitui em Pesquisa Bibliográfica, sendo então o procedimento baseado no estudo bibliográfico sobre o tema, tendo como ferramentas a consulta de livros de grandes doutrinadores do ramo jurídico tributário, tais como Sacha Calmon Navarro Coêlho, Kiyoshi Harada, Hugo de Brito Machado, entre outros não menos

importantes, além da legislação vigente à respeito da matéria, qual seja, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional.

O presente trabalho tratará sobre a responsabilização dos sucessores quanto à obrigação de quitar os débitos deixados por seus antecessores para com o Fisco, entendendo por sucessor aquele que sucede, que vem depois de alguém, não necessariamente quem descende de outrem, sucessor este que, em virtude da lei, fora imputada a responsabilidade de recolher tributos ou então fazer ou não fazer algo para facilitar a fiscalização e a arrecadação de receitas pecuniárias, são estes os chamados responsáveis tributários.

No Código tributário Nacional a responsabilidade tributária que é mais disciplinada é a dos sucessores, podendo tal sucessão decorrer de várias formas, sendo objeto do presente estudo a sucessão por motivo de morte, merecendo atenção especial a questão da capacidade contributiva do sucessor que irá arcar com o ônus tributário do falecido.

Nessa toada, a presente monografia vem elucidar a sociedade acerca desta hipótese legal de imputação de responsabilidade dentro dos limites constitucionais que protegem o responsável tributário, para que não haja abuso na tributação.

## CAPÍTULO 1 NOÇÕES PRELIMINARES

### 1.1 Do Tributo

#### 1.1.1 Antecedentes históricos

Destarte, entrando num contexto histórico, é sabido que, desde os primórdios da humanidade, há controle dos vencedores sobre os vencidos em guerras, e para conseguir manter o povo vencido enfraquecido, era costumeiro que os conquistadores, em nome do seu Estado, começassem a “tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) [...]” (AMARO, 1999, p. 16). “O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando ônus *distribuído* entre os súditos”(grifo do autor) (AMARO, op. cit., p.16), sendo este o método utilizado pelos grandes impérios tais como o império romano que instituíram o tributo para designar o pagamento que as tribos derrotadas nas guerras deveriam prestar após terem sido dominadas e integradas ao império, isto é, após se tornarem províncias.

Os tributos arrecadados eram guardados no fisco “[...] (do latim *fiscus*, cesto para guardar dinheiro, e, em sentido figurado, o tesouro público)” (AMARO, op. cit., p. 5), cuja responsabilidade cabia aos questores, que eram os recolhedores de impostos nomeados pelo imperador romano, sendo tal posto o primeiro na hierarquia política romana, precedendo os cargos de edil, pretor e cônsul, todos estes cargos da magistratura da Antiga Roma; quando os tributos eram devidamente arrecadados, em seguida eram levados ao erário, que era o depósito das receitas recolhidas das províncias do império romano.

#### 1.1.2 Conceito de tributo

Conforme a humanidade foi evoluindo, o mesmo ocorreu com os seus pensamentos, seus costumes e, como não poderia deixar de ser, com o direito, trazendo então novos conceitos e definições para diversos institutos, e não foi diferente com o conceito de tributo.

Adentrando na doutrina jurídica tributária brasileira devidamente atualizada, encontram-se alguns ensinamentos a respeito do conceito de tributo; para Segundo (2010, p. 32):

Embora seja eventualmente utilizada com outros significados, a palavra *tributo*, a rigor, designa o objeto de uma obrigação de dar dinheiro ao Estado. Nesse sentido, diz-se que sempre que o cidadão é compelido a pagar algo ao Poder Público, e não

se trata de uma multa, de uma obrigação decorrente da vontade, nem de uma indenização, só pode se tratar de um tributo (grifo do autor).

Numa linguagem mais aproximada do texto legal, embora que de forma sucinta, o conceito de tributo é, para o doutrinador Amaro (1999, p. 25) “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Nessa toada, o Código Tributário Nacional (doravante denominado CTN) em seu artigo 3º conceitua como tributo “[...] 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” (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 04 ago. 2010).

Geralmente o termo tributo é vulgarmente confundido pelos leigos com o termo imposto, sendo este último uma das espécies de tributos, conforme será visto adiante. Comungando das lições e definições sobre o tributo, é importante dar atenção especial aos seus detalhes, e para tanto, tudo será explanado com base na definição legal de tributo, para melhor e mais fácil compreensão de toda a matéria.

Tributo é uma ‘prestação pecuniária’, isto é, “o tributo é o objeto de uma obrigação de dar em dinheiro” (SEGUNDO, 2010, p. 32), é também ‘compulsória’, o que remete a compulsoriedade, ou seja, “[...] não diz respeito apenas à ‘obrigatoriedade’ [...] diz respeito ao nascimento do respectivo dever jurídico. [...] a obrigação tributária não tem a vontade como ingrediente formador” (*op. cit.*, p. 32-33); a expressão ‘em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir’ significa que “o tributo terá seu montante expresso em moeda [...] não havendo direito subjetivo do contribuinte de pagá-lo *in natura* (com bens), ou *in labore* (com trabalho)” (*op. cit.*, p. 32); para que o tributo ‘não constitua sanção de ato ilícito’ necessário notar que este “[...] é o traço que o diferencia da penalidade” (*op. cit.*, p. 33), isto é, só pode ser fruto de ato lícito; por fim, ‘instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada’ traz de forma clara que “[...] o dever de pagar o tributo, em face do princípio da legalidade, deve ser necessariamente veiculado em lei [...]” (*op. cit.*, p. 33), sendo cobrado pelo Poder Público, cujas autoridades fiscais só podem cobrar tributos “[...] nos estritos termos fixados em lei” (*op. cit.*, p. 34).

### 1.1.3 Natureza jurídica do tributo

A natureza jurídica do tributo é determinada pela letra do artigo 4º do CTN, conforme se pode ver adiante:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 04 ago. 2010).

Nesse sentido, entende-se que tal natureza jurídica é determinada através do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, é determinada pela sua hipótese de incidência, pois só sabendo sobre qual fato jurídico o tributo incidirá que se pode identificá-lo, não importando para tal que sejam levados em conta a sua denominação legal (*nomem juris*) ou a qual fim a arrecadação do tributo se destina.

### 1.1.4 Espécies de tributos

Segundo o artigo 5º do CTN “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios), sendo esta a classificação tradicional de tributos, cujo texto legal fora escrito em 1966, porém, com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (doravante denominada de Constituição Federal, Carta Magna ou simplesmente CF) além dos tributos tradicionais, são inclusas mais duas espécies tributárias, quais sejam, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, que serão apresentadas adiante.

Na letra do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 o legislador trouxe os tributos de praxe conforme se vislumbra abaixo:

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.

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

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 05 ago. 2010)

Impostos são, na lição de Harada (2010, p. 307):

[...] exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste (grifo do autor).

Assim sendo, restou esclarecido que, para ser cobrado o imposto, não é necessária a presença de qualquer atividade específica por parte da Administração Pública, por isso não há vínculo, devendo o contribuinte simplesmente pagá-lo.

A taxa segundo Harada (2010, p. 308) consiste em:

[...] um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, de qualquer imposto.

Então, pode-se dizer que as taxas são, ao contrário dos impostos, tributos que estão ligados ao exercício do poder de polícia (que quer dizer poder de investigar, fiscalizar, é um poder coercitivo), ou então a algum serviço público que é prestado diretamente ou que é posto à disposição do contribuinte.

Ainda seguindo a linha de pensamento de Harada (2010, p. 310) a contribuição de melhoria se constitui em “[...] espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediamente referida ao contribuinte. Entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel”. Nessa toada, a contribuição de melhoria é referente a obras públicas cujo efeito para o contribuinte é a

valorização imobiliária, devendo o poder público cobrar tal tributo somente de quem efetivamente se beneficiará com a valorização do imóvel, e para tanto, deverá ser observada a área de abrangência do dito benefício, pois não é justo que alguém cujo imóvel não será valorizado venha a contribuir sem ter o devido retorno.

Há ainda na Carta Magna de 1988 mais duas espécies, as quais não se enquadravam como tributos por não estarem assim definidos no CTN que fora redigido em 1966. Vejamos abaixo os tributos incluídos pela Constituição Federal de 1988:

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 [...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988)

No artigo 148 da CF, conforme visto acima, o tributo denominado de empréstimo compulsório é introduzido, sendo este um tributo instituído via lei complementar e somente pela União. Harada (2010, p.311) explica que tal tributo só pode ser instituído em casos de “[...]despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional[...]”, ou seja, é um tributo de caráter emergencial, que será recolhido com a finalidade de suportar despesas advindas de fato de relevante interesse da nação.

