

Valéria **FURLAN**

Apontamentos de  
**Direito**  
**TRIBUTÁRIO**



2025

 EDITORA  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao imposto de importação, divergiu da jurisprudência desta Corte – Recurso extraordinário conhecido e provido. [STF, 1ª Turma, RE 284.430-6-R], rel. Min. Moreira Alves, j. 28.11.2000, v.u., DJU-E-1 9.2.2001, p. 40] [Grifamos]

Frise-se. Apenas os insumos relacionados ao papel estão abrangidos pela imunidade dos livros, consoante entendimento da Suprema Corte, *verbis*:

Constitucional – Tributário – Imunidade tributária – **Papel**: filmes destinados à produção de capas de livros – CF, art. 150, VI, “d”. I – **Material assimilável a papel**, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final – **capas de livros sem capa-dura** –, está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, “d” – Interpretação dos precedentes do STF, pelo seu Plenário, nos RE ns. 174.476-SP, 190.761-SP, Min. Francisco Rezek, e 203.859-SP e 204.234-RS, Min. Maurício Corrêa. II – Recurso extraordinário conhecido e improvido. [STF, 2ª Turma, RE 392.221, rel. Min. Carlos Velloso, j. 18.5.2004, v.u., DJU 11.6.2004, p. 16] [Grifamos]

Álbum de figurinhas está imune aos impostos, uma vez que o STF reconheceu que sua finalidade consiste em estimular o público infantil a se familiarizar com os meios de comunicação impressos e, desse modo, cumpre a finalidade de facilitar o acesso à cultura, à informação e à educação. O TJSP havia entendido que, pelo fato de terem o mesmo tema de programa televisivo, os álbuns de figurinhas apenas serviriam de veículo de propaganda do programa. A Suprema Corte, todavia, decidiu que atribuir à publicação caráter puramente comercial seria imiscuir-se em seara subjetiva não amparada pela Lei Maior. Cite-se:

Constitucional – Tributário – Imunidade – Art. 150, VI, “d”, da CF/1988 – **“Álbum de figurinhas”** – Admissibilidade. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. **Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal** instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia **por força de um juízo subjetivo** acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infante-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. [STF, 2ª Turma, RE 221.239-SP, rela. Min. Ellen Grace, j. 25.5.2004, v.u., DJU 6.8.2004, p. 61] [Grifamos]

### ○ **Imunidade dos livros (impostos) – Livro eletrônico**

No tocante ao alcance da imunidade dos livros, registre-se o entendimento consolidado da Suprema Corte,<sup>21</sup> em 20.4.2020, a esse respeito, *verbis*:

[STF] **Súmula Vinculante 57.** A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do **livro eletrônico** (e-book) e dos **suportes** exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), **ainda que** possuam funcionalidades acessórias. [Grifamos]

### ○ **Imunidade dos livros – Democracia e Liberdade de expressão**

A proteção à livre manifestação do pensamento e à liberdade de imprensa rechaça, ademais, qualquer espécie de censura.<sup>22</sup> Significa dizer que todo e qualquer veículo transmissor de pensamento, ideias, informações está abrangido pela imunidade dos impostos, sem qualquer ressalva quanto à qualidade do seu conteúdo. A esse respeito, merecem destaque o entendimento da Suprema Corte quanto à garantia constitucional de liberdade de expressão, de informação, artística e cultural, independente de censura ou autorização prévia (incs. IV, IX, XIV do art. 5º e §§ 1º e 2º, do art. 220) e de inviolabilidade da intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas (inc. X, do art. 5º), *verbis*:

(...). **A Constituição do Brasil proíbe qualquer censura.** O exercício do direito à liberdade de expressão não pode ser cerceada pelo Estado ou por particular.

4. **O direito de informação**, constitucionalmente garantido, contém a liberdade de informar, de se informar e de ser informado. O primeiro refere-se à formação da opinião pública, considerado cada qual dos cidadãos que pode receber livremente dados sobre assuntos de interesse da coletividade e sobre as pessoas cujas ações, público-estatais ou público-sociais, interferem em sua esfera do acervo do direito de saber, de aprender sobre temas relacionados a suas legítimas cogitações.

5. **Biografia é história.** A vida não se desenvolve apenas a partir da soleira da porta de casa.

21. A Suprema Corte reconhece abrangência sobre variados bens culturais, como apostilas (RE n. 183.403, rel. min. Marco Aurélio, DJ de 04.05.2001) e álbuns de figurinhas (STF, RE n. 221.239, rel. min. Ellen Grace, DJ de 06.08.2004). No RE n. 101.441/RS, Relator o Ministro Sydney Sanches (DJ 19.8.1988), o Tribunal Pleno reconheceu que a lista telefônica, como periódico, estava abrangida pela imunidade, devido à sua utilidade social e ao seu caráter informativo.

