

ANDRÉ BORGES COELHO DE MIRANDA FREIRE

**RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS**
Natureza, regime e limites

2026

2

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS PARA UMA TEORIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

2.1 Contribuinte e terceiro à luz da Constituição Federal

Este trabalho pretende reconstruir o regime jurídico da responsabilidade tributária de terceiros a partir da Constituição, e a responsabilidade tributária do contribuinte não é, portanto, o objeto de estudo. Contudo, como o terceiro se define por oposição ao contribuinte, é necessário antes estabelecer como se determina e identifica este, a quem a tributação é materialmente imputável.

Assim, neste capítulo quer-se por critérios para determinar o contribuinte e demonstrar que a Constituição pretendeu que fosse ele a responder pela obrigação tributária.

Embora a tarefa seja complexa, demonstra-se ao longo dos tópicos abaixo que, além de haver mais pontos de determinação constitucional sobre o tema do que se poderia supor, não há dúvidas sérias, na quase totalidade das hipóteses de sujeição passiva, se se está diante do contribuinte ou de um terceiro.

Em seguida, já sendo possível diferenciar terceiro de contribuinte, justifica-se a necessidade de uma legitimação autônoma e primária para a relação jurídica entre o terceiro e o Fisco e introduzem-se as categorias pelas quais se pode validar a exigência.

Terminada esta exposição, identificado o terceiro e constatada a necessidade de um fundamento próprio para vinculá-lo ao Estado, estar-se-á preparado para adentrar em específico em que este pode consistir.

2.1.1 Reconhecimento doutrinário da indissociabilidade entre contribuinte, fato gerador e capacidade contributiva por ele capturada

Desde a introdução desta obra, é possível verificar uma percepção pelo menos intuitiva de que certas pessoas contra quem se dirigem as pretensões tributárias não são aquelas a quem a obrigação é materialmente imputável. Isso se revela claramente pela concessão histórica, mesmo pré-constitucional, do direito de reaver o que se pagou das pessoas ligadas à riqueza tributada.

Esta intuição viria a ser posteriormente traduzida em termos jurídicos e constitucionais pela capacidade contributiva, como concretização tributária da igualdade.

Inclusive em países nos quais não necessariamente as materialidades tenham sido eleitas pela Constituição previamente, como a Alemanha, apenas pela capacidade contributiva já se chegaria à conclusão de que tributar não pode ser retirar “abstratamente uma parte determinada do PIB, da renda popular, ou do potencial de consumo, *mas concreta e individualmente onerar sujeitos passivos conforme a sua capacidade contributiva*”¹.

Exige-se, pois, uma coerência interna da tributação a partir do objeto que se decidiu tributar, fundada na igualdade mesma. Toda obrigação tem de advir de uma cadeia consistente que se inicia com os fundamentos juspolíticos do legislador, que passa pela criação da hipótese legal e que culmina na eleição de uma pessoa que por ela deve responder. Assim, no exemplo da tributação da renda na forma de ganho de capital, pretende o legislador capturar a capacidade contributiva decorrente deste específico ganho, motivo pelo qual se elegeu na Alemanha como fato gerador auferir ganho através de uma atividade econômica. Deste modo, esta obrigação

1. HEY, Johanna. Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, pp. 1-29. In: SCHÖN, Wolfgang; OSTERLOH-KONRAD, Christine (Ed.). *Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts*. Springer-Verlag, 2010, p. 6.

deve ser naturalmente imputável à pessoa que realiza a atividade e dela auferir o ganho².

Ainda se agrega que, embora a transferência do encargo tributário deva ser considerada pelo legislador, a legalidade tributária e sua vinculação à capacidade contributiva privilegiam a eleição como sujeito passivo tributário daquele que externa a capacidade contributiva³.

Portanto, eleita pelo legislador uma grandeza a onerar, não seria possível tributá-la em terceira pessoa que não manifesta riqueza alguma; ou que manifesta riqueza diversa daquela tributada (não tributada ou porventura já inclusive tributada por via própria, o que criaria hipótese de tributação excepcional e adicional).