No que tange às contribuições sociais, estas são apresentadas nos dois artigos restantes citados acima, isto é, o artigo 149 e o artigo 195. Para a doutrina, esta espécie tributária causa muita polêmica, pois para uns, só pelo seu *nomem juris* este tributo já é controverso, pois não há então sentido para a Lei Maior diferenciar o tributo e a contribuição, pois no fim quem paga é o contribuinte, o que tornaria tais palavras sinônimas quanto à sua aplicação jurídica, ou ainda, outros dizem que a contribuição social tem natureza de imposto com destinação específica.

A contribuição social é, em verdade, segundo reza Harada (2010, p. 312) “[...] espécie tributária vinculada à atuação **indireta** do Estado [...] **mediatamente** referida ao sujeito passivo da obrigação tributária” (grifo do autor), ou seja, mediante maior despesa de determinados contribuintes, estes usufruirão de maiores benefícios em relação aos não

contribuintes, sendo estes sujeitos passivos pessoas cujo benefício atuará em caráter específico.

## **1.2 Da Obrigação Tributária**

### **1.2.1 Conceito de obrigação tributária**

Após visto o que é o tributo e seus principais aspectos, passemos a abordar neste momento outro elemento do âmbito jurídico tributário que é tão importante quanto o que já fora exposto até então, a Obrigação Tributária.

Nos dizeres do doutrinador Machado (2010, p. 128):

Já é sabido que a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não é *relação simplesmente de poder*, mas uma relação jurídica. [...] como qualquer outra [...], surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. [...] A lei descreve um fato e atribui a este efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária) (grifo do autor).

Obrigação Tributária, nesse sentido, compreende o vínculo entre o Estado (também denominado de credor, sujeito ativo ou Fisco), ou seja, as pessoas políticas, e o particular (devedor, sujeito passivo ou contribuinte), podendo este ser pessoa física ou natural, ou pessoa jurídica. Tal vínculo se perfaz pelo simples fato do contribuinte ter de pagar o tributo estabelecido em lei em face da ocorrência do fato gerador (Obrigação Principal, que é a obrigação de dar), fazer ou deixar de fazer algo mediante prévia cominação legal (Obrigação Acessória tem a finalidade de arrecadação ou fiscalização de tributos; em caso de não cumprimento, esta se converte em principal, ensejando multa).

### **1.2.2 Espécies de obrigação tributária**

A obrigação tributária se divide em dois tipos – a obrigação tributária principal e a obrigação tributária acessória. Nos ensinamentos de Machado (2010, p. 129) obrigação tributária principal é:

[...] a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico (grifo do autor).

Ou seja, em outras palavras, a obrigação tributária principal se caracteriza pelo dever de pagar o tributo devido por força da lei (*ex vi lege*); é dar dinheiro ao Estado para que ele cumpra com o seu papel de manutenção da ordem e harmonia social e o seu desenvolvimento.

Quanto à obrigação tributária acessória entende-se que “[...] é sempre não patrimonial. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação acessória é uma *obrigação de fazer*. Fazer em sentido amplo [...]” (op. cit., p. 129, grifo do autor), isto é, em virtude do que está determinado na legislação, o contribuinte passa a fazer ou deixar de fazer algo, ou ainda, nem sequer faz, em suma, não pratica determinado ato se a lei proibir. Vale ressaltar ainda que, em caso de não cumprimento da obrigação tributária acessória, esta se converte em obrigação tributária principal, isto é, se converte em multa que deverá ser paga.

### 1.3 Do Fato Gerador

#### 1.3.1 Conceito de fato gerador

O fato gerador é uma expressão utilizada em Direito Tributário que representa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária, seja esta obrigação de pagar um tributo determinado ou de fazer, deixar, ou não fazer algo.

Alguns doutrinadores do direito tributário propõem distinguir fato descrito na hipótese legal (hipótese de incidência) e fato imponible. Nesse sentido, é bom sempre diferenciar estas duas coisas, denominando de hipótese de incidência o conceito legal (descrição prevista em lei, hipotética de um fato, estado de fato, ou conjunto de circunstâncias de fato), e assim sendo, denominando de fato imponible o fato que efetivamente ocorreu num determinado tempo ou local, configurando de tal forma a hipótese de incidência.

Segundo Coêlho (2009, p.616):

Esta dupla aceção da expressão ‘fato gerador’ tem levado muitos autores daqui e d’alures a criticá-la e a propor nomes diversos para identificar as duas realidades,

ou seja, o fato gerador como *previsão* (descrição de fato jurígeno) e o fato gerador como fato jurígeno que já se realizou no mundo (grifo do autor).

O Código Tributário Nacional utiliza a expressão fato gerador tanto no momento que se refere à hipótese de incidência quanto ao fato imponible, deixando para que o intérprete da norma reconheça o significado referido segundo o contexto em que se encontra, através da interpretação sistemática da legislação tributária.

O CTN faz menção ao fato gerador nos artigos 114 e 115, conforme se vislumbra abaixo:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios)

De acordo com o disposto no artigo 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária.

Por sua vez, com efeito, o artigo 115 diz que fato gerador da obrigação acessória é a situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, ou seja, impõe que o contribuinte faça, deixe de fazer ou que não faça alguma coisa, valendo frisar novamente que em caso de inadimplemento da obrigação tributária acessória, esta se converte em obrigação tributária principal, deverá ser paga uma multa.

### **1.3.2 Espécies de fato gerador**

Os fatos geradores podem ser: simples – quando constituídos de um só elemento, complexos – se constituídos por um conjunto de fatos, instantâneos – quando se consuma em determinado momento, periódicos (quando seu ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo, como por exemplo, no caso do Imposto de Renda, que é anual).

## CAPÍTULO 2 CONSIDERAÇÕES SOBRE DIREITO SUCESSÓRIO

### 2.1 Conceito de sucessão

O direito civil, mais especificamente no direito sucessório, disciplina questões que abordam a transmissão do patrimônio, dos direitos e das obrigações de alguém para outrem, seja em por força da lei, seja por instrumento testamentário. Seguindo esta linha de raciocínio, pode-se conceituar a sucessão como ato jurídico no qual alguém transmite a outras pessoas seus bens, seus direitos e seus encargos, podendo este ato de dar entre vivos ou por motivo de morte, conforme declinado abaixo:

Sucessão em sentido estrito, é a transferência, total ou parcial, de herança, por morte de alguém, a um ou mais herdeiros; é a sucessão *causa mortis* que, no conceito subjetivo, é o direito por força do qual alguém recolhe os bens da herança, e, no conceito objetivo, indica a universalidade dos bens do *de cuius*, que ficaram com seus direitos e encargos (Da Sucessão em Geral. Disponível em <[http://www.centraljuridica.com/doutrina/141/direito\\_civil/da\\_sucessao\\_em\\_geral.html](http://www.centraljuridica.com/doutrina/141/direito_civil/da_sucessao_em_geral.html)> Acesso em: 27 de ago. 2010).

Sucessão *causa mortis* significa que esta ocorre em face da morte de um indivíduo, o qual passa a ser denominado de *de cuius*, cujos herdeiros farão seu inventário, isto é, a listagem dos bens em nome do falecido, sendo nomeado então um representante para o espólio, que em outras palavras, significa a representação da universalidade dos bens por parte de um dos herdeiros.

Após todo este procedimento é aberta a sucessão dos referidos bens, onde cada um dos interessados serão beneficiados com bens, direitos ou valores que são partilhados de maneira a não prejudicar nenhum dos herdeiros, ou seja, cada um recebe uma parte igual a dos demais interessados, com exceção do cônjuge, pois este é meeiro, isto é, o cônjuge sobrevivente ao *de cuius* fica com metade de todo o patrimônio.

Em sentido amplo, aplica-se a todos os modos derivados de aquisição do domínio, indicando o ato pelo qual alguém sucede a outrem, investindo-se, no todo ou em parte, nos direitos que lhe pertenciam; trata-se de sucessão *inter vivos* (Da Sucessão em Geral. Disponível em <[http://www.centraljuridica.com/doutrina/141/direito\\_civil/da\\_sucessao\\_em\\_geral.html](http://www.centraljuridica.com/doutrina/141/direito_civil/da_sucessao_em_geral.html)> Acesso em: 27 de ago. 2010).

Conseqüentemente a uma breve consideração sobre a sucessão *strictu senso*, cumpre agora abordar a sucessão *lato senso*, que também é conhecida como sucessão *inter vivos*, e

conforme a própria expressão latina sugere, significa que este tipo de sucessão ocorre entre pessoas vivas.

Para ser mais claro, a sucessão na modalidade *inter vivos* pode ocorrer por testamento, por aquisição, por fusão ou a incorporação empresarial, enfim, todo e qualquer ato que ocorre em vida de ambas as partes envolvidas e que produz efeitos com a transferência do patrimônio ao sucessor, valendo lembrar que suceder não significa que alguém deva estar necessariamente morto, tal esclarecimento se deve ao costume dos leigos em utilizar os termos sucessor e herdeiro como sinônimos, embora que o último seja uma modalidade do primeiro.

