

**RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA, ENTRE
A LIBERDADE E A LEI**
*TAX RESPONSABILITY,
BETWEEN FREEDOM
AND LAW*

*Bruna Estima Borba*¹

Resumo

Este estudo tem por objetivo examinar o instituto da responsabilidade tributária, contextualizando-o no âmbito do Direito e, mais especificamente no campo do Direito Tributário, conceituando-o e distinguindo as responsabilidades material e formal tributárias.

Palavras-chave: responsabilidade, tributária, sujeição passiva, contribuinte, responsável.

Abstract

This study aims to examine the institution of tax liability, contextualizing it within the law, and more specifically in the field of Tax Law, conceptualizing and

distinguishing the material and formal tax responsibilities.

Keywords: liability, taxation, passive subjection, contributor, responsible

**1. FORMAÇÃO DO
CONCEITO DE
RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA**

A noção de responsabilidade é geralmente associada à de liberdade, tanto que Abbagnano (1996, p.1018) a define como a “*posibilidad de prever los efectos del propio comportamiento y corregir el comportamiento mismo a partir de tal previsión*”.

Essa concepção de responsabilidade possui bases filosóficas que se fundam em haver no homem uma habilidade, que é a de pensar: “*esta condición ontológica de su ser es lo que llamamos libertad [...]*” (LEGAZ Y LACAMBRA, 1960, p.109). Ser datado de liberdade, e conseqüentemente ser passível de atribuição de responsabilidade, não significa, no entanto, que os atos do homem são livres, mas leva à conclusão lógica de que só

¹ Pesquisadora do CIHJur – Centro de Investigação das Perspectivas de Historicidade do Direito no Estado. Professora da Faculdade Damas da Instrução Cristã. Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

quem é livre pode se privar da própria liberdade e traçar assim sua trajetória.

Enfim, é na escolha que reside a possibilidade de responsabilização, como ensina Nelson Saldanha (SALDANHA, 1998, p. 113): “no homem reside uma liberdade indubitável, da qual partem as opções, e que viver é sempre optar”.

Em Kant se encontra clara associação entre responsabilidade e liberdade, haja vista seu imperativo categórico. Ao estabelecer uma regra de conduta moral sob a forma de um imperativo, distinguindo-a das regras representadas por imperativos hipotéticos, Kant (2003, p. 83) concluía que todas essas demais regras da conduta humana seriam válidas, desde que cumprido o imperativo categórico, como se depreende do seguinte trecho: “A liberdade, na medida em que pode coexistir com a liberdade de qualquer outro segundo uma lei universal, é este direito único, originário, que corresponde a todo homem em virtude de sua humanidade”.

Em suma, responsabilidade é a capacidade de compreender os fatos e suas consequências, e de determinar-se conforme essa compreensão.

Não se pode confundir responsabilidade com dever jurídico, pois este corresponde à própria relação jurídica obrigacional. O dever jurídico incide sobre a pessoa responsável, que deve praticar uma ação ou omissão, em vantagem de outra, sob pena de sofrer uma sanção, em razão da incidência de uma norma jurídica geral sobre o sujeito em particular.

Dessa forma, da prática de um ilícito civil nasce o dever jurídico de indenização, assim como da prática do fato gerador nasce o dever jurídico de pagar tributos. Concluindo, dever jurídico é um dever-ser lógico, a exigência que o direito objetivo faz a determinado sujeito para que assuma uma conduta (REALE, 1994, p. 462).

Por fim, a responsabilidade se diferencia da imputabilidade uma vez que esta corresponde à possibilidade de aplicar a alguém a sanção resultante de sua conduta, ou, em

termos gerais, a impossibilidade de atribuir a alguém responsável as consequências de sua escolha. Em Direito Penal a imputabilidade significa a capacidade de o agente entender o caráter ilícito do fato por ele perpetrado ou de determinar-se de acordo com esse entendimento, nos termos do art. 26 do Código Penal.