22. No sentido da inexistência de ressalva quanto à qualidade cultura ou valor pedagógico, a Suprema Corte decidiu que “Manuais técnicos” também gozam da imunidade tributária dos impostos, pois o conceito de livro, para o efeito da benesse fiscal é amplo, não podendo ser restringido a partir do seu conteúdo, [RE n. 935.897-PR, j. 23.2.2016, rel. min. Luiz Fux, DJ 26.2.2016].

6. **Autorização prévia** para biografia **constitui censura prévia** particular. O recolhimento de obras é censura judicial, a substituir a administrativa. O risco é próprio do viver. Erros corrigem-se segundo o direito, não se coartando liberdades conquistadas. A reparação de danos e o direito de resposta devem ser exercidos nos termos da lei.

7. **A liberdade é constitucionalmente garantida**, não se podendo anular por outra norma constitucional (inc. IV do art. 60), menos ainda por norma de hierarquia inferior (lei civil), ainda que sob o argumento de se estar a resguardar e proteger outro direito constitucionalmente assegurado, qual seja, o da inviolabilidade do direito à intimidade, à privacidade, à honra e à imagem.[...], [ADI n. 4815, Pleno, rel. min. Carmen Lúcia, j. 10.6.2015, v. u., DJ 1.2.2016]<sup>23</sup>[Grifamos]

Ainda, por oportuno, cite-se excerto do voto do min. Alexandre de Moraes, proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4451 (STF, Pleno, DJe 6.3.2019), tendo por objeto o conteúdo e alcance das expressões “liberdade de expressão” e “pluralismo de ideias”, *verbis*:

A **Constituição** protege a **liberdade de expressão** no seu **duplo aspecto**: o **positivo**, que é exatamente “o cidadão pode se manifestar como bem entender”, e o **negativo**, que proíbe a ilegítima intervenção do Estado, por meio de censura prévia. A liberdade de expressão, em seu aspecto positivo, permite posterior **responsabilidade cível e criminal** pelo conteúdo difundido, além da previsão do direito de resposta. No entanto, **não há permissivo constitucional para restringir a liberdade de expressão no seu sentido negativo**, ou seja, para limitar preventivamente o conteúdo do debate público em razão de uma conjectura sobre o efeito que certos conteúdos possam vir a ter junto ao público.

(...).

A **Democracia** não existirá e a livre participação política não florescerá onde a **liberdade de expressão** for ceifada, pois esta constitui condição essencial ao pluralismo de ideias, que por sua vez é um valor estruturante para o salutar funcionamento do sistema democrático. [Grifamos]

### • **Imunidade dos Fonogramas e videogramas “brasileiros” (Incluída pela EC nº 75, de 2013)**

A propósito, ao apreciar o Tema n. 1083 (Alcance da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea e, da Constituição Federal, em relação a suportes

23. V. tb., sobre “Conflito de princípios – Tutela do sentimento religioso *versus* liberdade de expressão artística – vedação de censura prévia”, RE n. 790.813/SP, rel. min. Marco Aurélio, rel. p/ acórdão min. Dias Toffoli, j. 11.4.2014, p. u.,

materiais importados e produzidos fora do Brasil que contenham obras musicais de artistas brasileiros), a Suprema Corte fixou, por maioria, a seguinte tese, *verbis*:

A imunidade tributária prevista no **art. 150, inciso VI, alínea e**, da Constituição Federal **não se aplica** às importações de suportes materiais **produzidos fora do Brasil**, ainda que contenham obra musical de artista brasileiro. [STF, ARE n. 1.244.302-RG/SP, Pleno, rel. min. Gilmar Mendes, j. 9.9.2024, v.u., DJ, 16.9.2024]. [Grifamos]

Saliente-se, ademais, que o dispositivo constitucional, ao delinear expressamente determinado campo de não incidência tributária, consagra norma de imunidade tributária, ainda que, por atecnia, utilize o termo “isenção”.<sup>24</sup>

### Temas para Dissertação ou Pesquisa Acadêmica

1. “Imunidade e Isenção. Conceito. Distinções. Imunidades Genéricas e Específicas. Exemplos”.
2. “Imunidade e isonomia tributária sob o Estado Democrático de Direito”.
3. “Imunidade tributária e Cláusula Pétrea”.

### Questões

1. Imunidades tributárias são cláusulas pétreas?
2. Quais as semelhanças e dessemelhanças entre “imunidade” e “isenção”?
3. Quais são as imunidades genéricas? Explique-as.
4. Cite três exemplos de imunidade específica. Justifique.
5. A imunidade concedida aos impostos conflita com o princípio da capacidade contributiva?