## **2.2 Espécies de sucessão**

A sucessão, dentre suas espécies, quanto à fonte de que deriva, pode ser testamentária ou legítima; quanto aos seus efeitos, pode ser a título universal ou a título singular, conforme será abordado adiante de maneira breve, de modo a não desvirtuar do principal foco deste estudo.

Nesta toada, cabe trazer à tona as definições que competem à cada espécie, pois estas servirão para melhor compreender o objeto principal deste trabalho, contudo, sem muitas delongas, para preservar o foco da pesquisa, valendo dizer que estas considerações do âmbito jurídico cível são meramente introdutórias.

### **2.2.1 Sucessão testamentária**

Sucessão testamentária é aquela em que, conforme já esclarece sua terminologia, a transmissão hereditária se opera por ato de última vontade, ou seja, por meio do testamento, sendo este um ato solene, isto é, revestido de formalidades legais, no qual o testador, ainda em vida, transmite à terceiros os seus bens, direitos e obrigações.

Testamento é um ato personalíssimo (ou *intuitu personae*), isto é, somente aquele ou aqueles expressamente indicados no testamento tem direito ao que lhes for concedido; é ato unilateral, pois só gera direitos ou obrigações a uma das partes envolvidas; é gratuito porque não há nenhum ônus para o beneficiário; é um ato formal ou solene, tendo em vista sua forma e rigor legal, e é também revogável, podendo ser instrumento particular ou público, cerrado (sigiloso), ou ainda, em casos específicos e previstos em lei, ser marítimo (quando em alto-mar) ou militar (em caso de estar em guerra).

Em suma, o testamento, é um ato jurídico pelo qual alguém, segundo norma jurídica, dispõe, no todo ou em parte, de seu patrimônio para que depois de sua morte seus beneficiários desfrutem de seus bens, ou ainda, são estabelecidas providências de cunho familiar ou pessoal.

### 2.2.2 Sucessão legítima

A sucessão legítima pode ocorrer nos casos em que o *de cujus* faleceu sem testamento, ou o seu testamento é caduco ou ineficaz, valendo ainda salientar que, em caso de haver herdeiro necessário, a redução da disposição testamentária torna-se obrigatória, com a finalidade de preservar a quota reservatória.

A despeito da ordem de vocação hereditária, pode-se dizer que é uma relação preferencial estipulada em lei das pessoas que são chamadas a substituir o finado em seus bens, direitos e obrigações. Tal ordem consiste na distribuição dos herdeiros em classes preferenciais, com base em relações familiares e de sangue.

Primeiramente, têm preferência os descendentes, seguidos estes pelos ascendentes do finado, vindo logo após o cônjuge sobrevivente ao falecido, ou ainda, os parentes colaterais; em caso de não haver familiares para suceder o *de cujus*, o conjunto de bens do falecido, denominado no direito sucessório de ‘espólio’, é transmitido a algum dos entes federativos, podendo, nesta última hipótese, ser o Município, o Distrito Federal ou então a União.

### 2.2.3 Sucessão a título universal

A sucessão a título universal compreende que, o sucessor perceberá todos os bens do seu antecessor, sendo esta modalidade somente existente na sucessão *causa mortis*, pois a ninguém é lícito transferir a totalidade de seus bens em vida.

As relações jurídicas são transmitidas como um conjunto, uma universalidade, compreendendo o ativo e o passivo, ou seja, são transferidos direitos, créditos, obrigações e débitos, inclusive os débitos tributários, conforme será delineado ao longo do trabalho.

É transferida ao sucessor a totalidade ou uma parte determinada do patrimônio do *de cujus*, abrangendo tanto o seu pólo ativo como o seu pólo passivo; neste caso, o sucessor é chamado de herdeiro, pois se trata de herança, que nada mais é que o conjunto de direitos e obrigações que são transmitidas, em face da morte, a uma pessoa ou a um conjunto de pessoas.

Não se deve confundir a sucessão a título universal com a sucessão universal, tendo em vista que esta última se dá por ato *inter vivos*, ou seja, entre pessoas vivas, ocorrendo tão somente a transferência de determinados direitos e deveres os quais não têm vínculo uns com os outros; já na sucessão a título universal são compreendidos todos os bens do sucedido, isto é, o seu espólio, pois esta, conforme visto acima, se dá pela morte de alguém.

### 2.2.4 Sucessão a título singular.

A sucessão a título singular está presente tanto na sucessão *causa mortis* quanto na sucessão *inter vivos*. Nesta modalidade de sucessão, o sucessor não recebe o patrimônio inteiro, nem sequer uma quota-parte do mesmo, mas apenas bens específicos e determinados, sendo o sucessor neste caso denominado de legatário, posto que este recebe o legado, e não a herança.

Em outras palavras, a pessoa que irá suceder, só receberá aquilo que estiver expressamente estabelecido e determinado para si, não comportando todo o espólio ou parcela deste, pois o legado é a disposição testamentária a título singular, pela qual o testador deixa

para pessoa estranha ou não à sucessão hereditária um ou mais bens individualizados ou uma certa quantia em dinheiro.

Deve o objeto do legado, isto é, o bem determinado e específico, ser lícito, possível, economicamente apreciável e passível de alienação, podendo ser presente ou futuro, determinado ou determinável, material ou imaterial, e nada impede que incida sobre obrigação de fazer ou não fazer.

### **2.3 Relação entre direito sucessório e responsabilidade tributária**

Neste trabalho, um dos pontos principais a ser abordado é a responsabilização do sucessor para arcar com os débitos fiscais deixados pelo finado, ou seja, de logo percebe-se que a modalidade sucessória adequada a este estudo é a sucessão legítima, também chamada de sucessão *causa mortis* ou sucessão pessoal, a qual fora explanada brevemente com o fim de enriquecer o texto e aclarar a compreensão acerca da matéria aqui debatida.

A conexão que existe entre a responsabilidade tributária dos sucessores e o direito sucessório se justifica pelo fato de que para alguém ser responsabilizado por encargo de outrem, se faz necessária a abertura da sucessão, na qual serão partilhados os bens, os direitos e obrigações, créditos e eventuais dívidas, isto é claro, incluindo o *quantum debeatur* (ou simplesmente, a dívida) para com o fisco, sendo este o momento em que o direito tributário tem de cuidar da responsabilização do indivíduo, para que o seja honrada a obrigação do finado contribuinte.

Da mesma forma em que não se admite no direito civil, que alguém desonre uma obrigação propriamente sua, igual linha de pensamento se tem no direito tributário quanto aos débitos fiscais, pois mesmo que o sucessor não tenha praticado o fato gerador do tributo em questão, já que ele possui certo vínculo com o contribuinte falecido e, no momento da percepção do quinhão hereditário, presume-se que este adquire condições de arcar com o débito fiscal, porque não responsabilizá-lo e assim extinguir a obrigação tributária do *de cuius*?

É lógico que, se o montante do débito tributário for maior que o montante equivalente da herança, este será limitado ao montante equivalente daquela, pois não seria justo prejudicar o sucessor no que diz respeito ao seu patrimônio, já que ele não praticou o fato gerador.

## **CAPÍTULO 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO**

### **3.1 Da sujeição passiva tributária**

Do mesmo modo que o CTN determina que o fato gerador da obrigação principal tem que estar previsto em lei, também o sujeito passivo da obrigação principal tem que estar previsto em lei.

Podemos, assim, trabalhar a sujeição passiva (gênero) sob a seguinte conceituação – sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação tributária, ou então, em outras palavras, é a pessoa que, em virtude da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento do tributo.

No que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária principal, o CTN o define como contribuinte (o praticante do fato gerador imponível) ou responsável (terceiro que deverá arcar com o dever legal em caso do contribuinte não o puder fazer).

Logo se pode afirmar que contribuinte é aquele indivíduo que tem uma relação direta e pessoal com a situação hipotética prevista no ordenamento jurídico tributário que constitua o respectivo fato gerador.

Mas o que quer dizer tal “relação pessoal e direta” com o fato gerador, no caso do contribuinte? É o vínculo entre a ação e o agente, que manifesta, via de regra, capacidade contributiva; tal relação é pessoal porque o contribuinte deve participar pessoalmente do acontecimento fático que configura o fato gerador, embora tal presença seja jurídica e não necessariamente fática; por fim, a relação é direta, pois o contribuinte há de ser o personagem principal do acontecimento, sendo perfeitamente identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos.