A responsabilidade é, portanto, a condição da pessoa sobre a qual recai o dever jurídico. Todavia, tal responsabilização somente será aplicada sobre a pessoa dotada de imputabilidade.

Caminha-se assim para a distinção entre os conceitos civil e penal de responsabilidade, de um lado, e o conceito peculiar de responsabilidade tributária, de outro.

A responsabilidade penal, sempre subjetiva, pode ser compreendida como a condição daquele que praticou o delito com dolo ou culpa (ANTOLISEI, 1969, p. 300), enquanto a responsabilidade civil é conceituada como a condição do agente obrigado a

reparar o dano causado a outrem, por fato do próprio agente ou por fato de pessoas ou coisas que dependam do agente (DINIZ, 2009, p. 34). Conceito bastante distinto é o da responsabilidade tributária, como se verá a seguir.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM SEUS ASPECTOS MATERIAL E FORMAL

No âmbito do direito tributário a responsabilidade pode ser estudada em seus aspectos material e formal. Em ambos os casos, a responsabilidade consiste numa capacidade de situar-se no polo passivo de uma relação jurídica. Assim, a responsabilidade somente pode ser atribuída aos entes dotados de personalidade, pois somente eles são dotados de liberdade para optar entre cumprir e descumprir seu dever jurídico.

Partindo-se dos diferentes conceitos de ‘capacidade de direito’ e de ‘capacidade de obrar’ expostos por Pontes de Miranda (1970, p. 157), cor-

responde a primeira à possibilidade de ser titular de direitos e a segunda à capacidade de praticar atos jurídicos e de manifestar vontade nos negócios jurídicos.

Esses dois conceitos são essenciais à distinção da responsabilidade material e formal tributárias, pois associadas às capacidades de direito e de ‘obrar’ indicadas pelo privatista.

Entende-se o direito material ou substantivo tributário como o conjunto de “normas que regulam as relações pertinentes ao tributo como obrigação, por um lado, e o direito de crédito, de outro” (JARACH, 1969, p. 1).

Tais normas instituem tributos e, utilizando-se a linguagem de Paulo de Barros Carvalho (1993, p. 15), preveem a regra matriz de incidência de cada tributo, contendo todos os elementos necessários à configuração da relação jurídica tributária. O autor dá aos sujeitos da relação jurídica a denominação de ‘critério pessoal’ e ao objeto, ‘critério quantitativo’, pois o objeto da relação, para o direito tributário, é a obrigação tributária

principal, o montante do tributo devido pelo sujeito passivo (devedor) ao sujeito ativo (credor). Dessa forma, compõem o elemento pessoal as pessoas envolvidas na ocorrência do fato, ou porque o fato a elas digam respeito (morte), ou porque os fatos atinjam sua esfera jurídica, ou se refiram à sua conduta (MIRANDA, 1970, p. 24). No direito tributário, o elemento pessoal diz respeito à definição dos sujeitos ativo (que fiscaliza, lança e exige o pagamento) e passivo (aquele obrigado ao pagamento do tributo) da relação tributária. O elemento quantitativo corresponde ao montante do dever jurídico previsto na norma. No direito tributário é representado pelo montante do tributo e acessórios.

A responsabilidade tributária material alcança, portanto, qualquer pessoa, ou melhor, qualquer ente dotado de personalidade (*Idem*, p.207), que possa ser sujeito de direitos e obrigações: pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras, regularmente ou irregularmente constituídas, dotadas ou não de capacidade

civil. Excluem-se apenas as coisas e os entes cuja personalidade tenha sido extinta, como o *de cuius* e a pessoa jurídica liquidada.

Sendo ente humano, ou pessoa natural, a que o Direito Tributário denomina de ‘pessoa física’, basta que nasça de mulher, com vida (*Idem*, p.185), significando *“l'imposibilidad de que el hombre pueda no ser persona en sentido jurídico”* (LEGAZ Y LACAMBRA, 1960, p. 113).