No primeiro caso, haveria grave ofensa à capacidade contributiva em sentido objetivo (absoluta ou horizontal), ao passo que, no segundo, o atentado se dirigiria à capacidade contributiva em sentido subjetivo (relativa ou vertical)⁴.

Para ilustrar o defendido, imagine-se que alguém seja tributado pelo simples fato de ser contador de certa pessoa jurídica (sem que haja cometido qualquer ato ilícito). Pode-se entender, que não há capacidade contributiva em sentido objetivo, porque, acaso tenha que pagar ICMS em seu lugar, será tributado sem que tenha externado a riqueza capturada pelo imposto. Igualmente se pode entender por ofensa à capacidade contributiva em sentido subjetivo se a renda paga pela pessoa jurídica contratante ou seu patrimônio forem onerados por esta via transversa de maneira agravada em relação à generalidade das pessoas que possuem a mesma renda ou o mesmo patrimônio, pelo simples fato de ser contador da pessoa jurídica devedora.

Àquele que externa a capacidade contributiva convencionou chamar-se de contribuinte.

Fê-lo a Constituição Federal brasileira, sob este aspecto, estipulando que, “sempre que possível, os impostos terão caráter **pessoal** e serão

2. GROSCH, Jörn. *Die Trennung von Einkünfteerzielung und Steuerschuldnerschaft*. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2018, p. 74.

3. *Ibid.*, pp. 6-7.

4. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 27 e 28.

graduados segundo a capacidade econômica do **contribuinte**” (art. 145, §1º, da CF).

Fundada que é a capacidade contributiva^{5 6} na igualdade, é garantia individual e cláusula pétrea, nos termos do 60, § 4º, IV, da CF, conclusão a que também chegara abalizada doutrina^{7 8}. O Plenário do Supremo Tribunal, na ADI n. 3.105, expressamente a considerou como cláusula pétrea (na ementa e no inteiro teor do acórdão), ao considerar inconstitucional tributação inserta por emenda constitucional que diferenciava categorias de pessoas por critérios distintos dos decorrentes da capacidade contributiva⁹.

Portanto, nem mesmo ao poder constituinte derivado reformador é dado chamar a contribuir para os gastos estatais, no âmbito dos impostos, pessoas que não externam riqueza alguma ou que não expressam a riqueza capturada pela materialidade ou que o fazem em proporção dissociada daquela da pretensão tributária estatal.

Por fim, se o legislador fundamental determinou que os impostos fossem graduados conforme a capacidade **do contribuinte**, decorre disto que também privilegiou a cobrança desta classe de sujeito passivo. É que não haveria sentido em dosar a carga tributária tendo alguém como parâmetro, para em seguida admitir, sem motivos justificados, a cobrança contra terceiro. A graduação com base nas características de alguém implica a exigência do pagamento de acordo com o resultado da graduação e, naturalmente, em face da pessoa a quem ela se refere, sob pena de esvaziar-se a imposição normativa da graduação.

Desse modo, é inequívoco que a Constituição fortemente dirigiu a instituição e a cobrança de tributos contra as pessoas que manifestem a

5. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 360.

6. LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 99-105.

7. FOLLONI, André. Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 57, pp. 617-642, 2024.

8. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Ayres F. IPTU: por Ofensa a Cláusulas Pétreas, a Progressividade Prevista na Emenda nº 29/2000 é Inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 80, p. 105/126, 05/2002.

9. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 3.105*. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Julgamento: 18/08/2004. Publicação: DJ 18/02/2005.

riqueza tributada pela lei, os contribuintes. E, dada a necessidade constitucional de dirigir a cobrança dos tributos contra os contribuintes, é preciso examinar mais detidamente sua identificação.

A doutrina brasileira não discorda desta ligação necessária entre o contribuinte e a riqueza tida em vista pela tributação. De fato, não se encontrou qualquer voz que pretendesse separar contribuinte do aspecto material da hipótese de incidência tributária.