### Consultas

1. **[41º Exame de Ordem Unificado, 2024, n. 1]** Teobaldo, funcionário da sociedade empresária CBA Ltda., no período em que todos os funcionários trabalhavam em regime de home office, foi demitido durante uma reunião por videoconferência, diante de sua própria equipe. Na rescisão do contrato de trabalho, a sociedade empresária reconheceu como vexatória a forma de demissão e firmou um acordo extrajudicial indenizando Teobaldo em danos morais no valor de R\$ 50.000,00. Recebeu também, além de outros

24. Nesse sentido, reconhece a Suprema Corte, *verbis*: “[...]A expressão ‘isenção’ utilizada no art. 195, § 7º, CF/88, tem o conteúdo de verdadeira imunidade.[...]”, RE n. 636.941/RS. Pleno, p. m., rel. min. Luiz Fux, j. 13.2.14,

valores devidos, o pagamento das férias vencidas e não gozadas, bem como das férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3. Ao verificar o demonstrativo do pagamento das verbas decorrentes da rescisão do contrato de trabalho emitido pela sociedade empresária, percebeu que estava sendo descontado a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física retido na fonte (IRRF), calculado sobre todo o valor recebido. Diante desse cenário, responda aos itens a seguir. A) É correta a retenção de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na fonte sobre férias vencidas e não gozadas, férias proporcionais e respectivos acréscimos de 1/3? Justifique. (Valor: 0,65) B) Sobre os valores do acordo extrajudicial feito entre Teobaldo e a sociedade empresária para pagamento dos danos morais, incide Imposto sobre a Renda da Pessoa Física? Justifique. (Valor: 0,60) Obs.: o(a) examinando(a) deve fundamentar suas respostas. A mera citação do dispositivo legal não confere pontuação.

- 2. [40º Exame de Ordem Unificado, 2024, n. 3]** José, funcionário da organização religiosa Alfa, dirigia o automóvel de propriedade dessa instituição religiosa para entrega em domicílio de livros periódicos de oração adquiridos pelos seguidores daquela religião, quando foi parado por uma blitz. O policial, ao verificar os registros do Departamento de Trânsito, identificou que o automóvel estava sem o pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e da Taxa de Vistoria e Licenciamento Anual desde a sua aquisição três anos atrás. O policial informou a José que tais tributos já deveriam ter sido pagos. Inconformada com a exigência dos respectivos tributos, a organização religiosa procurou você, como advogado(a), desejando saber se tais exações eram devidas. Sobre a hipótese apresentada, responda aos itens a seguir. A) É correta a exigência do IPVA do automóvel que estava sendo utilizado pelo funcionário da organização religiosa Alfa? Justifique. (Valor: 0,60) B) É correta a exigência da Taxa de Vistoria e Licenciamento Anual do automóvel que estava sendo utilizado pelo funcionário da organização religiosa Alfa? Justifique. (Valor: 0,65) Obs.: O(A) examinando(a) deve fundamentar suas respostas. A mera citação do dispositivo legal não confere pontuação.
- 3. [36º Exame de Ordem Unificado, 2022, n. 1]** Joana é proprietária de um único imóvel, a saber, pequena gleba rural situada no Município X, onde tem seu domicílio e que explora sozinha em atividade rural de plantio de hortaliças orgânicas. Em 2021, Joana foi surpreendida com notificação do Fisco municipal, autuando-a por não recolhimento do valor de Imposto da União sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) referente aos últimos cinco anos, pois, apesar de ser proprietária de tal imóvel rural há duas décadas, nunca recolhera qualquer valor a título de ITR. Diante desse cenário, responda aos itens a seguir. A) Poderia o Fisco municipal exercer a função de fiscalização de ITR? Justifique. (Valor: 0,60) B) É devido o ITR referente aos últimos cinco anos por parte de Joana? Justifique. (Valor: 0,65) Obs.:

o(a) examinando(a) deve fundamentar suas respostas. A mera citação do dispositivo legal não confere pontuação.

- 4. [XXVI Exame de Ordem Unificado, 2018, n. 1]** João, dirigente do Sindicato dos Metalúrgicos do Município X, informa que o Fisco Municipal cobrou Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) de um imóvel que o sindicato aluga a terceiros e cujo valor é integralmente utilizado para a defesa dos interesses dos trabalhadores sindicalizados. João o consulta, sobre a viabilidade da exigência fiscal. Na oportunidade, um dirigente do Sindicato das Indústrias Metalúrgicas do Município “X” (sindicato patronal) indaga se o IPTU deveria incidir sobre imóvel de propriedade deste Sindicato, nas mesmas condições. Sobre a hipótese apresentada, responda aos itens a seguir. A) O município está correto em cobrar o IPTU sobre o imóvel de propriedade do sindicato dos trabalhadores? Justifique. (Valor 0,70) B) Haveria incidência do IPTU sobre o imóvel de propriedade do sindicato patronal? Justifique. (Valor 0,55) Obs.: o(a) examinando(a) deve fundamentar as respostas. A mera citação do dispositivo legal não confere pontuação.