Sendo pessoa jurídica, será o ente interno ou externo dotado de direitos e deveres, de direito público – a União e suas autarquias, por exemplo - ou privado e criado por pessoas, como as sociedades, as associações e os partidos políticos, ou unilateralmente, como fundações (MIRANDA, 1970. p. 280). Vale ressaltar que há sociedades que não são pessoas jurídicas, por não possuírem personalidade, tais como a família ou a sociedade em comum (art. 986 do Código Civil) e a sociedade em conta de participação (art. 991 do Código Civil) . A pessoa

jurídica inicia sua existência com a inscrição de seu ato constitutivo no respectivo registro (NERY e NERY, 2008, p.247) e basta que se inicie a pessoa e terá sobre si a possibilidade de responsabilizar-se.

No campo tributário é certo que os tributos devem ser exigidos de alguém, cabendo à lei indicar a pessoa obrigada. Este é o primeiro aspecto da responsabilidade tributária que, materialmente, significa a eleição por lei da pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

A questão que se põe se refere, assim, aos critérios dessa escolha. Os critérios possíveis para eleição são o territorial, o político e o econômico (SOUSA, 1964. p. 67). A tributação em bases territoriais significa que devem pagar tributos pessoas que residam no território do ente político apto a exigir o tributo e que pratiquem atos ou negócios jurídicos nesse território. Todavia, nada impede que um ente exija tributos de pessoas

que não residam em seu território ou sobre atos e negócios praticados em outros locais. Tampouco o critério político ou de cidadania é adequado, visto que os países costumam tributar seus nacionais e estrangeiros indistintamente, cabendo aos tratados e convenções internacionais a solução de conflitos.

Esses dois primeiros critérios há muito foram afastados e hoje sua inaplicabilidade possui fundamento no princípio da universalidade da tributação previsto no inciso I do §2º do art. 153 da Constituição Federal.

Pelo critério econômico a tributação incide sobre aquele que pratica ato de influência econômica (*Idem*, p.67). Bastante esclarecedora é a lição de Edwin Seligman ao discorrer sobre as razões que fizeram com que o imposto de renda tomasse, pouco a pouco, o espaço pertencente a outras formas de obtenção compulsória de recursos, como os confiscos, os pagamentos obrigatórios e os impostos indiretos:

Au milieu du conflit des intérêts divergents et de l'effort que tente chaque classe sociale pour rejeter le fardeau de l'impôt sur une autre classe, nous discernons le progrès lent et laborieux de l'idée de justice dans l'impôt et l'effort fait par la société, considérée dans son ensemble, pour réaliser cette justice (SELIGMAN, 1913, p. 2.).

O autor continua explicando que, em uma sociedade em que a propriedade privada é pouco desenvolvida ou naquelas em que as situações econômicas individuais são irrelevantes, e em que todos trabalham e sua riqueza se origina unicamente de seu trabalho individual, o sistema de capitação constitui critério suficiente de capacidade contributiva. À medida que se desenvolve a propriedade privada, de que se origina a diferenciação entre classes sociais, o critério necessário à distribuição dos tributos passa a ser o *'property tax'*, ou imposto sobre a fortuna, em que o patrimônio passa a ser a medida da capacidade de contribuir e, conseqüentemente, de ser responsabilizado em ter-

mos materiais tributários (SELIGMAN, 1913, p. 6).

O segundo giro no que se refere ao critério adotado para eleição daquela pessoa obrigada a pagar os tributos foi novamente fruto de fatores econômicos. Tais fatores decorreram do fato de o valor do capital – a terra, por exemplo – não corresponder exatamente ao valor do produto (ou renda obtida pela exploração do capital), do fato de o trabalho qualificado ter se tornado melhor remunerado, e do fato de o patrimônio (*Idem*, p.5-10) não ser unicamente a terra, mas um patrimônio financeiro e imaterial, como ações e patentes.