Nos termos de Ataliba, é contribuinte, nos impostos, “a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o, ou dele tirando proveito econômico”¹⁰, embora também reconheça outra ordem de sujeito passivo (“alguém que possa transferir-lhe a carga tributária imediata ou automaticamente”¹¹). Sacha Calmon aponta que há uma pessoa [contribuinte] envolvida com o fato jurígeno, se se trata de impostos cujos fatos geradores são atinentes a um ser, estar ou fazer¹². Luciano Amaro indica que “dado o fato, ele é atribuído a alguém que o tenha realizado ou praticado”¹³. No mesmo sentido, Amílcar Falcão: o autor do fato tributável será o contribuinte¹⁴. Para Ruy Barbosa Nogueira, o “titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha pra pagar o tributo ou manifesta a capacidade contributiva”¹⁵. Schoueri, na mesma linha, sustenta: “muitas vezes o contribuinte poderá ser encontrado de modo implícito, de regra na busca do sujeito que dá origem ao fato tributário”¹⁶.

10. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 80.

11. *Ibid.*, p. 81.

12. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 596.

13. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 326.

14. FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, pp. 85 e ss.

15. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 145.

16. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2023, cap. XI, item 2.1, p. 567-568.

É verdade, contudo, que, apesar da inegável ligação do contribuinte com a materialidade, isto não significa que haja necessariamente, para cada tributo, um único contribuinte possível.

Nesse sentido, Schoueri, citado no parágrafo anterior, reconhece: “situações haverá em que se encontrará mais de uma pessoa em relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador; apenas uma delas, entretanto, será contribuinte”¹⁷. Bernardo Ribeiro de Moraes, por seu turno, admite algum grau de arbitrariedade do legislador neste ponto, mas não nega a relação lógica entre a causa da obrigação tributária e a pessoa que a suportará¹⁸. Paulo de Barros Carvalho, por fim, pontifica: “em cada um dos eventos (...), a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de contribuinte”¹⁹.

Igualmente, o texto normativo do art. 121 do CTN caracteriza o contribuinte como aquele que tem: “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

De todo o relatado, não se encontrou quem defendesse uma cisão entre aspecto material do fato gerador e eleição do contribuinte, de modo que a pergunta de relevo não é se esta separação é possível, o que já foi proscrito pela capacidade contributiva.

A indagação decisiva é se há um parâmetro sobranceiro para o aspecto material do fato gerador na Constituição, pois, caso contrário, a liberdade do legislador é limitada apenas pela própria eleição de uma riqueza e pela consequente escolha das pessoas a ela vinculadas.

Por isto, no tópico a seguir, se trata precisamente da presença do aspecto material na Constituição, pois, em vista do aparente consenso sobre a ligação necessária entre ambos, se se admitir que a materialidade pode ser encontrada já na Carta Maior, também se terá que conceder que o contribuinte lá está implícito e em alguma medida determinado - e que outrem será necessariamente responsável, sujeitando-se a regime próprio e diverso.

17. *Ibid.*

18. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª edição revista, aumentada e atualizada até 1994. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 281.

19. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª Edição. São Paulo: Noeses. 2021, p. 351.

2.1.2 Predeterminação do contribuinte pela materialidade constitucional

A Carta de 1988, conforme sólida doutrina, claramente optou por estatuir materialidades constitucionais, especialmente em relação a impostos e a contribuições e, quanto aos demais tributos, embora não tenha sempre previsto materialidades específicas, também os moldou, exigindo, e.g., para as taxas, vinculação necessária a determinadas atividades estatais.

Nesse sentido, Ataliba, em conhecido e respeitado texto sobre a Constituição de 1967 – que não mudou nesse ponto em relação à Carta atual –, aponta que o sistema constitucional tributário pátrio é o mais rígido dentre os conhecidos no mundo, pois traz não só detalhada discriminação de rendas, mas igualmente hirta distribuição de faculdades tributárias, com os objetivos de evitar bitributação, assegurar autonomia financeira aos entes parciais e evitar conflitos de competência²⁰.

