

TRIBUTOS MUNICIPAIS: IPTU, ISS E ITBI

Sujeição passiva tributária no IPTU

Maria Rita Ferragut³⁰

1. Introdução

É com alegria que me junto à justa homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza. Diretora da Faculdade de Direito da PUC/SP, palestrante nos eventos acadêmicos mais importantes do país, autora de relevantes obras jurídicas dentre as quais “IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva” – e, especialmente, professora que ao longo dos anos vem exercendo seu ofício com generosidade e acolhimento. Destacou-se no Direito Tributário brasileiro desde a época em que as mulheres praticamente não tinham qualquer representatividade, e com isso nos inspirou e fortaleceu: fui sua aluna desde a década de 1990 e, certamente como tantas outras pessoas, hoje colho frutos do caminho por ela aberto.

E nesse contexto de agradecimento, admiração e homenagem, não poderia pensar em algo melhor do que unir dois grandes temas nesta reflexão: IPTU, matéria de paixão e conhecimento da Prof.^a Beth, e sujeição passiva tributária, tema que me é tão caro.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU revela-se de extrema importância para o desenvolvimento dos Municípios e fortalecimento dos princípios federativo e da autonomia municipal, pois sua cobrança faz com que os Municípios dependam cada vez menos dos valores constitucionalmente repassados pela União e pelos Estados-Membros, assegurando a autonomia financeira e, conseqüentemente, a administrativa e a política. Encontra-se previsto no artigo 156, I, da Constituição e nos artigos 32 a 34 do Código Tributário Nacional – CTN, podendo ser progressivo em razão do valor, localização e uso do imóvel.

Já a sujeição passiva tributária encontra-se prevista no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN, dividindo-se em contribuinte e responsável. Vejamos a seguir essas duas modalidades no IPTU.

30 Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Mestre e Doutora pela PUC/SP. Professora e advogada.

2. Sujeição passiva do IPTU: contribuintes e responsáveis tributários

Sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

Ao tratarmos de sujeição passiva do IPTU, devemos iniciar nossa análise pelo artigo 34 do CTN, que prescreve que o *contribuinte* do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Analisando-se a materialidade do imposto constitucionalmente prevista, somada ao artigo anteriormente referido, podemos concluir que não só o proprietário, mas todo aquele que detiver alguns dos poderes inerentes à propriedade são aptos a ensejar a presunção de capacidade contributiva e poderão figurar validamente no polo passivo da obrigação tributária. Referimo-nos ao nu-proprietário, fiduciário ou fideicomissário, promissário comprador imitado na posse; usufrutuário e enfiteuta.

Dentre as hipóteses possíveis de contribuintes, destacamos primeiramente a do usufrutuário.

Usufruto é o direito real de fruir a utilidade e frutos de uma coisa quando temporariamente destacado da propriedade. O usufrutuário possui o direito de uso e gozo da coisa, enquanto ao nu-proprietário permanece a sua subsistência (mas não o direito de uso e gozo).

Como principais características do usufruto temos: (i) ser um direito real sobre a coisa alheia, gravando temporariamente um bem em favor de uma pessoa; (ii) ser temporário, a termo ou sob condição resolutiva, ou vitalício, extinguindo-se com a morte do usufrutuário; (iii) provocar o desdobramento da posse, atribuindo-se a posse direta ao usufrutuário e reservando a indireta ao nu-proprietário e (iv) ser intransmissível, podendo apenas ser cedido o seu exercício. Por possuir direitos em relação ao imóvel e com isso revelar capacidade contributiva, o usufrutuário pode ser contribuinte do IPTU.

Vejam agora a situação dos titulares de contratos de compra e venda não averbados na respectiva matrícula do imóvel.

Nos termos do artigo 1.245 do Código Civil, “transfere-se entre vivos a propriedade mediante registro do título translativo no Registro de Imóveis”. Nessa perspectiva, o § 1º do mesmo artigo prescreve que “enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel”.

Diante disso, o STJ já reconheceu a legitimidade passiva pelo pagamento do IPTU tanto do possuidor (promitente comprador) do imóvel emitido na posse, quanto do seu proprietário (promitente vendedor), conforme pode ser observado do REsp 1.111.202/SP (Tema 122) e do REsp 1.110.551. Ademais, nos termos da Súmula 583 do STF, “o promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

Assim, se o contrato celebrado entre particulares não tem o condão de transferir o domínio do bem, conclui-se que ele não vincula a Administração Pública aos seus termos, pois ela não está obrigada a respeitar convenções particulares que porventura tenham previsto a extinção da responsabilidade do promitente vendedor pelo pagamento do imposto, nos termos do supracitado artigo 123 do CTN.

Assim, em consonância com o entendimento firmado pelo STF e pelo STJ, o promitente comprador e o promitente vendedor, de contratos de compra e venda não registrados na respectiva matrícula do imóvel, são responsáveis pelo pagamento do IPTU que recai sobre o imóvel, desde que o comprador tenha sido imitado na posse.