Por fim, o terceiro giro levou à eleição dos gastos como medida da capacidade de pagar tributos. Medida de todo injusta pois, como afirma Seligman “*La dépense devient une mesure insuffisante de la capacité de payer, non seulement parce qu'elle accorde une prime au riche parcimonieux, mais parce qu'elle impose un fardeau écrasant à l'indigent moyen*” (*Idem*, p.11). Isso explica porque uma das

primeiras iniciativas da Revolução Francesa foi abolir não apenas o imposto geral sobre o capital, mas também os impostos sobre o consumo. Seguiu-se o sistema em que a tributação incidia sobre a produção, não sobre o proprietário do capital, mas sobre o comércio e a indústria, representando um grande progresso ocorrido no século XIX.

Chega assim ao quinto e último critério, em que a “*le revenue fut choisi comme mesure de capacité d'imposition*” (*Idem*, p.15) que, em que pese ser o melhor entre os demais citados, passou a requerer regras cada vez mais específica e detalhada, para que pudesse ser identificada a base de cálculo do imposto, que deveria corresponder à renda base bruta ou à renda líquida, se auferida em pecúnia ou também *in natura*, se seria considerada a renda do indivíduo ou da sociedade familiar, entre outras questões.

Tais indagações, apesar de à primeira vista parecerem itens de técnica tributária, são extremamente relevantes, pois deles se extrai o conceito de

capacidade contributiva. Todavia, foram aqui abordadas com o intuito de conceituar a responsabilidade material tributária, ou seja, a condição da pessoa, física ou jurídica, de direito público interno ou externo, obrigada por lei ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

A pessoa passível de responsabilizar-se tributariamente, posto que a lei a elegeu como obrigada a pagar o tributo, é denominada de sujeito passivo material. Este sujeito passivo é, portanto, *“tutti coloro nei cui confronti i soggetti attivi possono esplicare la loro potestà tributaria”* (BERLIRI, 1962, p.31).

Por essa razão, a capacidade civil do sujeito passivo material não interfere em sua capacidade tributária, como determina expressamente a Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 126. Dessa forma, podem ser responsabilizados materialmente, isto é, podem ser sujeitos passivos tributários, os absolutamente incapazes assim como as pessoas jurídicas irregularmente constituídas.

O direito tributário formal, adjetivo ou instrumental, por sua vez, consiste em “normas que, sem regularem diretamente o vínculo obrigacional, estabelecem condutas relacionadas com a obrigação principal e, por isso mesmo, se posicionam como instrumentos para o cumprimento da obrigação tributária” (CABRAL, 1993, p.13-15.). É neste campo que se enquadram os conceitos de contribuinte e responsável, ou sujeito passivo indireto.

Esse o particular significado de responsabilidade tributária, como definida por Rubens Gomes de Sousa: “responsabilidade é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto” (SOUSA, 1964, p.69).

Diz-se particular, ou *stricto sensu*, porque nesse contexto o responsável tributário não é aquele que a lei elegeu como alguém que pratica o fato gerador, mas alguém que integra o polo passivo da relação jurídica tributária na condição de obrigado (em sentido formal)

– ainda que o obrigado em sentido material seja outrem.

A responsabilidade tributária *stricto sensu* decorre sempre da lei, e pode resultar da substituição, da sucessão ou da intervenção, como se analisará a seguir.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO, POR SUCESSÃO E POR INTERVENÇÃO

A sujeição passiva indireta está regulada de forma genérica por dois dispositivos do CTN, o inciso II do § único do art. 121 e o *caput* do art. 128.

O responsável é aquele que não é contribuinte, portanto, não mantém relação pessoal e direta com o fato gerador, mas sua obrigação decorre de disposição expressa de lei. Importa destacar que o responsável possui uma relação ou vinculação com o fato gerador, até porque um terceiro, completamente alheio ao fato gerador, não pode ser chamado a pagar o tributo

devido. Porém, a relação ou vinculação mantida pelo responsável com o fato gerador não é pessoal e direta.