## Testes

- 1. [40º Exame de Ordem Unificado, 2024, n. 25]** A sociedade empresária Books & Books Ltda., verificando a queda na receita de venda de livros impressos e o fechamento de inúmeras outras livrarias locais, decide alterar seu negócio para importação e comercialização no mercado interno de livros eletrônicos acompanhados dos respectivos aparelhos exclusivamente leitores. Diante desse cenário, assinale a afirmativa correta.
- a)  A importação de tais livros eletrônicos e seus respectivos aparelhos leitores por Books & Books Ltda. fica imune da incidência do Imposto de Importação.
  - b)  A comercialização no mercado interno de tais livros eletrônicos por Books & Books Ltda. é imune da incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias, mas não é imune da incidência deste tributo estadual na comercialização de seus respectivos aparelhos leitores.
  - c)  Embora tais livros eletrônicos e seus respectivos aparelhos leitores importados e comercializados no mercado interno por Books & Books Ltda. sejam equiparados a livros, o Imposto de Importação e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, por serem tributos indiretos, não podem ser alcançados por essa imunidade.
  - d)  Os livros eletrônicos e seus respectivos aparelhos leitores importados e comercializados por Books & Books Ltda. não podem ser equiparados a livros, razão pela qual não incide qualquer imunidade sobre a importação ou a comercialização deles no mercado interno.

**2. [40º Exame de Ordem Unificado, 2024, n. 27]** João e José decidem constituir uma sociedade empresária, denominada Informática ABC Ltda., especializada na prestação de serviços na área de informática. João integralizou 50% do capital social da sociedade com dinheiro, e José integralizou os seus 50% com um imóvel de sua propriedade localizado no Município Alfa, a ser utilizado como sede da empresa. Dois anos depois do início das atividades da sociedade empresária, José recebe uma notificação da Secretaria de Fazenda do Município Alfa, por falta de pagamento do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), devido no ato da integralização do capital social da empresa, por ser ele, segundo a legislação local, o contribuinte deste imposto. Diante desse cenário, assinale a afirmativa correta.

- a.  José é responsável solidário pelo recolhimento do ITBI incidente sobre essa transmissão.
- b.  As empresas do setor de informática, por expressa disposição de lei complementar nacional, estão isentas do pagamento de ITBI.
- c.  É devida a cobrança do ITBI, uma vez que houve a transmissão da propriedade do imóvel de José para a empresa Informática ABC Ltda. no ato da integralização do capital social.
- d.  O ITBI não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de Informática ABC Ltda., em realização de capital.

**3. [Advogado, SIMAE/SC, 2024, n. 42]** A limitação ao poder de tributar prevista na imunidade recíproca entre os entes federados preserva o pacto federativo e contém uma possível escalada das despesas públicas, uma vez que não permite a cobrança de impostos entre as pessoas jurídicas de direito público. Sobre a imunidade tributária recíproca, é correto afirmar que:

- a)  A empresa pública não faz jus à imunidade.
- b)  Os bens que compõem o patrimônio dos entes da federação, quando utilizados por empresa privada, concessionária de serviços públicos, não são beneficiados pela imunidade.
- c)  A sociedade de economia mista que explora atividade econômica e desempenha serviços públicos obrigatórios e em caráter exclusivo do Estado não goza do benefício.
- d)  As empresas concessionárias de serviço público gozam de imunidade tributária recíproca, considerando que são delegatárias de serviço essencial, ainda que desempenhem atividades que visam ao lucro.
- e)  Abrange exclusivamente os serviços prestados pelo poder público.

**4. [39º Exame de Ordem Unificado, 2023, n. 27]** Um grupo de empresários da área têxtil decidiu criar um sindicato dos empregadores daquele setor, para fins de representação e defesa dos interesses da categoria econômica. Na assembleia geral ordinária constitutiva da instituição e para elaboração do estatuto social, surgiu a dúvida a respeito da possibilidade de obtenção da imunidade tributária sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais. Presente uma equipe de advogados, estes são incitados a se manifestarem a respeito. Diante desse cenário, assinale a afirmativa correta.