Já a figura do responsável, é toda aquela pessoa que, sem possuir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei, conforme preceitua o artigo 128 do CTN, que segue abaixo:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário

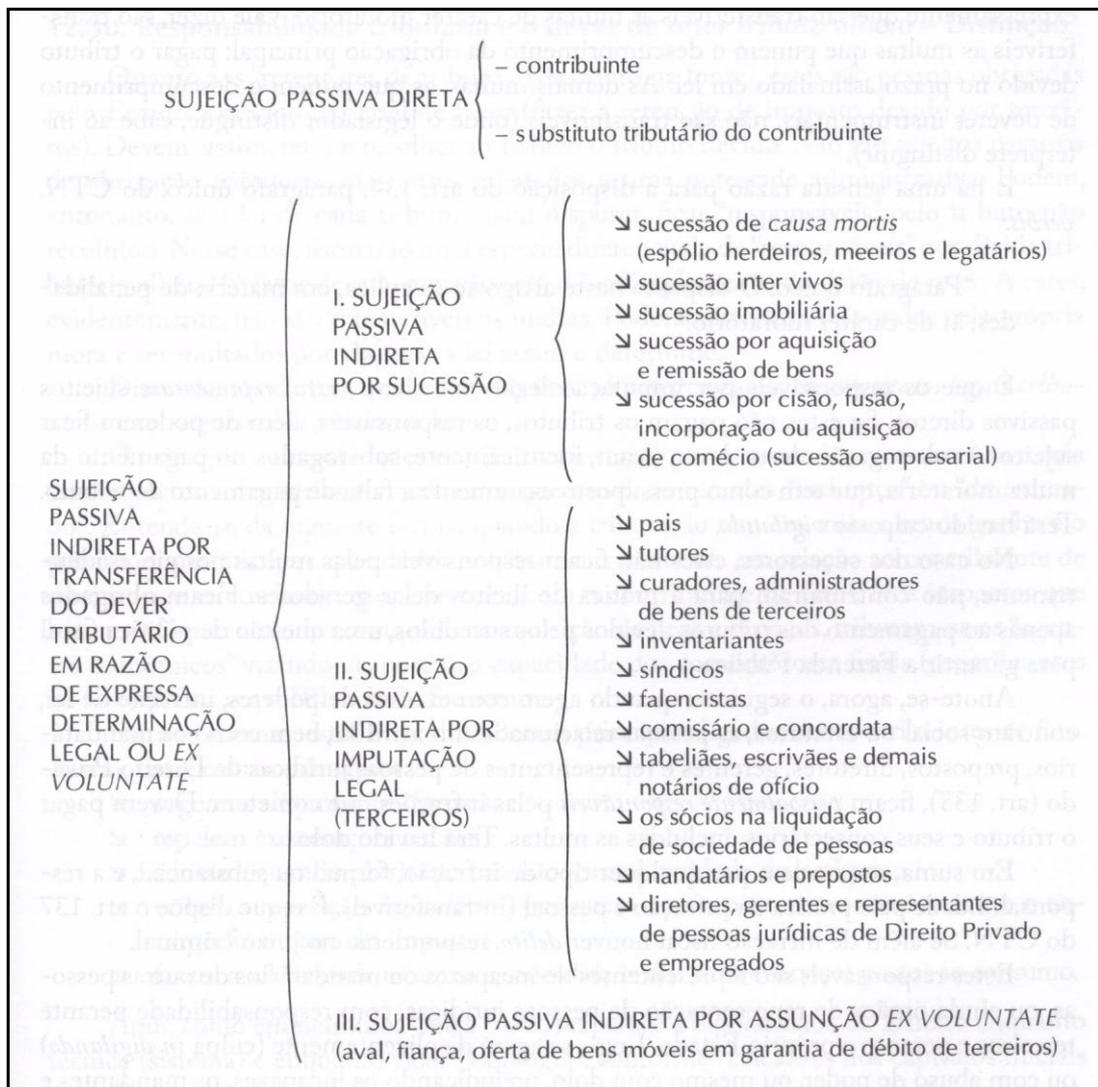
aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 06 ago. 2010)

O conceito de responsabilidade é um conceito tecnicamente pobre, porque se alguém é devedor da obrigação tributária principal e não é definível como contribuinte, ele é responsável.

Parte da doutrina chama o contribuinte de sujeito passivo direto por ter uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador; ao responsável, denomina de sujeito passivo indireto.

Coelho (2009, p. 647) esclarece, em traços esquemáticos, todo o sistema de sujeição passiva, como se verifica no fluxograma abaixo:

Fluxograma 1 – Esquema de Sujeição Passiva Direta e Indireta



Portanto, após tais explanações, acompanhadas deste quadro esquemático, percebe-se que a sujeição passiva tributária pode se dar de diversas formas, interessando de fato ao presente estudo o item I da imagem acima, a sujeição passiva indireta por sucessão, mais precisamente, os casos de sucessão de *causa mortis*.

### **3.2 Da responsabilidade tributária**

Primeiramente, cabe falar que no âmbito jurídico, o termo ‘responsabilidade’ se aplica ao campo do direito obrigacional (sendo este um dos ramos do extenso direito civil), dessa forma assevera Machado *apud* Harada (2010. p. 484), que o conceito de responsabilidade é “o dever de tornar efetiva a prestação”, ou seja, está sempre ligada à idéia da obrigação de cumprir ou obedecer a certos deveres; no tocante ao ramo do direito tributário, a responsabilidade é uma forma de imputação, pois alguém, em virtude da lei que expressa previamente a situação hipotética cabível, se torna responsável por atos de outrem.

A responsabilidade tributária é o fenômeno pelo qual uma terceira pessoa que não seja o contribuinte, isto é, alguém que não tenha relação direta e pessoal com o fato imponível gerador da obrigação principal, está obrigada, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialidade, ao pagamento (obrigação de dar) ou cumprimento da obrigação acessória (obrigação de fazer ou não fazer), contudo, a lei não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário. Somente assim justifica-se a responsabilidade.

### **3.3 Da responsabilidade tributária dos sucessores**

A lei estabelece que o sucessor é responsável tributário pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que resulte em sucessão. O que determina ou não a responsabilidade dos sucessores é o momento da ocorrência do fato gerador, assim, o responsável que integrará a relação jurídica tributária estará obrigado ao pagamento do tributo em momento ulterior a ocorrência do fato imponível, sendo irrelevante se já houve ou não o lançamento, pois tal fato gerador deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão (artigo 129, CTN).

O CTN, em seu artigo 130 e seguintes, arrola os responsáveis tributários por sucessão, cada qual com a sua respectiva circunstância de responsabilização e para auxiliar a leitura

aclarando ainda mais os casos específicos, a jurisprudência pátria é rica, clara e objetiva. Em suma, são considerados responsáveis por sucessão:

- os adquirentes de bens imóveis pelos tributos devidos em relação ao referido bem, pois o fato gerador impositivo pode ser a propriedade, posse ou domínio útil do bem imóvel (artigo 130, *caput*, CTN), exceto nos casos de arrematação em hasta pública (artigo 130, parágrafo único, CTN).

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 27 ago. 2010)

PROCESSO CIVIL. ARREMATACÃO. FALÊNCIA. TRIBUTO PREDIAL INCIDENTE SOBRE O IMÓVEL ARREMATADO. MATÉRIA CONCERNENTE AO PROCESSO FALIMENTAR. NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 130 PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. PRECEDENTES DOCTRINA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

I - Na hipótese de arrematação em hasta pública, dispõe o parágrafo único do art.130 do Código Tributário Nacional que a sub-rogação do crédito tributário, decorrente de impostos cujo fato gerador seja a propriedade do imóvel, ocorre sobre o respectivo preço, que por eles responde. Esses créditos, até então assegurados pelo bem, passam a ser garantidos pelo referido preço da arrematação, recebendo o adquirente o imóvel desonerado dos ônus tributários devidos até a data da realização da hasta.

II - Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, não fica o arrematante responsável pelo eventual saldo devedor. A arrematação tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº166975, 4ª T., DJ 04.10.99, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo. Disponível em <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=%28%22S%C1LVIO+DE+FIGUEIREDO+TEIXEIRA%22%29.min.&processo=166975&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%28%22S%C1LVIO+DE+FIGUEIREDO+TEIXEIRA%22%29.min.&processo=166975&b=ACOR)> Acesso em: 27 ago. 2010)

Há que se falar também nos casos elencados no artigo 131 do CTN, conforme se vislumbra abaixo, na letra da lei e nos tópicos seguintes:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

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

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

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 27 ago. 2010)

- o adquirente ou remitente (aquele que pratica a remição, que dá quitação à dívida e recupera o bem) de bem móvel ou imóvel, pelos tributos a ele relativos (artigo 131, I, CTN).
- o sucessor a qualquer título, isto é, o herdeiro ou legatário, e o cônjuge meeiro, que em face da morte do antigo proprietário passam a exercer propriedade sobre os bens, são responsáveis pelos tributos a eles relativos até o limite do quinhão ou do legado e da meação (artigo 131, II, CTN).
- o espólio, que nada mais é que a universalidade de bens do falecido do qual é nomeado um representante legal, responde pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a abertura da sucessão. (artigo 131, III, CTN)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE O DÉBITO TRIBUTÁRIO.