A responsabilidade tributária pode decorrer de três situações distintas: da substituição tributária, da sucessão, e da intervenção.

Na substituição tributária (NABAIS, 2010, p. 273) a lei exige a prestação de pessoa diferente do contribuinte. É o caso da fonte pagadora retentora, no caso dos impostos diretos, como o imposto de renda. É também o caso do substituto tributário, quando se tratar de impostos indiretos, como o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Ocorre a substituição ‘para trás’, antecedente ou regressiva quando a lei atribui o dever de pagar o tributo ao responsável, em relação a fato gerador já praticado por outro. Exemplo típico ocorre quando o frigorífico recolhe o ICMS devido pelos vendedores de bois, ocasião em que ocorre a saída com suspensão do ICMS. O mesmo ocorre

com as montadoras em relação aos fornecedores de autopeças que compõem os veículos.

Nesses casos, aplicados nas cadeias de produção-circulação com redução do número de estabelecimentos, há um diferimento (adiamento) do pagamento ou recolhimento do tributo.

Na substituição ‘para frente’, subsequente ou progressiva dá-se o inverso, pois a lei determina que o tributo deve ser pago pelo responsável em relação a fato gerador a ser praticado por outro. A esse fato gerador futuro chama-se fato gerador presumido. Exemplo típico ocorre quando a distribuidora de bebidas recolhe o ICMS devido nas operações futuras de vendas aos consumidores finais. O mesmo ocorre com as distribuidoras de combustível, em relação aos postos varejistas e com as montadoras de automóveis, relativamente às concessionárias.

Na ‘substituição tributária para frente’, aplicada nas cadeias de produção-circulação com grande número de estabelecimento na ponta final

(capilaridade), há uma antecipação do pagamento ou recolhimento do tributo. A chamada substituição tributária ‘para frente’, fundada no princípio da praticidade da tributação, foi prevista na Emenda Constitucional n° 3, de 1993, que introduziu o § 7° no art. 150 da CF/1988.

A responsabilidade em razão da sucessão é prevista nos arts. 129 a 133 do CTN e abrange todos os tributos, à exceção das multas punitivas que venham a ser apuradas em função dos fatos geradores ocorridos anteriormente à data da sucessão, independentemente da data em que ocorra a constituição do respectivo crédito tributário.

A responsabilidade por sucessão pode decorrer da aquisição de bens imóveis, de bens móveis, de empresas ou ainda em razão da sucessão pessoal.

De acordo com o art. 130 do CTN o adquirente de bens imóveis assume a posição de sucessor tributário (COELHO, 2009, p. 658.), ficando obrigado a pagar os débitos fiscais contraídos pelo transmitente do bem. A transferên-

cia da responsabilidade na sucessão imobiliária é excetuada quando conste do título de transferência da propriedade, domínio útil ou posse, a prova de quitação dos tributos (certidão negativa de débitos) ou quando o bem tiver sido adquirido em hasta pública, pois os tributos devidos pelo imóvel sub-rogam-se sobre o respectivo preço.

No inciso I do art. 131 do CTN está prevista a responsabilidade na sucessão de bens móveis que é irrestrita, transmitindo-se integralmente, e sem exceções, ao adquirente.

A responsabilidade por sucessão pessoal é regida pelos incisos II e III do art. 131 do CTN e informa que a partir da abertura da sucessão, que coincide com o dia do falecimento, o espólio, que é o conjunto de bens deixados pelo *de cuius*, passa a ser administrado pelo inventariante. O inventariante administrará o espólio até a data da partilha ou adjudicação, quando os bens serão passados aos sucessores e/ou ao cônjuge meeiro. Até que ocorra a partilha ou a adjudicação

(isto é, até o encerramento do inventário), o espólio (mediante seu representante legal, o inventariante) será o responsável pelos tributos devidos pelo falecido, cujos fatos geradores tenham ocorrido até a data de abertura da sucessão e será, também o contribuinte direto das dívidas nascidas neste período (da abertura da sucessão até o encerramento do inventário). A responsabilidade do espólio termina com a partilha, quando os sucessores e o cônjuge meeiro responderão, com as limitações consignadas em lei, pelos tributos devidos até esta data (da partilha), na qualidade de responsáveis. Após a partilha os sucessores e o cônjuge meeiro passam a ser contribuintes diretos em relação aos novos bens de sua propriedade (*Idem*, p. 658).