Esta tradição, inclusive, preexiste à Constituição de 1967, tanto é que o autor, comparando a Constituição de 1946 com outras da época, assim já concluíra:

Se, nos demais sistemas constitucionais – e o contraste é flagrante, manifesto, ao simples confronto das leis fundamentais dos diversos países – a outorga constitucional é genérica e amplamente permissiva. Nos demais sistemas, a mais lata liberdade é conferida ao legislativo. O constituinte deixou verdadeiro cheque em branco, a ser preenchido discricionariamente-quase que arbitrariamente-pelo legislador ordinário. Entre nós foi bem outra a solução²¹.

A forma de discriminação constitucional de competências tributárias não mudou de 1946 para cá, repise-se. Nesse sentido orienta-se a posição de Humberto Ávila, para quem, partindo da rigidez e a exaustividade das normas constitucionais tributárias, “o Direito Tributário brasileiro é, sobretudo, um Direito Constitucional Tributário”²².

20. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968, pp. 3-39.

21. *Ibid.*, p. 31.

22. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164.

Perceba-se que, em sua mais recente manifestação, na EC n. 132/2023, o poder constituinte derivado reformador, ao instituir o imposto sobre bens e serviços (art. 156-A), não se desviou da tradição nacional, ao prever larga lista de materialidades para o novo tributo, nominando todos os objetos possíveis das operações tributáveis (“com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”). Como se aprofundará abaixo, apesar da cláusula constitucional aparentemente ampla sobre sujeição passiva (art. 156-A, § 3º, da CF), não se exclui dentro dela a clareza constitucional sobre o contribuinte, mencionado especificamente nada menos que 16 (dezesseis) vezes e vinculadamente a circunstâncias abaixo referidas que demonstram haver pressuposto o constituinte reformador um contribuinte muito preciso. Não há, portanto, como se poderia apressadamente supor, uma simples delegação completa à lei complementar da matéria da sujeição passiva, o que importaria, ademais, em evidente ofensa a cláusula pétrea (capacidade contributiva), como sustentado.

Isso não se verifica, comparativamente, em outras ordens jurídicas. Como percebe Lima Gonçalves, na Constituição estadunidense, não se prevê um rol taxativo de impostos privativos para os entes e, salvo disposições específicas, como para o imposto de renda (não privativo do ente central nos EUA, destaque-se), a atribuição de competência tributária é ampla e aberta: “o Congresso terá poder de impor e cobrar impostos para custear suas despesas e implementar a defesa e o bem-estar geral dos Estados reunidos em Federação²³”.

Humberto Ávila, doutor nesse específico capítulo do direito comparado, cotejando a ordem jurídica brasileira com a alemã, relata serem inexistentes na Lei Fundamental daquele país “dispositivos concernentes à atribuição de poder de tributar aos entes federados por meio dos quais o conteúdo da legislação seja materialmente predeterminado, como sucede no Brasil²⁴”, o que torna inspiração inservível.

De fato, consultando a Carta de Bonn, percebe-se que não há qualquer preocupação minimamente comparável com a brasileira em relação à materialidade dos tributos. Ilustrativamente, quanto ao IVA alemão, há

23. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 23-24.

24. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 35.

menção nominal no art. 106, no contexto da repartição do produto da arrecadação. A norma de atribuição de competência legislativa tributária, o art. 105 anterior, limita-se a repartir essas atribuições conforme os gêneros tributários (no plural, como “impostos sobre o consumo” ou “sobre os gastos”) ou então por referência ao produto da arrecadação²⁵.

Na ordem brasileira, atribui-se aos entes federativos competência para “instituir impostos **sobre**” as materialidades listadas (arts. 153, 155 e 156) e se reconhece que há “fato gerador ou base de cálculo próprios dos [impostos] discriminados nesta Constituição” (art. 154, I), o que evidencia haver predeterminação constitucional das materialidades. Também na hipótese do art. 156-A, embora, dado o caráter compartilhado entre Estados e Municípios do imposto se tenha atribuído à lei complementar instituir o imposto, ainda se previu que ele “incidirá **sobre**” as materialidades elencadas. Na ordem alemã, por outro lado, privilegia-se a referência aos nomes dos impostos, em detrimento das suas materialidades.