- a)  Não há previsão constitucional para imunidade tributária de impostos de sindicato de empregadores.
- b)  O setor têxtil se trata de categoria econômica que não permite o enquadramento na imunidade tributária de impostos dos sindicatos.
- c)  Tal sindicato faz jus à imunidade tributária de impostos, desde que exerça suas atividades sem finalidade lucrativa e atenda ao requisito de não distribuição de qualquer parcela do seu patrimônio ou renda.
- d)  Desde que os recursos provenientes das contribuições associativas sejam aplicados exclusivamente na sua área de atuação e vinculados a suas finalidades essenciais, tal sindicato poderá gozar da imunidade tributária de impostos.

**5. [36º Exame de Ordem Unificado, 2022.1, n. 25]** A Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrou, em 2022, auto de infração de um milhão de reais em face da sociedade empresária Maçã Ltda. por não ter recolhido o Imposto de Importação (II) e a Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano de 2021, incidentes sobre a comercialização de livros eletrônicos (ebooks) por ela importados e comercializados no país. O departamento jurídico da sociedade autuada contrata você, como advogado(a), para emitir parecer para fundamentar sua defesa. Diante desse cenário, assinale a afirmativa correta.

- a)  O II e a CSLL são indevidos, pois os livros eletrônicos (e-books) se enquadram na imunidade tributária dos livros.
- b)  Apenas o II é indevido, pois os livros eletrônicos (e-books) se enquadram na imunidade tributária dos livros.
- c)  Apenas a CSLL é indevida, pois os livros eletrônicos (e-books) se enquadram na imunidade tributária dos livros.
- d)  O II e a CSLL são devidos, pois os livros eletrônicos (e-books) não se enquadram na imunidade tributária dos livros.

# RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

## 11.1 NOÇÕES PREAMBULARES

Neste capítulo, abordaremos o tema da sujeição passiva tributária, em especial, as normas gerais constantes no Código Tributário Nacional de 1966, (CTN/66), que disciplinam esta matéria. Num primeiro momento, ressaltaremos a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária e na sequência, as diversas formas de responsabilidade tributária.

De plano, convém reavivar as críticas anteriormente feitas à classificação legal da obrigação tributária, no Capítulo 2. Em breve síntese, naquela ocasião foi dito que, embora tributo não seja sanção de ato ilícito (art. 3º, do CTN/66), a obrigação tributária principal poderá ter por objeto não apenas o pagamento do tributo, como também o pagamento de eventuais penalidades (art. 113, 1º, do CTN/66). De fato, ao distinguir a obrigação tributária em principal e acessória, referida lei nacional elege, como critério classificatório, o objeto da prestação obrigacional, que, tanto no tributo, como na multa fiscal, é a entrega de dinheiro, propriamente dito.

Com esteio no referido critério classificatório, exsurge a definição legal de obrigação tributária principal num sentido amplo, a qual, convém enfatizar, compreende apenas as obrigações “ex lege”, cujo objeto seja prestação pecuniária, independentemente de decorrerem de um fato lícito (tributo) ou ilícito (multas fiscais). De seu turno, a obrigação tributária acessória é a que tem por objeto uma prestação de fazer ou de não fazer, porém, sem cunho patrimonial – ainda que seu cumprimento seja oneroso para o sujeito passivo –, destinada a auxiliar o Fisco em seu mister de fiscalizar e arrecadar tributos.

Feitas essas breves observações, vejamos agora a respectiva definição do sujeito passivo das obrigações tributárias principal e acessória, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação **principal** é a pessoa obrigada ao pagamento de **tributo** ou **penalidade** pecuniária.

(...).

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

Retomando nosso caminho, impende agora apresentar duas modalidades de sujeição passiva tributária, de modo que, além do contribuinte, propriamente dito, terceira pessoa também poderá responder pelo cumprimento da prestação obrigacional, em quaisquer dos casos, sempre mediante expressa disposição de lei nesse sentido. Deveras, conforme disposto no CTN/66, contribuinte e responsável tributário são considerados sujeitos passivos da relação jurídica obrigacional tributária, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 121.** (...).

Parágrafo único. O **sujeito passivo** da obrigação diz-se:

I – **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. [*Grifamos*]

Assim temos:

*Sujeito passivo* da obrigação tributária é o devedor, ou seja, é a pessoa que tem o dever legal de cumprir a pretensão consistente em dar dinheiro ao Estado, de modo que pode ser tanto o contribuinte, propriamente dito, como o responsável tributário.

A *responsabilidade tributária* supõe, portanto, um dever a ser cumprido ou, ainda, a sujeição de alguém às consequências do descumprimento de um dever, como, por exemplo, o não pagamento do tributo dentro do prazo legal.

Nada obstante, embora ambos sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento do crédito tributário na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, são figuras distintas. Vejamos:

*Contribuinte* é a pessoa descrita em lei apta a realizar, no mundo fenomênico, o fato descrito em lei como gerador da respectiva obrigação tributária.