Já a responsabilidade por sucessão empresarial ou comercial (TIKPE e LANF, 2008, p.381-383) prevista nos arts. 132 e 133 do CTN, determina que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou

incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. A doutrina entende que esse dispositivo aplica-se também aos casos de cisão, mas não há regra específica, no CTN, sobre o assunto.

Já a responsabilidade tributária, quando alguém, pessoa física ou jurídica, adquire fundo de comércio ou estabelecimento, é regida por duas regras: o adquirente é responsável, integralmente, pelos débitos relativos àquele fundo/estabelecimento, se a pessoa jurídica anterior cessar a exploração e não iniciar, em seis meses, qualquer outra atividade (e não por todos os débitos da pessoa jurídica que alienou o fundo/estabelecimento); o adquirente é responsável subsidiariamente com a pessoa jurídica que alienou o fundo/estabelecimento, se a empresa prosseguir a exploração ou iniciar, em 6 meses, qualquer atividade comercial, industrial ou profissional.

A responsabilidade não se transfere, no entanto, se a alienação do fundo de comércio/estabelecimento se der no curso de processo de falência/recuperação judicial, exceto se o adquirente for pessoa física ou jurídica ligada à empresa proprietária do fundo/estabelecimento, notando-se que os parágrafos 1º a 3º do art. 133 do CTN foram inseridos pela Lei Complementar nº118/2005 com objetivo de adaptar o Código às disposições da nova Lei de Falências.

Por fim, o CTN trata também da responsabilidade de terceiros intervenientes (NABAIS, 2010, p. 280-284), distinguindo a atuação regular ou irregular do responsável. Esta responsabilidade tributária só pode ser aplicada se ocorrer, simultaneamente: a impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte direto; e tendo o responsável agido ou se omitido nos atos relacionados com o nascimento das obrigações tributárias.

Não se aplica quando os atos foram praticados pelos representados à revelia dos representantes, nem simples-

mente em razão de os representados não possuírem meios para satisfazer a obrigação. Também deve ser registrado que este tipo de responsabilidade só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório, isto é, decorrentes do atraso no pagamento do tributo devido, e não às multas punitivas, ou de ofício. (§ único art. 134).

Agindo o responsável com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (COELHO, 2009, p. 667-672) o faz por sua própria responsabilidade e, por isso, deve ser pessoalmente responsabilizado pelos atos praticados. A responsabilização abrange o tributo, multas moratórias e punitivas. Um dos casos mais comuns de responsabilidade tributária dos dirigentes das empresas fica configurado quando da desconstituição irregular (ou de fato) da sociedade. O simples atraso no recolhimento de tributo, pela pessoa jurídica, não é, por si só, condição suficiente para caracterizar a res-

ponsabilidade pessoal dos sócios-gerentes.

Por fim, vale mencionar a responsabilidade por multas tributárias, prevista nos arts. 136 e 137 do CTN. A obrigação de pagar multas – penalidades pecuniárias – decorrentes de infração à lei tributária aplica-se tanto ao contribuinte (sujeito passivo direto ou material) quanto ao responsável (sujeito passivo indireto ou formal). Há três regras relativas à obrigação de pagar penalidades pecuniárias: a obrigação é objetiva, isto é, independente da intenção do contribuinte ou do responsável; o contribuinte ou o responsável responderá com seu patrimônio pessoal, quanto ao pagamento da multa, nos casos previstos nos incisos I a III do art. 137 do CTN; e a multa punitiva é excluída pela denúncia espontânea, se acompanhada do pagamento integral do tributo, com juros de mora.