1. O espólio sucede o de cujus nas suas relações fiscais e nos processos que os contemplam como objeto mediato do pedido. Conseqüentemente, espólio responde pelos débitos até a abertura da sucessão, segundo a regra *intra vires hereditatis*.

2. "Na expressão créditos tributários estão incluídas as multas moratórias." (RESP 295.222/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 10/09/2001), posto imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.

3. Incidência da Taxa SELIC sobre os débitos tributários a partir de 01/01/96. Precedente da Egrégia Primeira Seção (ERESP 425709/SP).

5. Precedentes do STF: RE 74.851, RE 59.883, RE 77.187-SP e RE 83.613-SP. Precedente do STJ: Resp 3097-90/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 1.11.90, pg. 13.245.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº499147, 1ª T., DJ 19.12.93, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&l](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&l)

ivre=%28%22LUIZ+FUX%22%29.min.&processo=499147&b=ACOR> Acesso em: 27 ago. 2010)

- a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do respectivo ato pela pessoa jurídica fusionada, transformada ou incorporada (artigo 132, CTN).

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 27 ago. 2010)

#### TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO.

1. O artigo 132 do CTN prescreve a responsabilidade fiscal da pessoa jurídica pelos débitos anteriormente constituídos, ou seja, aqueles cujos fatos geradores ocorreram antes da incorporação ou fusão.
2. Os termos do contrato, que regulou a incorporação, não são oponíveis a terceiros.
3. Apelação improvida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº1997.01000614160, DJ 08.07.02, Rel. Carlos Olavo. Disponível em <<http://www.trf1.jus.br/default.htm>> Acesso em: 28 ago. 2010)

#### TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. CDA. APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso especial oposto contra acórdão que manteve a inclusão da empresa alienante, como responsável solidária, no pólo passivo de processo executivo fiscal, em decorrência de sucessão tributária prevista no art. 133, I, do CTN.
2. Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento.
3. Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.
4. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº670224, 1ª T., DJ 13.12.04, Rel. Min. José Delgado. Disponível em <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&processo=670224&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=670224&b=ACOR)> Acesso em: 28 ago. 2010)

- o sócio remanescente ou seu espólio quando, ocorrendo extinção da pessoa jurídica, continuar a atividade exercida anteriormente (artigo 132, parágrafo único, CTN).

Art. 132. [...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 27 ago. 2010)

- o adquirente, seja pessoa física ou pessoa jurídica de direito privado, de fundo de comércio ou estabelecimento empresarial que continuar a atividade exercida pelo alienante responde pelos tributos devidos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, totalmente se o alienante cessar a exploração de atividade econômica, e subsidiariamente se o alienante prosseguir na exploração ou reiniciá-la dentro de seis meses da data da alienação.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente

podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (grifo do autor) (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 27 ago. 2010)

**TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - SUCESSÃO – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 133, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Segundo o disposto no art. 133, inc. I, do Código Tributário Nacional, uma vez já ocorrido o lançamento definitivo na época da sucessão, o sucessor deverá responder integralmente pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade.

Recurso especial improvido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº330683, 2ª T., DJ 08.04.02, Rel. Min. Paulo Medina. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=330683&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>> Acesso em: 30 ago. 2010)

**TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. NÃO OCORRÊNCIA.**

A responsabilidade prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. Recurso especial não conhecido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº108873, 2ª T., DJ 12.04.99, Rel. Min. Ari Pargendler. Disponível em

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=108873&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3>> Acesso em: 30 ago. 2010)

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE DO SÓCIO GERENTE, CITADO EM NOME PRÓPRIO, PARA OPOR EMBARGOS DO DEVEDOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADQUIRENTE. CTN, ART. 133, I E II.**

I. Citada em nome próprio, na condição de responsabilidade tributário, a representante legal da pessoa jurídica sucessora tem legitimidade para opor embargos do devedor.

II. A responsabilidade tributária do adquirente de fundo de comércio só é integral quando o alienante cessa a exploração de comércio, indústria ou atividade (CTN, art. 133, I). Não comprovada tal hipótese, a Fazenda não pode se voltar diretamente contra o responsável tributário, em detrimento do disposto no art. 133, II, do CTN.

III. Remessa oficial improvida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Remessa Ex Officio nº199701000305675, DJ 23.11.00, Rel. Hilton Queiroz. Disponível em <<http://www.trf1.jus.br/default.htm>> Acesso em: 30 ago. 2010)

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional excepciona alguns casos quanto à responsabilidade por sucessão do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, pois, com o advento da Lei Complementar nº118/2005, que modificou o Código Tributário Nacional em face da alteração da Lei de Falências, também conhecida como Lei nº11.101/2005, a sucessão não se aplica nos casos em que a aquisição seja resultado de alienação judicial de processo de falência ou recuperação judicial,

com exceção dos casos em que o adquirente for sócio da empresa falida ou em recuperação judicial, estendendo-se aos parentes consanguíneos ou afins, em linha reta ou colateral até o 4º grau do devedor falido ou em recuperação judicial ou de seu sócio, ou ainda, se o adquirente é identificado como agente do devedor visando fraudar a sucessão tributária.

Outro ponto importante é o disposto no art. 123 do CTN que torna ineficaz qualquer convenção entre particulares com a finalidade de alterar a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, não podendo ser oposta contra a Fazenda Pública.

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. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 30 ago. 2010)

**TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DO ADQUIRENTE. CONVENÇÃO PARTICULAR. NÃO-OPOSIÇÃO AO FISCO.**

1. Em face da natureza ex lege da obrigação tributária, não são oponíveis ao Fisco as convenções particulares (art. 123, CTN), sendo responsável, por sucessão, o adquirente do fundo de comércio ou instalações comerciais, que dá continuidade à atividade negocial (133, CTN).

2. Apelação não provida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº2000.01000660683, DJ 14.04.05, Rel. Vallisney de Souza Oliveira. Disponível em <<http://www.trf1.jus.br/default.htm>> Acesso em: 30 ago. 2010)

### **3.4 Da responsabilidade tributária por sucessão pessoal**

O Código Tributário Nacional, no tocante à responsabilidade tributária, conforme fora explanado anteriormente, visou diversas situações em que os terceiros à relação jurídica tributária tornam-se responsáveis, isto é, são incumbidos de responder pelos débitos tributários deixados pelos antecessores, porém, este mesmo diploma legal dispõe em seu artigo 131, inciso II acerca dos responsáveis tributários na sucessão pessoal, também chamada como sucessão *causa mortis*, que é o tipo de sucessão mais conhecida; segue abaixo o texto da lei:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

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

[...] (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 06 set. 2010)

Tendo por base tal dispositivo, nota-se que o legislador tributário teve o cuidado de delinear exatamente quais seriam os denominados responsáveis tributários na sucessão *causa mortis*, sendo imputada a responsabilidade tributária ao sucessor a qualquer título (seja o título universal ou singular) – que compreende tanto o herdeiro, que é o tipo de sucessor mais conhecido, sendo a ele transferidos os bens por meio da partilha do inventário do *de cujus*, recebendo este o quinhão ou herança, quanto o legatário, que recebe o legado por meio de testamento através de adjudicação – e ao cônjuge meeiro, que é nada mais que o cônjuge sobrevivente ao falecido, que detém por força da lei direito a metade dos bens do *de cujus*, através da meação.

## **CAPÍTULO 4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO**

### **4.1 Princípios constitucionais tributários**

Os princípios tributários previstos na Constituição Federal, funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário.

Para Machado (2010, p. 37) “Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte”.

A constitucionalidade de um tributo, enfim, deve seguir todos os princípios elencados na Constituição, sob pena de serem refutados pelo Supremo tribunal Federal por serem inconstitucionais.

#### **4.1.1 Princípio da legalidade**

É cediço que, no Brasil, somente a lei pode obrigar as pessoas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

O princípio da legalidade está inserido no rol dos direitos individuais, mas se projeta por todos os âmbitos jurídicos e está estatuído no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal conforme se vislumbra abaixo e, encerra dogma fundamental.

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

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 10 out. 2010)

É este princípio um dos, senão o mais importante pilar de sustentação do Direito Tributário, pois através dele, com efeito, resta aclarado que a obrigação tributária depende de

determinação expressa e prévia da lei, e o no texto constitucional, encontra-se no artigo 150, inciso I, *in verbis*:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 10 out. 2010)

Em face deste princípio, o poder público está impedido de aumentar ou exigir qualquer tributo sem que lei anterior assim o determine, pois sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, através de seus representantes legais no parlamento, entende-se que quando instituído por lei significa que o tributo foi por este consentido.

O princípio da legalidade tributária traz o entendimento de que sem haver lei competente, nenhum tributo pode ser majorado ou instituído, ou seja, só é possível criar nova regra-matriz de incidência ou majorar a base de cálculo ou a alíquota através de lei regularmente instituída.