Infere-se, assim, não ter havido nessas outras ordens jurídicas a evidente intenção de vincular as regras de competência a aspectos materiais precisamente delimitados²⁶, o que se deixa revelar de maneira muito clara pela comparação dos textos respectivos das Constituições.

Como demonstrado no tópico anterior, a doutrina é praticamente unânime em afirmar que se pode retirar do aspecto material do fato gerador o contribuinte, embora em certos casos com algum espaço para opção. Se, por outro lado, no presente tópico se comprovou que a Constituição brasileira se notabiliza por bem delimitar o aspecto material dos tributos, então só se pode concluir que também foi predeterminado em larga medida pela Carta Maior o contribuinte.

Assim, se devem ser observadas certas materialidades, importa necessariamente concluir que o sujeito eleito também deve realizá-la, promovê-la, sob pena de, por via indireta, mudar-se a própria materialidade. Cobrar tributo de pessoa sem relação direta com a materialidade equivale a modificar a materialidade tributada. Ora, se a pessoa contra quem se dirige a pretensão não tem acesso nem controle sobre a riqueza tributada,

25. ALEMANHA. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* (Lei Fundamental da República Federal Alemã). Disponível em: <<https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>>. Acesso em: 05.09.2023.

26. *Ibid.*

necessitará retirar o tributo de outra fonte, e não da materialidade preceituada na Constituição. Será, pois, outro o objeto da tributação.

Dada a centralidade deste ponto para a obra, visto que o terceiro se define em oposição a contribuinte, é preciso fornecer critérios precisos para sua determinação, que não se limitem a genericamente exigir uma certa relação com o fato gerador. É necessário ser mais preciso e concretizar em que ela consiste.

Assim, propõem-se as duas seguintes indagações como testes: (i) **o sujeito passivo em questão promove e controla a ocorrência do fato gerador?** (ii) **ele tem acesso direto aos recursos ou à riqueza vinculados ao fato gerador?** Entre as pessoas para as quais a resposta é afirmativa, buscam-se contornos normativos adicionais que permitem afunilar a busca pelo contribuinte, como abaixo detalhado; contudo, se a resposta for negativa, estará descartada a qualidade de contribuinte.

Perceba-se que não há qualquer hipótese de incidência que independa da vontade do contribuinte, ainda que haja o concurso de outras vontades/fatos. É sempre do contribuinte a vontade decisiva, ou então o poder de veto sobre sua ocorrência. Mesmo no ITCMD, além da morte do *de cuius*, deve haver necessariamente a aceitação da herança pelo sucessor-contribuinte.

A pequena divergência que há na doutrina sobre o âmbito de liberdade na escolha do legislador é, a nosso juízo, precisamente sobre o nível de detalhamento a respeito da materialidade que se pode extrair da Constituição, pois, se a referência fosse apenas a lei complementar, seria, no limite, de entender-se o próprio fato gerador a partir da sua conjunção com o contribuinte, já que ambos estariam no mesmo nível e seriam criados pela lei, influenciando-se mutuamente.

Assim, quando, nos trechos referidos acima, se faz alusão à liberdade do legislador diante de determinada materialidade, implicitamente se pode extrair que ela é considerada no mínimo parcialmente determinada pela Lei Maior, cabendo, pois, a eleição final do contribuinte pelo legislador complementar.

Como não poderia deixar de ser, a doutrina que vê um espaço de conformação nulo ou quase nulo do legislador costuma ser bastante explícita sobre a possibilidade de encontrar na Constituição o aspecto material do tributo.

Ataliba, representante por excelência desta corrente,²⁷ busca dar máxima efetividade aos preceitos constitucionais, sustentando que o contribuinte é o sujeito passivo que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o, ou dele tirando proveito econômico²⁸. Para o autor, haveria, pois, ainda que implicitamente, um destinatário da carga tributária constitucionalmente imposta à sociedade²⁹. Hector Villegas traduziu bem este mesmo pensamento, ao aludir a um destinatário *constitucional* tributário³⁰. Roque Carrazza é ainda mais explícito a este respeito ao apontar que a Constituição, ao discriminar as competências, traçou “o sujeito passivo possível”³¹. Também é idêntica a posição de Luís Cesar Souza de Queiroz³².