4. CONCLUSÃO

O conceito jurídico de responsabilidade foi construí-

do a partir de um pressuposto filosófico, o da liberdade humana. Desse modo, o Direito entende por responsabilidade a capacidade do homem de compreender os fatos e suas consequências, e de determinar-se conforme essa compreensão.

Tanto assim que o direito penal somente admite a responsabilização subjetiva, ou aquela do sujeito que se conduz com dolo ou com culpa (ANTOLISEI, 1969, p. 300) e o direito civil a conceitua como condição da pessoa obrigada a reparar o dano causado a outrem, por fato do próprio agente ou por fato de pessoas ou coisas que dela dependam (DINIZ, 2009, p. 34).

Todavia, no âmbito particularíssimo do direito tributário, a responsabilidade tributária pode ser compreendida em seus aspectos material e formal. Em ambos os casos, a responsabilidade consiste numa capacidade de situar-se no polo passivo de uma relação jurídica *ex lege* (CARVALHO, 1993, p. 15), o que exige apenas que o responsável seja ente dotado de personalidade.

A responsabilidade tributária material alcança, portanto, qualquer pessoa, que possa ser sujeito de direitos e obrigações. Se é certo que os tributos devem ser exigidos de alguém, cabe à lei indicar a pessoa obrigada (MIRANDA, 1970, p. 207). Este é o primeiro aspecto da responsabilidade tributária que, materialmente, significa a eleição, por lei, da pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Os critérios que orientam o legislador nessa eleição do responsável tributário material têm variado no tempo e no espaço, podendo-se citar a propriedade, o patrimônio, o comércio e a produção, os gastos e a renda (cf. SELIGMAN, 1913, p.5-15).

Sob o aspecto formal, adjetivo ou instrumental a responsabilidade tributária corresponde à “hipótese em que a lei tributaria responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto” (SOUSA, 1964, p.69).

A responsabilidade tributária *stricto sensu* determina que o obrigado seja aquele que

integra o polo passivo da relação jurídica tributária, ainda que não tenha praticado o fato gerador, ou seja, ainda que não seja o obrigado em sentido material.

Essa responsabilidade formal tributária decorre sempre da lei, e pode resultar da substituição, da sucessão ou da intervenção, sempre significando o deslocamento da obrigação da pessoa eleita por critérios materiais para a pessoa formalmente indicada como responsável pelo pagamento do tributo.

Em suma, a liberdade, ainda que inerente à condição humana e necessária à responsabilização do homem, representa pequeno papel no teatro tributário. É figurante na formação do conceito de responsabilidade tributária *stricto sensu*, cenário dominado pela lei.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Diccionario de filosofia*, México, Fondo de Cultura Económica, 1996.

ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*, Milano, Giuffrè, 1969.

BERLIRI, Antonio, *Principi Generali del Diritto Tributario*, Bologna, Riccardo Patron, 1962.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil*, Vol. 7, São Paulo, Saraiva, 2009.

JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*, Vol. 1, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1969.

KANT, Immanuel. *A Metafísica dos Costumes*, Bauru, EDIPRO, 2003.

LEGAZ Y LACAMBRA. *Humanismo, Estado y Derecho*, Barcelona, Bosch, 1960

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado. Parte Geral*, Tomo I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1970.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2010.

NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil Comentado*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2008.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*, São Paulo, Saraiva, 1994.

SALDANHA, Nelson. *Filosofia do Direito*, Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

SELIGMAN, Edwin R. A. *L'Impôt sur le Revenu*, Paris, M. Giard & E. Brière, 1913.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro, Financieras, 1964.

TIKPE, Klaus e LANF, Joachim. *Direito Tributário*, Vol. 1, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 2008.