Em suma, qualquer dos entes políticos de direito constitucional interno, que compreendem a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, somente poderão criar ou majorar tributos, isto é, descrever como será a incidência, ou aumentar os já existentes, mediante a regular instituição de lei.

O princípio da legalidade tributária pode ser visto sob dois aspectos: o da legalidade formal e o da legalidade material.

No âmbito da legalidade material, também conhecida como princípio da tipicidade tributária, impõe que a lei trace de maneira detalhada os elementos que compõem o fato jurídico e os elementos que prescrevem o conteúdo da relação obrigacional tributária e, quanto à legalidade formal, tem-se que a regra tributária deve ser inserida no ordenamento jurídico obedecendo aos devidos trâmites instituídos para sua elaboração.

#### 4.1.1.1 Exceções ao princípio da legalidade tributária

Não obstante a rigidez do princípio da legalidade, cumpre atentar que a Constituição estatuiu, para alguns casos excepcionais, a sua atenuação, tendo em vista aspectos de urgência e relevância que estas exceções demandariam.

O Supremo Tribunal Federal entende que o artigo 97 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 e, interpretando o dispositivo a *contrario sensu*, isto é, em sentido inverso, conclui que as matérias ali não constantes não estão abrangidas pelo princípio da legalidade, veja-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 12 out. 2010)

#### 4.1.1.2 Legalidade tributária e medida provisória

A discussão na doutrina e na jurisprudência acerca do cabimento do uso da medida provisória como instrumento de criação ou majoração de tributos era bastante extensa, pois a medida provisória é um instrumento normativo, cujo fim é criar com rapidez uma regra jurídica dentro do ordenamento – ou regras – nos casos que estejam presentes os pressupostos da urgência e relevância, conceitos estes abstratos e indeterminados, cabendo ao Juiz interpretar casuisticamente, podendo assumir para tanto diversos significados.

Portanto, um dos principais problemas para que se admitisse a instituição de regras tributárias por meio de medida provisória provinha da deficiente conceituação de relevância e urgência em matéria tributária.

Na atual Carta Magna verifica-se que fora determinado o seguinte:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 12 out. 2010)

Frise-se que a restrição relativa à necessidade de conversão em lei no exercício da edição da medida provisória aplica-se exclusivamente aos impostos, no tocante as demais espécies tributárias, a regra da anterioridade tem de ser observada, tendo como base a data da publicação da medida provisória e não de sua conversão em lei.

Há ainda outra restrição, que é abrangida a regulação de matérias cujo conteúdo esteja reservado à lei complementar.

Não cumprir os requisitos de relevância e urgência necessários à edição de uma medida provisória, o legislador, ao regular matéria tributária por este instrumento legislativo estará editando uma regra eivada de inconstitucionalidade, pois este possui os instrumentos necessários para aprovar uma lei com caráter de urgência, dentro do prazo máximo de 45 dias, não justificando de tal forma, a utilização do processo legislativo de forma equivocada e através de medida provisória.

#### **4.1.2 Princípio da anterioridade do exercício financeiro**

Dando continuidade ao estudo dos princípios constitucionais tributários, cumpre neste momento atentar para o que reza a alínea “b” do inciso III do artigo 150 do CTN, *in verbis*:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 12 out. 2010)

Este princípio estabelece que os tributos sejam instituídos ou aumentados no ano anterior ao que será exigido, evitando desse modo que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrem tributos no mesmo exercício financeiro, ou seja, os entes políticos de direito interno não podem criar ou aumentar o valor dos tributos e cobrá-los no mesmo ano.

Nesta toada, percebe-se que o referido princípio existe para proteger os contribuintes, pois desse modo, estes podem fazer o planejamento anual de suas atividades econômicas, sem a insegurança e a incerteza da instituição do tributo, sem obstar mudanças que diminuam a carga tributária ou que não tenham qualquer impacto sobre ela.

Merece atenção também a alínea “c”, aduzida acima, instituindo, para os tributos em geral, a exigência de aguardar-se um período de 90 (noventa) dias entre a publicação da lei que crie ou aumente tributos e a produção de seus efeitos; mesma sorte merece o § 1º, tendo em vista que arrolou as exceções à regra da noventena.

Dessa forma, atualmente, com o propósito de conferir maior efetividade ao princípio da não-surpresa, garantia individual do contribuinte, os tributos em geral estão sujeitos, cumulativamente, ao princípio da anterioridade do exercício financeiro e à exigência de noventena (ou noventa dias) entre a instituição ou aumento do tributo e sua cobrança.

Por fim, não se confunde com a anualidade, segundo a qual a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo, prevista no orçamento, valendo frisar que essa anualidade não existe mais no Brasil.

#### **4.1.3 O princípio da irretroatividade tributária**

A Constituição consagra este princípio em seu art.150, inciso III, alínea “a”, enunciando o seguinte:

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

[...]

III- cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 15 out. 2010)

Em que pese a clareza do estabelecido no artigo citado supra, tratando da irretroatividade em matéria tributária, entende-se ser desnecessária tal referência, dada a inclusão deste princípio no artigo 5º, inciso XXXVI da Magna Carta, in verbis:

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

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 20 out. 2010)

A inclusão do referido princípio no artigo 5º tem por função estender seus efeitos a todo o ordenamento jurídico da nação, conseqüentemente, tornando sem valor a sua inserção de forma específica pelo legislador constituinte, no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional.

O Supremo Tribunal Federal, a teor da Súmula nº584, abriga a retroatividade imprópria, ao dizer que “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 584. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600)>. Acesso em 29 out. 2010)

No entanto, ante a disposição constitucional que proíbe a irretroatividade em matéria tributária, vedando que a lei nova alcance fatos geradores pretéritos, o teor da Súmula citada acima torna-se inaplicável perante a ordem constitucional brasileira, posição esta que a doutrina e boa parte da jurisprudência vinham absorvendo no Brasil.

#### **4.1.4 Princípio da anualidade**

O princípio da anualidade não existe mais no ordenamento jurídico brasileiro, ele estava presente na Constituição Federal de 1946, sendo uma das técnicas possíveis para assegurar a não-surpresa e unanimemente considerado pelos doutrinadores como sendo a forma mais eficaz de sua garantia.

A anualidade exigia que toda e qualquer exação tributária, para entrar em vigor, havia de estar incluída na autorização orçamentária específica para a mesma.

Atualmente, vige apenas a anterioridade, sob a forma de não-surpresa tributária, sendo que, se a anualidade estivesse presente no ordenamento constitucional brasileiro seria tratado também sob esta ótica.

#### **4.1.5 Princípio da capacidade contributiva**

Este princípio, em particular, por ser um dos focos deste trabalho, será abordado com maior completude mais adiante, em tópico próprio, restando neste trecho apenas algumas breves considerações.

Há doutrinadores que consideram este um subprincípio do princípio da igualdade ou isonomia tributária. Reza o texto constitucional que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A aplicação prática deste princípio encontra-se na alíquota progressiva, presente no imposto de renda, no imposto sobre a propriedade territorial urbana, no imposto sobre a propriedade territorial rural, etc.

#### **4.1.6 Princípio da não limitação de tráfego**

Este princípio está inserido no texto constitucional, conforme se pode verificar infra:

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

[...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 29 out. 2010)

A partir desta premissa, pode-se concluir que os tributos não podem ser utilizados como limitadores do tráfego de coisas ou pessoas dentro do território nacional, haja vista que o Brasil é uma federação, ou seja, não é possível a existência de barreiras alfandegárias, tão somente sendo permitida a cobrança de pedágio pela utilização de vias públicas, que não tem caráter fiscal.

Ademais, o que o inciso V, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 restringe é a criação de barreiras fiscais entre Estados e Municípios.

#### **4.1.7 Princípio da isonomia tributária**

O art. 150, inciso II, da Constituição Federal, que explica o princípio da isonomia tributária, vem redigido da seguinte forma:

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

[...]

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

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 29 out. 2010)

A contemplação do princípio da isonomia tributária, também merece a mesma ótica imputada ao princípio da isonomia, haja vista que, a isonomia já fora consagrada no *caput* do artigo 5º, o que o torna um sobreprincípio por estar em posição privilegiada, surtindo seus

efeitos em todo o sistema jurídico, pois conforme reza sua redação “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, [...]” (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 29 out. 2010)

Acerca deste princípio, destacou Alexandre (2010, p.119):

Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua Oração aos Moços:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.”

#### **4.1.8 Princípio da vedação de confisco**

É o princípio segundo o qual é proibido o confisco no âmbito tributário, posto que não se pode existir tributo que subtraia parte expressiva da renda ou do patrimônio dos contribuintes, caracterizando assim o efeito confiscatório, pois isto configura flagrante afronta ao princípio da capacidade contributiva, que será visto adiante.