Esta obra se filia a uma visão constitucionalista do Direito Tributário brasileiro, diante da peculiar tradição do Sistema Constitucional Tributário, normativamente posta pelo modo analítico e detalhado com que o constituinte tratou da tributação. Aceita-se a existência de um conteúdo constitucionalmente predeterminado para as materialidades de impostos e contribuições e julga-se ser diminuta a margem de conformação para a definição do *contribuinte*.

Concretamente, de modo a reverenciar a força normativa da Constituição, devem-se buscar todos os elementos explícitos e implícitos que fazem vincular uma materialidade constitucional a uma pessoa a ela diretamente ligada, o que, por óbvio, faz-se individualmente em relação a cada materialidade, mas se ilustra aqui para fornecer linhas gerais para o tratamento

27. BECHO, Renato Lopes. “A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional?”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 195, dez. 2011, p. 110.

28. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 80.

29. ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária (Lei complementar nº. 44/83). *Revista dos Tribunais*. vol. 34, p. 216.

30. VILLEGAS, Hector Belisario. *Derecho tributario*. Parte geral. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 255.

31. CARRAZZA, Roque Antonio. *Impossibilidade de conflitos de competência no Sistema Tributário Brasileiro*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, 2019, p. 6.

32. QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 183.

teórico do tema. Apenas esgotadas estas providências é que, restando mais de um possível contribuinte, admite-se verdadeira escolha legislativa.

Como este trabalho não aborda tributos específicos, serão pressupostas certas visões sobre suas materialidades, a partir das quais se concluirá a respeito da sujeição passiva, indicadas sempre que possível as divergências na origem (materialidade). Naturalmente, eventual desacordo sobre o conteúdo da materialidade pode levar também a dissensos por acarretamento quanto ao sujeito passivo.

Exemplificativamente, se a materialidade é a renda, só pode ser o contribuinte quem auferir a renda, não se admitindo que o contribuinte seja quem isoladamente pague a renda, e.g., pois a materialidade é ampla, sintética (vide o princípio da universalidade inscrito no art. 153, p. 2º, I, da CF) e depende, conseqüentemente, de apuração na pessoa de quem recebe as rendas. Isso também se pode afirmar em relação ao IPI, ao ICMS e ao IBS: há disposições constitucionais que pressupõem o fornecedor como contribuinte, como aquelas que preveem a desoneração da aquisição de bens de capital **pelo contribuinte** (arts 153, §3º, IV, e 156-A, §5º, V, da CF) e a que alude a operações **entre contribuintes** no art. 155, §2º, XI, em circunstância na qual evidentemente se trata de transação econômica entre fornecedores.

Igualmente no imposto sobre serviços o verbo implícito prestar³³ e a lógica constitucional atual nitidamente voltada para a produção (em oposição ao destino, como se depreende da presença de uma alíquota mínima) afastam a possibilidade de compreender que o tomador possa ser o contribuinte. Nos impostos aduaneiros, serão contribuintes o importador e o exportador, respectivamente no II e no IE; a contraparte do negócio, pessoa sita no exterior, certamente não foi tida em vista pelo constituinte como sujeito passivo-padrão.

Extraír a fundo a vontade do legislador maior, inclusive sob este aspecto, longe de parecer de pouca relevância, é o que permite operacionalizar em plenitude a Constituição e garantir que vários de seus institutos atinjam os fins a que foram destinados. Imagine-se o absurdo de admitir que, sendo contribuintes do imposto de renda os pagadores das rendas e do imposto de serviços os tomadores dos serviços, deixariam de ser imunes

33. FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. *Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 101.

os entes públicos e os templos de qualquer culto na posição de receptores de renda e de prestadores de serviços, o que severamente comprometeria as suas imunidades. Note-se que a Constituição expressamente vincula a imunidade, no caso da Administração indireta, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, que certamente são a renda recebida e os serviços prestados pelos entes imunes, sob pena de dificilmente serem aqueles ligados às referidas finalidades essenciais.