*Responsável (tributário)* é uma terceira pessoa que, embora não seja a pessoa descrita em lei apta a realizar, no mundo fenomênico, o fato gerador do tributo, deverá, nos termos da lei, realizar o efetivo recolhimento do tributo.

Em quaisquer desses casos, caberá apenas à lei expressamente determinar quem será o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional decorrente da hipótese de incidência tributária (no caso do tributo) ou do descumprimento do dever de pagar o tributo (no caso de responsabilidade tributária), a despeito do caráter sancionatório desta segunda hipótese.

Vale lembrar, por oportuno, que acordo (convenção particular) entre o contribuinte e terceiros não tem o condão de modificar o polo passivo da obrigação tributária, de modo que não poderá ser oposto ao Fisco para o fim de liberar o sujeito passivo previsto em lei de sua responsabilidade pelo crédito tributário. Transcreva-se:

[CTN/66] **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. [Grifamos]

Vimos, no Capítulo , que não é necessário que as pessoas naturais tenham capacidade civil para que possam figurar no polo passivo da obrigação tributária e, por igual razão, a constituição regular da pessoa jurídica não é essencial para aferir que se possa aferir sua capacidade tributária passiva (art. 126, do CTN/66), afinal, a obrigação tributária é “ex lege”, ou seja, irrompe tão-somente com a ocorrência do seu fato gerador no mundo fenomênico e, não, como no caso das obrigações privadas, da livre manifestação de vontade das partes que figuram nos polos ativo e passivo da respectiva relação jurídica obrigacional.

### 11.1.1 Solidariedade Tributária

A capacidade tributária passiva, nos termos da lei, poderá ser atribuída a todas as pessoas que, diante do fato gerador da obrigação tributária, se possa aferir o interesse comum que as vincula. Cite-se, como exemplo de obrigação solidária, a situação em que duas ou mais pessoas sejam proprietárias de um mesmo imóvel urbano e, de conseguinte, contribuintes do respectivo Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU. Neste cenário hipotético, o referido imposto poderá ser exigido, na íntegra, de quaisquer desses proprietários, desde que haja autorização expressa nesse sentido. Registre-se:

[CTN/66] **Art. 124.** São **solidariamente**(sic)obrigadas:

I – as pessoas que tenham **interesse**(sic) **comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas **expressamente** designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo **não** comporta **benefício de ordem**. [Grifamos]

No mais, merece menção que a Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025 (LC 214/25) estabelece a responsabilidade solidária pelo pagamento do IBS e da CBS, além das hipóteses previstas no CTN/66, e na legislação civil, que alcançará não apenas a obrigação de pagar esses tributos, mas também o acréscimo de correção e atualização monetária, multa de mora, multas punitivas e demais encargos, (art. 25). Saliente-se que essas novas hipóteses de reponsabilidade, em sua maioria, se referem ao descumprimento do dever legalmente atribuído ao contribuinte ou terceiros de colaborar com o fisco, nos termos do art. 113, do CTN66. Vejamo-las.

Responderá solidariamente pelo pagamento do IBS e da CBS a “(...)pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, não acobertado por documento fiscal idôneo” (art. 24, I).

Responderá solidariamente pelo pagamento do IBS e da CBS o transportador, inclusive empresa de serviço postal ou entrega expressa (a) em relação a bem transportado desacobertado de documento fiscal idôneo, limitada esta responsabilidade ao valor ocultado da operação, (art. 24, §2º); assim como nos casos em que (b) efetuar a entrega de bem em local distinto daquele indicado no documento fiscal, (art. 24, II).

Registre-se, ademais, que as hipóteses de não incidência do IBS e da CBS sobre fornecimentos realizados por empresa pública prestadora de serviço postal (art. 9º, inc. I e §1º) **não a exime** a da responsabilidade solidária (i) em relação a bem transportado desacobertado de documento fiscal idôneo, assim como nos casos em que o transportador (i) efetuar a entrega de bem em local distinto daquele indicado no documento fiscal, (art. 24, §1º).

O leiloeiro responderá solidariamente pelo IBS e pela CBS devidos na operação realizada em leilão, (art. 24, III).

Responderão solidariamente pelo pagamento do IBS e da CBS os “(...)desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou com serviços que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária” (art. 24, IV).

Responderá solidariamente pelo pagamento do IBS e da CBS “(...)qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias, por meio de: (a) ocultação da ocorrência ou do valor da operação; ou (b) abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial” (art. 24, V). Saliente-se que a mera existência de grupo econômico, quando inexistente qualquer ação ou omissão, não ensejará responsabilidade solidária em apreço, (art. 24, §3º).