A Carta Magna de 1988 refere-se ao o princípio em epígrafe, em seu inciso IV do artigo 150, que prevê:

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

[...]

IV – utilizar tributo com efeito confiscatório;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Brasília: Senado, 1988. Disponível em <

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 29

out. 2010)

#### **4.1.9 Princípio da generalidade, progressividade e Uniformidade sobre a renda.**

No que tange a tais princípios, fora estatuído na Constituição em seu artigo 153, § 2º, que:

Art.153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 02 nov. 2010)

A progressividade está consagrada no momento que, à medida que se eleva a quantidade ou o valor do objeto tributado, a sua alíquota cresce; cabe ainda afirmar que a progressividade dos tributos é a única fórmula que permite a manutenção da pessoalidade dos impostos, sendo este também essencial para a aferição da capacidade contributiva dos sujeitos passivos da relação tributária.

Quanto ao princípio da universalidade, a lei que instituir o imposto de renda deve abarcar todos os rendimentos provenientes de atividades lucrativas para fins de cálculo do mesmo, enquanto para o princípio da generalidade, devem ser tributadas todas as pessoas que auferirem renda, excetuando-se, logicamente, às imunidades e isenções concedidas legalmente.

#### **4.1.10 Princípio da não cumulatividade**

De acordo com esse princípio, o valor tributário realmente devido é aquele que resulta da compensação entre os tributos incidentes nas operações ou serviços praticados pelo contribuinte em conjunto com as anteriores aquisições de bens e serviços num determinado período de tempo.

O princípio da não cumulatividade é aplicado em relação ao ICMS, ao IPI, aos impostos residuais e as contribuições sociais residuais, conforme dispõem os artigos. 153, § 3º, inciso II; 154, inciso I; 155, §2º, inciso I e 195, §4º, todos da Constituição Federal de 1988.

Ao inserir o princípio da não cumulatividade na Carta Magna de 1988 o legislador constituinte beneficiou o consumidor final, que é quem termina arcando com o pagamento de toda a carga de tributos, pois ao evitar o efeito cascata da tributação, através da compensação tributária, obtém os produtos com o preço mais reduzido ou menos onerado pela tributação.

#### 4.1.11 Princípio da seletividade

Este princípio, por sua vez, pretende trazer o entendimento de que a tributação nestes impostos pode ser seletiva, como forma de alcançar através de alíquotas mais altas os produtos e serviços santuários, de luxo ou supérfluos, como forma de coibir o consumo exagerado de certos produtos e de tributar outros somente consumidos pela população de maior poder aquisitivo.

As alíquotas tributárias serão diferenciadas de acordo com a essencialidade dos produtos ou mercadorias, pois tal princípio é aplicado de forma facultativa com relação ao ICMS, conforme preceitua o inciso III, do parágrafo segundo do artigo 155, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 02 nov. 2010)

No entanto, com relação ao IPI é aplicado obrigatoriamente, de acordo com o inciso I, do parágrafo terceiro, do artigo 153 da Constituição Federal.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 02 nov. 2010)

#### **4.1.12 Princípio da não diferenciação ou da não discriminação tributária**

O presente princípio tem por escopo vedar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios da federação que instituem diferença tributária entre bens de qualquer natureza, levando em consideração a sua procedência ou destino.

Observe-se que esta limitação não abrange a União, que pode estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços devido a sua procedência ou destino, quando se referir à importação, exportação e fixação de alíquotas interestaduais do ICMS.

O Princípio da Não Diferenciação encontra-se inserto no artigo 152 da Constituição Federal, que preceitua o seguinte: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 05 nov. 2010)

#### **4.1.13 Princípio da não concessão de privilégios a títulos federais**

O referido princípio tem como objetivo evitar que a União tribute mais suavemente a renda de seus títulos, e conseqüentemente tribute com mais intensidade a renda dos títulos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme preceitua o inciso II do artigo 151 da Constituição Federal.

Art. 151. É vedado à União:

[...]

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 05 nov. 2010)

#### **4.1.14 Princípio da uniformidade geográfica**

A redação deste princípio encontra-se estatuída no artigo 150, inciso I da Constituição e traz regras destinadas especificamente a União:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 07 nov. 2010)

Nesta toada, pode-se dizer que qualquer benefício fiscal de tributo federal que se limite à determinada região do território nacional deverá ter por finalidade promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico.

#### **4.1.15 Princípio da não concessão de isenção ou da vedação às isenções heterônomas**

Destarte, a Constituição Federal de 1988 extirpou as ingerências da União, no que tange à concessão de isenção tributária Estadual ou Municipal, mediante leis federais. De outro lado, o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, preleciona que:

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

[...]

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 07 nov. 2010)

Iisenção heterônoma é aquela concedida por uma pessoa diferente da pessoa que tem a competência tributária, ou seja, por pessoa diferente da pessoa que tem a competência para instituir o tributo.

Assim, a competência tributária é sempre definida em sede constitucional sendo uma das principais garantias da existência da Federação, pois assegura que os entes federados terão autonomia econômico-financeira.

#### **4.2 Princípio da capacidade contributiva**

O princípio da capacidade contributiva está inserido no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, enunciando que:

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

[...]

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

[...] (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 08 nov. 2010)

Este princípio tem como intento estabelecer um nível ideal de tributação, que permita ao Estado garantir suas necessidades econômicas, isto é, arrecadar receitas tributárias sem que isso impossibilite a subsistência dos contribuintes, exaurindo-lhes recursos financeiros além do devido.

Não resta dúvida de que o referido princípio serve não somente à matriz da igualdade como também como respaldo do direito fundamental da propriedade, estando intimamente ligado à vedação do confisco, podendo, ainda, ser visto como regramento básico para a distribuição das cargas tributárias, aferindo a potencialidade econômica real dos contribuintes.

Assim, a diretriz em comento nos leva à necessária limitação do poder legiferante ao reprimir exações confiscatórias e impedir a oneração de rendas mínimas, possibilitando a criação de um sistema progressivo justo.

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher recursos aos cofres públicos.

Pode-se dizer que a capacidade contributiva é a capacidade de pagar os tributos com o patrimônio financeiro disponível, após serem satisfeitas todas as necessidades básicas de subsistência do contribuinte, patrimônio este que pode ser absorvido pelo Estado, sem que haja redução do padrão de vida do contribuinte nem tampouco prejuízo nas suas atividades econômicas.

Neste diapasão, tem-se que este princípio, pelo qual cada indivíduo deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, origina-se do ideal de justiça distributiva, pois cada pessoa contribuirá da maneira que puder, sem comprometer seu sustento e qualidade de vida.

Com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica do indivíduo que irá arcar com ele. Não basta que o tributo seja legal, se faz necessário que o mesmo seja legítimo.

Quanto a este assunto, o grande doutrinador Coêlho (2009, p. 237) questiona e explica: “Por que deve o legislador considerar as disparidades? Para nós, a juridicidade da capacidade contributiva resulta, como vimos, do lado positivo do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades”.

A capacidade contributiva a ser avaliada é a capacidade subjetiva do contribuinte, a real aptidão econômica de determinada pessoa para recolher receitas junto aos cofres públicos.

Reitere-se que, em caráter subjetivo, a capacidade econômica começa após a dedução das despesas necessárias para o sustento do contribuinte e sua família. Estes gastos pessoais necessários (como alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, entre outras situações) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico que não estão disponíveis para o pagamento de tributos.

A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livre para o consumo e também para o pagamento de tributo. Desta maneira, se realizam os princípios constitucionais da pessoalidade, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição Federal de 1988, já citados supra.

Toda pessoa que possui capacidade contributiva é juridicamente capaz para ser sujeito passivo tributário, e tendo em vista que o tributo é um dever cuja finalidade é captar recursos para o fisco, tem natureza econômica e patrimonial. Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir os seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades. A observância deste princípio resulta na equidade da tributação.

Trata-se de uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, já que é de aplicação imperativa a referida norma constitucional. Logo, sempre que possível, os tributos deverão ser graduados de forma progressiva em nome da justiça e da igualdade, sob pena de ser criado tributo juridicamente inválido. Cabe dizer, enfim, que esta limitação ao poder estatal de tributar, serve como uma proteção ao contribuinte.

Conclui-se então que, quem tem maior patrimônio, em termos proporcionais, paga mais tributos em relação aos menos favorecidos economicamente, ou seja, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.

A capacidade contributiva é, de fato, um pilar da justiça tributária, é um critério de cotejamento que inspira outro princípio constitucional, o princípio da igualdade.

#### **4.2.1 Capacidade contributiva e capacidade econômica**

A diferença entre as duas expressões, para muitos, deve ser enfatizada, embora ambas constituam a dimensão da capacidade de pagar tributos do contribuinte, as mesmas não se confundem, conforme se verificará adiante.

A capacidade contributiva, conforme já fora explanado no item anterior deste estudo, é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário, isto é, é a dimensão econômica particular do vínculo do contribuinte ao poder tributante.