Também isto confirma com clareza a preferência constitucional por um contribuinte específico, de cuja determinação depende a aplicação de outros institutos tributários previstos também na própria Constituição.

Assim, retomando os testes antes formulados, deve-se adicionar mais um: (i) o sujeito passivo em questão promove e controla a ocorrência do fato gerador? (ii) ele tem acesso direto aos recursos ou à riqueza vinculados ao fato gerador? (iii) caso ainda reste mais de uma pessoa possível após as respostas às duas primeiras indagações, há alguma característica específica na regência constitucional do tributo que indica a eleição de uma delas?

Deve-se cogitar, ainda, da possibilidade de haver casos em que, mesmo após esta tripla análise ainda falte uma completa determinação. Com efeito, hipóteses existem em que a tributação tem em vista negócios, operações ou transações específicos nos quais há dois nítidos polos, sem que se possa encontrar na Constituição nada que, conquanto implicitamente, indique em um ou em outro sentido. Pense-se em imposto sobre a transmissão (ITBI³⁴) ou sobre operações financeiras específicas (IOF) não reunidas em imposto de caráter sintético nem apurado da maneira conjunta e complexa sob o norte da não cumulatividade. A nosso juízo, é perfeitamente possível que o legislador complementar eleja como contribuinte qualquer das duas partes da transmissão do imóvel, da operação de câmbio, do mútuo etc.

Por todo o exposto, o legislador complementar, embora deva definir os contribuintes dos impostos (art. 146, III, a, da CF), não pode ser absolutamente livre para elegê-lo.

34. No ITCMD, considerações de capacidade contributiva poderiam levar a entender que é do receptor a capacidade contributiva tida em vista, o que agora se confirma com a previsão constitucional de progressividade conforme o quinhão.

A liberdade plena do legislador complementar é incompatível com a força normativa da Constituição, pois equivaleria a negar a própria delimitação da competência constitucionalmente estabelecida, embora haja pontuais casos, como os indicados, em que efetivamente se poderia eleger qualquer dos polos da transação sem incorrer em inconstitucionalidade.

Perceba-se, inclusive, que, no âmbito em que poderia haver divergência doutrinária, em geral atinente aos polos a tributar (pense-se na pretensão de cobrar ISS do tomador como contribuinte), há soluções práticas disponíveis para a conveniência de, em certos casos, pretender a *arrecadação* através de outrem, como a possibilidade de imposição de retenção na fonte, sem alteração da sujeição passiva.

Note-se, ainda, que, mesmo dentro da mesma materialidade, também há uma relação necessária entre a materialidade e a quantificação que toca a um contribuinte. É por este motivo que, no que se refere aos valores que superem a sua operação, o contribuinte-substituto (pense-se na substituição tributária para a frente do ICMS) é também terceiro.

É de perceber que, embora haja alguma tergiversação na doutrina a respeito do grau de especificação da materialidade na Constituição e, conseqüentemente, a respeito do contribuinte, toda a casuística a ser analisada por este trabalho permitirá comprovar que na quase totalidade das hipóteses de responsabilidade de terceiros existentes na legislação e apreciadas, não há a menor dúvida de que aquele tido como responsável pela lei não pode ser considerado contribuinte em sentido constitucional. Assim, certamente não se tratando de pessoas que sejam *as destinatárias constitucionais da tributação constitucionalmente autorizada*, não é a tributação a elas imputável.

Ter em todos estes casos presente que **não** se está diante do contribuinte faz perceber que, como não se tratará da tributação ordinária autorizada pela Constituição, será necessário um fundamento alternativo constitucional para pretender a cobrança contra o terceiro, a ser aferido conforme a natureza da responsabilidade, que não o tributário ou pelo menos que não o tributário comum.

Ilustrativamente, se a materialidade eleita foi a “transmissão ‘*inter vivos*’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis” (art. 156, II, da CF), conquanto se possa até admitir pluralidade de possíveis contribuintes, a tributação deve dirigir-se às partes envolvidas na transação.