Responderão solidariamente pelo pagamento do IBS e da CBS o “(...) entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, o depositário ou o despachante, em relação ao bem (a) destinado para o exterior sem documentação fiscal correspondente; (b) recebido para exportação e não exportado; (c) destinado a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica diversa daquela que o tiver importado ou arrematado; ou (d) importado e entregue sem a devida autorização das administrações tributárias competentes” (art. 24, VI).

Por fim, também serão responsáveis solidários os “(...)rerrefinadores ou coletores autorizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS incidentes na aquisição de óleo lubrificante usado ou contaminado de contribuinte sujeito ao regime regular” (art. 24, §4º). Neste caso, a “(...)emissão do documento fiscal eletrônico relativo à operação será efetuada pelos rerrefinadores ou coletores, na forma estabelecida em regulamento, que poderá prever, inclusive, que a emissão ocorra de forma periódica, englobando as operações realizadas no período” (art. 24, §4º).

Tornando ao nosso rumo, a responsabilidade tributária poderá ser atribuída ao próprio contribuinte (sujeito passivo direto), assim como a terceira pessoa (sujeito passivo indireto), devendo a lei, nesta segunda hipótese, assegurar-lhe condições de pronto ressarcimento da dívida quitada, cuja obrigação não dera causa. Para ilustrar, a lei poderá atribuir ao empregador (responsável tributário) o dever de recolher, no momento da elaboração da folha de pagamento, o imposto que, em tese, incidirá na renda a ser auferida pelo empregado (contribuinte). Note-se que, em tal hipótese, o empregador não terá o ônus de se ressarcir junto ao empregado, mediante eventual ação de regresso, pois se limitou a fazer o repasse do imposto para os cofres públicos, a partir do salário que, na ausência desta determinação legal, deveria ser destinado, na íntegra, ao empregado. Nesse sentido, pode-se dizer que o responsável tributário é *terceira pessoa vinculada ao fato gerador*. Registre-se:

[CTN/66] **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.  
[Grifamos]

Importante frisar que, em atenção ao Princípio Constitucional da Estrita Legalidade Tributária, o sujeito passivo – tanto o contribuinte como o responsável – há de estar expressamente previsto na lei específica do ente competente para instituir o tributo. E mais. Caberá à referida lei descrever o interesse comum, do qual decorrerá a responsabilidade solidária entre os contribuintes.

De igual modo, somente a lei poderá prescrever que (i) a responsabilidade tributária será exclusiva do contribuinte, ou (ii) apenas de terceiro; ou ainda que (iii) o tributo deverá ser exigido do devedor principal (contribuinte), admitindo-se o redirecionamento da cobrança para o responsável tributário, se anterior resultar infrutífera, consagrando-se, nesta terceira hipótese, a regra do benefício de ordem.

### 11.1.2 Sujeito passivo por presunção legal

O (Sobre)Princípio da Segurança Jurídica consubstancia verdadeiro alicerce do Estado Democrático de Direito. Como corolário da certeza do direito e da proibição do arbítrio, o direito à liberdade se perfaz mediante a garantia de que ninguém poderá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Com esteio nessas premissas, pode-se sustentar que ninguém poderá ser compelido a cumprir uma prestação pecuniária referente a uma obrigação que existe por mera presunção legal.

Nada obstante, entendimento contrário consolidou-se ao longo do tempo com amparo no que hoje se denomina Princípio da Praticidade, cuja observância favorece a fiscalização e arrecadação de tributos de forma célere e eficaz, mormente por implicar a inversão do ônus da prova, até então atribuída ao aplicador da lei (credor), no tocante aos fatos constitutivos do pretense crédito tributário.

Nessa esteira, inspirou-se mais uma vez nosso Poder Constituinte derivado no afã de conferir foros de legitimidade à exigência de determinados tributos com base em presunção legal. Assim, com fulcro no § 7º do art. 150 da CF, introduzido pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993, a lei poderá prescrever o dever de recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador em concreto, ou seja, antes nascimento da obrigação tributária relativa ao tributo, propriamente dito. Noutras palavras, a condição de responsável tributário pelo pagamento de imposto ou contribuição poderá decorrer da mera presunção legal de que, num futuro próximo, realizar-se-á o respectivo fato gerador no mundo fenomênico. Transcreva-se:

[CF/88] Art. 150. (...).

(...).

§ 7º. A lei poderá atribuir a **sujeito passivo** de obrigação tributária a condição de **responsável** pelo pagamento de **imposto ou contribuição**, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial **restituição** da quantia paga, caso **não se realize** o fato gerador presumido. (Incluído pela EC n. 3, de 17.3.1993) (Grifamos).