É, portanto, uma relação jurídica entre o contribuinte o Fisco, em que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar recursos aos cofres públicos, nas medidas de suas

possibilidades, ou seja, no limite de sua capacidade contributiva. Existe uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária.

Por seu turno, a capacidade econômica é o potencial econômico de uma pessoa em razão de seus rendimentos, sem relação com o vínculo jurídico tributário, ou seja, é a aptidão dos indivíduos em obter riquezas, sendo que estas se tornam expressivas através de sua renda, do consumo ou do seu patrimônio. Com efeito, pode-se afirmar que tem capacidade econômica todo indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la.

Desta feita, entende-se que a capacidade contributiva é uma capacidade econômica peculiar, específica das relações tributárias, assim, admite-se a possibilidade de uma pessoa ter capacidade econômica e não ter condições de contribuir com o Fisco.

Vale frisar que só terá capacidade contributiva o indivíduo que possui legitimidade para figurar no pólo passivo da relação tributária.

O legislador constituinte, no entanto, não fez tal distinção, fazendo constar no art. 145, §1º, utilizado a expressão capacidade econômica como sinônimo de capacidade contributiva.

#### **4.3 A capacidade contributiva do *de cuius***

A capacidade contributiva do *de cuius* é algo que dependerá do *quantum* em que monta seu espólio, ou seja, em outras palavras, a capacidade para arcar com os tributos devidos ao Fisco cuja titularidade é do falecido, irá depender de quanto está avaliado o seu patrimônio, que está indisponível para tal finalidade (a de pagar tributos) até o momento da partilha entre os sucessores.

Conforme já fora estudado acima, na sucessão pessoal, é aberto pelos interessados o inventário para catalogar e avaliar toda a universalidade de bens (espólio) do indivíduo falecido (*de cuius*), sendo nomeado um inventariante, ou seja, alguém que temporariamente tenha em seu nome, isto é, aquele que representa todo o conjunto patrimonial do morto, e então é procedida a partilha dos bens, direitos e deveres da forma mais igualitária possível, nos limites da lei, a cada um dos sucessores interessados, sendo ao fim transferidos os referidos e respectivos quinhões (parte do espólio destinada a cada um dos sucessores) para seus mais novos titulares, e estando existente algum débito com o Fisco, este será partilhado com aquele(s) que deter(em) maior capacidade econômica e financeira, até o limite dos já aludidos quinhões.

É certo que o *de cuius*, embora que fisicamente não possua mais nada, tem seus deveres para com o poder estatal, e estes não se encerram com sua morte, pois alguém deverá suportar o ônus de pagar pelos tributos deixados, e pode ocorrer de, pelo fato do falecido ter possuído em vida uma posição financeira confortável em relação aos seus sucessores, logicamente, contribuindo mais, os que venham a sucedê-lo terem suas economias tolhidas pelo dever de pagar tributos.

Quando esse tipo de situação ocorre, o Juiz deverá analisar casuisticamente as possibilidades de cada sucessor arcar com o *quantum debeatur* tributário, levando em consideração a capacidade contributiva de todas as partes envolvidas, isto é, do *de cuius* quando ainda estava vivo, da disponibilidade econômica do espólio, avaliando seu montante e a destinação final dos bens arrolados no inventário, e por fim, a condição econômica e contributiva dos sucessores.

Pode-se dizer que o *de cuius*, apesar de morto, tem capacidade contributiva, só que a execução de suas obrigações são transferidas aos seus sucessores, sejam estes herdeiros, legatários ou cônjuges meeiros (terminologia esta aplicada ao cônjuge sobrevivente ao falecido), e tal capacidade é mensurada de acordo com o valor final em que fora avaliado todo o seu patrimônio.

#### **4.4 Reflexos da responsabilidade tributária por sucessão pessoal na capacidade contributiva do sucessor**

Visto o que fora exposto no item anterior, segue neste momento uma breve consideração sobre as consequências que podem sofrer os sucessores por serem responsabilizados pela carga tributária deixada pelo morto.

Destarte, cumpre reiterar que isto dependerá da capacidade econômica tanto do *de cuius*, quanto dos juridicamente interessados na sucessão.

Após todo os procedimentos processuais sucessórios explanados retro, que já não se fazem necessários de mencionar, é determinado a parte que caberá para cada um dos sucessores, que, dependendo do tipo de sucessão, pode ser denominado, quinhão (herança), legado (por testamento) ou meação (a metade que cabe ao cônjuge sobrevivente); havendo débitos fiscais, estes deverão ser supridos pelos que ficaram e não se extinguiem juntamente com os que se foram, portanto, dever-se-á de nomear responsáveis pelos tributos em aberto, sendo tal situação prevista no artigo 131, inciso II do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

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

[...] (BRASIL, Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 08 nov. 2010)

Partindo dessa premissa, serão responsabilizados todos os sucessores envolvidos, para que seja sanada a pendência fiscal, porém, pode ocorrer o caso de que o débito tributário seja maior que o montante dos bens transferidos ao sucessor responsável, e se em nome da tributação este sucessor se sair patrimonialmente prejudicado, isto afronta o princípio da capacidade contributiva.

Ainda que, no dispositivo legal citado acima esteja expresso que a responsabilidade está limitada ao montante do quinhão, legado ou meação, o sucessor responsabilizado pode estar precisando de tal quantia para sanar seus próprios débitos dos quais é titular legítimo e principal devedor, e nessas situações, cabe ao Juiz deliberar pela isenção ou não da carga tributária imposta ao sucessor, pois parando para analisar tal tipo de situação, isso complicaria ainda mais as condições contributiva e econômica do sucessor, que em vez de ser sanado um único débito, poderão ser originados dois ou mais, configurando total afronta e desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Portanto, embora que pelo direito, o Estado deva cobrar do sucessor responsável determinado tributo que lhe fora transferido, de fato, se o responsável não possuir capacidade de arcar com tal ônus, este deverá ser isento do débito, no todo ou em parte, de modo a não comprometer a subsistência dele e de sua família.

## CONCLUSÃO

É justo que algum estranho ao fato gerador do tributo seja prejudicado pelo fato de ser juridicamente responsabilizado? É justo comprometer o sustento de pessoas não causadoras dos débitos fiscais em face do dever legal deixado pelo *de cujus*? Se o indivíduo estiver necessitando do montante para quitar suas próprias dívidas e o Estado tolher essa chance, é juridicamente correto?

Não é, existem mecanismos legais para proteger o contribuinte da exacerbada carga tributária imposta pelo poder público estatal e, dependendo do caso, pode ocorrer ainda, a isenção total ou parcial do *quantum debeat* para com o Fisco.

Conclui-se enfim que, a observância do princípio da capacidade contributiva nos casos de responsabilização por débitos tributários, é uma maneira justa e eficaz de garantir a subsistência econômica e contributiva do sucessor responsável, sem que haja total prejuízo para os pólos ativo e passivo da relação jurídica tributária, pois mesmo tendo o direito de cobrar o tributo, o Estado detém maior poder financeiro e econômico em relação ao sucessor, e pode suportar melhor a pendência deixada pelo *de cujus*, pois, em caso contrário, apesar de resolvido o débito fiscal do falecido, restará prejudicada pessoa terceira à aludida relação jurídica tributária, a qual não praticou o fato gerador do tributo em questão e restou exaurida de seus escassos recursos financeiros.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGHER, Anne Joyce (Org.). **Vade Mecum Acadêmico de Direito**. 10. ed. São Paulo. Rideel, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva, 1999.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em out. – nov. 2010

BRASIL, **Lei nº5172 de 25 de outubro de 1966, que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em ago. – nov. 2010

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 584**. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600)>. Acesso em 29 out. 2010

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em < <http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em: ago. – set. 2010

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Disponível em <<http://www.trf1.jus.br/default.htm>> Acesso em: 30 ago. 2010

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo. Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. Brochura. Malheiros, 2008.

**DA SUCESSÃO EM GERAL**. Disponível em <[http://www.centraljuridica.com/doutrina/141/direito\\_civil/da\\_sucessao\\_em\\_geral.html](http://www.centraljuridica.com/doutrina/141/direito_civil/da_sucessao_em_geral.html)> Acesso em: 27 de ago. 2010

FERNANDES, Marcos Antonio Oliveira. **Resumão Jurídico – Direito tributário**. 9.ed. São Paulo. Barros, Fischer & Associados, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita (Coord.); NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo. Dialética, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus; SEER, Roman (et al.) (colabs.). **Direito tributário**. Porto Alegre. Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo. Malheiros Editores Ltda, 2010.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 5. ed. Coimbra. Edições Almedina SA, 2010.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SANTOS, Vauledir Ribeiro (Coord.). **Como se preparar para o Exame de Ordem, 1ª fase: tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro. Método, 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e financeiro**. 5. ed. São Paulo. Atlas, 2010.