Assim, pretender cobrar de terceiro certamente não realizador da materialidade, e.g., corretor de imóveis que intermediou a transação, o referido imposto importaria em potencial exigência de tributo diverso daquele previsto na Constituição, porquanto não manifestada por ele a riqueza atrelada à materialidade. Observe-se que, de acordo com o teste proposto acima, o corretor não tem controle sobre a ocorrência do fato gerador: as partes podem, de fato, não seguir com a transação, mesmo contra a sua vontade e sua opinião profissional! Tampouco tem ele de regra acesso aos numerários relativos à transação. Como em geral o corretor de imóveis realiza atos outros, tais como a intermediação, pelos quais é remunerado com uma comissão, colocá-lo no polo passivo da relação jurídico-tributária do ITBI equivaleria a realizar uma cobrança sobre a comissão (única grandeza sobre a qual ele normalmente tem ingerência) e que, além de ter como base de cálculo a transmissão, seria uma duplicação do imposto sobre serviços e do imposto de renda por ele devidos.

Em um segundo exemplo, supondo-se que determinada pessoa jurídica tenha acumulado débitos de ICMS em razão de condições econômicas adversas, a pretensão estatal de direcionar a referida cobrança ao contador da referida pessoa jurídica poderia também implicar a imposição de tributação diversa da autorizada pela Constituição, a menos que ele tenha cometido ilícito que haja dado causa à perda arrecadatória. De outro modo, já não se faria a exigência contra quem é parte na operação de circulação de mercadorias ou de certos serviços e, assim, não se tributariam as referidas operações, mas materialidade diversa, qual seja a renda ou o patrimônio do contabilista.

Em suma, para os fins deste trabalho, julga-se imperar grande espectro de determinação a respeito de quem pode ser o contribuinte e quem responde a outro título. O legislador e o fisco em geral declaram estarem pretendendo impor responsabilidade a alguém que não seja o contribuinte na maior parte das vezes em que isto ocorre, de modo que a discussão é se a responsabilidade do terceiro é legítima, não se se está mesmo neste território.

Apenas em poucas hipóteses em que se pretende fazer responder solidariamente determinadas pessoas por alegado “interesse comum” é que há menos clareza doutrinal, jurisprudencial e legal sobre este caráter de terceiro ou de contribuinte do sujeito passivo, de modo que os parâ-

metros postos neste capítulo serão especialmente úteis nestas situações a examinar abaixo.

Como o Direito Tributário regula quem é obrigado formalmente perante o Fisco, a clareza a respeito da identificação do contribuinte assegura segurança e estabilidade nas relações entre particulares, e entre eles e o Fisco, daí a importância de sua definição expressa pela lei complementar.

Eleito [validamente] o contribuinte pela lei complementar, todos os outros que eventualmente pudessem ter sido eleitos como tais serão necessariamente tratados como terceiros. É o que se demonstra no tópico a seguir.

2.1.3 O papel e a relevância da lei complementar na definição do contribuinte

Embora se tenha demonstrado no tópico acima ser grande o espectro de determinação decorrente diretamente da Constituição, isto não importa em menosprezar a importância da lei complementar, a quem, segundo a Carta Maior cabe a “definição (...) em relação aos impostos discriminados nesta Constituição (...) dos (...) contribuintes” (art. 146, III, a).

De partida, nas hipóteses em que haja efetivo âmbito de escolha, caberá ao legislador complementar exercê-la e, quando não seja este o caso, declarar normativamente, de maneira prévia e determinada, quem é o contribuinte.

Ressalte-se que, mesmo quando existir o âmbito de livre conformação referido, só pode ser *um* o contribuinte eleito; o fato de “contribuintes” encontrar-se no plural se deve a que a primeira parte da alínea a do inciso III do art. 146 refere-se a impostos no plural.

Confirma-o que a previsão de mais de um contribuinte na lei complementar para um mesmo fato gerador importaria em potencial delegação de competência ao legislador ordinário, ou, caso também ali reproduzida, ao administrador público.

Mais gravemente, sob a ótica material, não se atenderia à finalidade orientativa da previsão do art. 146, III, a.

Longe de consubstanciar mera formalidade, a exigência de enunciação do contribuinte é concretização em regra constitucional dos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, porquanto é preciso