Note-se que, consoante o disposto no referido dispositivo, o responsável tributário terá direito à restituição preferencial e imediata da quantia paga, antecipadamente, por força de lei, caso não se concretize o fato gerador “presumido”. Nada prescreve, porém, a respeito do direito de obter a restituição de quantia que fora paga a maior, quando posteriormente se puder aferir a real base de cálculo do tributo.

A propósito, cumpre ressaltar a distinção entre substituição tributária para frente e para trás. No primeiro caso, a lei atribui a pessoa diversa do contribuinte a condição de responsável tributário, mais precisamente, de substituto tributário, para que efetue o pagamento antecipado do crédito tributário relativo a obrigação decorrente de fato gerador presumido. Note-se que o montante será calculado a partir de uma estimativa de lucro a ser aferida de acordo com critérios preestabelecidos pela legislação tributária. Na substituição para trás, também denominada “diferimento”, o substituto tributário arcará com o recolhimento do imposto ou contribuição, de forma integral, referente a todas as operações anteriormente realizadas.

## 11.2 CLASSIFICAÇÕES DA REponsABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 11.2.1 Classificação tradicional: por transferência e por substituição

A sujeição passiva *direta* refere-se ao contribuinte; será indireta, quando se referir a uma pessoa diversa do contribuinte, como responsável pelo pagamento do tributo.

A sujeição passiva *indireta* refere-se à responsabilidade tributária de pessoa diversa do contribuinte; pode dar-se por transferência e por substituição.

#### • Por transferência

Com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, a partir da qual poderá ser formalizado o respectivo crédito tributário. Todavia, em decorrência de um fato novo previsto em lei, esse dever será atribuído (transfere-se) à outra pessoa, denominada responsável tributário.

Há três modalidades de sujeição passiva indireta por transferência. Vejamo-las.

- *Responsável por solidariedade* – duas ou mais pessoas são obrigadas pela lei a responder pelo mesmo débito tributário. Exemplo: no condomínio *pro indiviso* cada um dos condôminos é detentor de uma quota-parte ideal do imóvel, sendo facultado ao Fisco cobrar todo o IPTU de quaisquer dos condôminos.

*Observação:* Não há benefício de ordem na solidariedade tributária (art. 124, parágrafo único, do CTN/66).

- *Responsável por sucessão* – ocorre quando o primitivo devedor tributário desaparece, deixando quem lhe faça juridicamente as vezes. Noutra giro, o sucessor tornar-se-á responsável pelos débitos tributários do sucedido. Exemplos: (a) o herdeiro responderá pelas dívidas tributárias do “de cujus”, tendo como limite, o montante da herança recebida; (b) a empresa adquirente, de igual modo, responderá pelas dívidas tributárias da empresa adquirida.
- *Responsável legal* – configura-se nos casos de inadimplência do tributo, cuja causa, omissão ou mero descuido, seja atribuída à pessoa legalmente incumbida de zelar pelo seu recolhimento regular. Deste modo, pessoa diversa do contribuinte responderá perante o Fisco pelo débito tributário, nos termos da lei. Exemplo: o tabelião que lavrar escritura de compra e venda sem exigir comprovação de inexistência de débitos tornar-se-á legalmente responsável pelo respectivo imposto, na hipótese de não tenha sido recolhido pelo contribuinte.

#### • Por substituição

Neste caso, o dever de pagar o tributo nasce, desde a ocorrência do fato gerador *in concreto*, na pessoa do responsável. É dizer, exige-se o pagamento do tributo diretamente do responsável, assegurando-lhe condições de pronto ressarcimento. Cite-se, como exemplo, o imposto de renda retido na fonte pela empresa empregadora. Neste caso, o empregado recebe seu salário e, em tese, poderá se tornar contribuinte do imposto sobre a renda, ao término do exercício financeiro; a lei, todavia, atribui ao empregador, a quem compete elaborar a folha de pagamento, a responsabilidade pelo recolhimento antecipado deste imposto, mediante o respectivo desconto do salário do empregado e imediato repasse às Burras Estatais.

Para fins didáticos, é deveras útil a tradicional classificação da responsabilidade tributária em duas distintas categorias, por transferência e por substituição. No primeiro caso, o tributo nasce quando o contribuinte realiza o fato gerador e, em razão de um fato novo – p. ex., sua morte antes de ter efetuado o pagamento do tributo –, o dever de pagar se transfere para terceira pessoa, denominada responsável tributário. No segundo caso, o dever de pagar o tributo é atribuído diretamente a pessoa diversa do contribuinte, o “substituto legal”, de modo que o “substituído” sequer figurará na lei como sujeito passivo da respectiva obrigação tributária. Por tal razão, nas Ciências das Finanças o substituto e o substituído recebem a denominação de “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, respectivamente.