Por fim, embora nosso propósito seja o de analisar hipóteses de contribuintes, consideramos relevante para os fins deste artigo fazer referência ao locatário, dada a dúvida frequente que paira sobre essa hipotética figura de sujeição passiva.

Entendemos que o locatário, ainda que na qualidade de possuidor direto do imóvel, não é contribuinte do IPTU, uma vez que detém apenas a posse provisória do imóvel locado, de modo que sequer poderá ceder ou transferir o contrato de locação sem expressa autorização do locador. Ao locatário assiste apenas o direito de uso.

Ainda assim, é frequente o contrato de locação prever a responsabilidade do pagamento do IPTU para o locatário. Entretanto, a convenção celebrada entre as partes não transforma o locatário em sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista a impossibilidade de as convenções particulares serem oponíveis a terceiros, nos termos do artigo 123 do CTN.

3. Solidariedade tributária e o IPTU

A solidariedade tributária não se presume, devendo necessariamente resultar de lei.

Embora não haja consenso sobre a questão – em parte dada à amplitude semântica do enunciado normativo – entendemos que o artigo 34 do CTN não prevê solidariedade entre o proprietário, o titular de domínio útil e o possuidor, nos termos do inciso II do artigo 124 do CTN.

A norma, aqui, contempla as hipóteses possíveis de contribuinte, sem estabelecer entre seus sujeitos o vínculo de corresponsabilidade. Não conseguimos construir conclusão diversa a partir do enunciado legal.

Interesse comum também não há, e sobre isso falaremos a seguir.

3.1 Solidariedade e o artigo 124, I do CTN

Mesmo após tantos anos da publicação do CTN (1966), e do posicionamento do STJ (desde 2008 foram prolatadas decisões em recursos não repetitivos, sobre o conteúdo da expressão ‘interesse comum’ para fins do artigo 124, I do CTN), a interpretação da norma permanece polêmica, com significativas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. E é sobre isso que passaremos a tratar.

De acordo com o inciso I do artigo 124 do CTN, “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Assim, faz-se necessário enfrentar as seguintes questões:

O que é ‘interesse comum’?

O que é a ‘situação que constitua o fato gerador’?

O ‘interesse comum’ pode ser por ‘situações que não constituam o fato gerador’?

Fatos ilícitos podem ser considerados ‘fatos geradores da obrigação principal’, uma vez que o descumprimento de uma obrigação também pode implicar o nascimento de crédito tributário? E quando existir nexos causal entre a conduta dolosa e o inadimplemento, o artigo 124, I, passaria a ser aplicável?

O artigo 124, I, pode ser interpretado como se o elemento a considerar fosse somente o interesse comum, desconsiderando o complemento constante do enunciado (situação que constitua o fato gerador da obrigação principal)?

Iniciemos com a identificação do que seja interesse comum.

Há interesse comum quando os direitos e deveres forem compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação.

Nesse sentido, é preciso que todos os devedores compartilhem a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (principal ou acessória, nos termos do artigo 113 do CTN), de forma que o interesse decorra de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Com isso, a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra.

Nessas situações, o interesse é conjunto, convergente, conforme a seguir exemplificado:

Coincidentes Comprador e vendedor	Comuns Compradores	Comuns Vendedores
Realizar o negócio	Receber o bem	Receber o pagamento
	Pagar o preço	Entregar o bem

Assim, embora duas ou mais pessoas possam ter interesse na situação (comprador e vendedor têm interesse na compra e venda), isso não indica que seja interesse comum na situação. Poderá ser contraposto. E apenas nos interessa o comum.

Por outro lado, não há interesse jurídico quando os sujeitos compartilham somente outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico (interesse econômico), o que não autoriza que se equipare interesse comum ao econômico.

Passemos agora a responder a segunda questão: o que deve ser entendido como a ‘situação que constitua o fato gerador’?

Para nós, é a situação que aponta para a relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, a relação jurídica privada da qual o legislador contempla o fato que interessa ao direito tributário (ato ou negócio jurídico).

Assim, ao associar ‘interesse comum’ ao enunciado ‘situação que constitui o fato gerador da obrigação principal’, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, dentre eles o decorrente de atos ilícitos (situação que não constitui o fato gerador). É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz

de incidência tributária, razão pela qual a norma não deve ser interpretada considerando apenas a primeira parte do enunciado.

Por isso, a solidariedade tributária do artigo 124, I, do CTN só será validamente aplicada nos casos em que:

Consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel. Nessa hipótese, não há que se falar em mesmo polo da relação jurídica de direito privado, posto não se tratar de negócio jurídico bilateral, e sim situação jurídica.

Nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições diversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, no ISS quando dois ou mais sujeitos prestam um único serviço ao mesmo tomador.

Por fim, a parte final do artigo 124, I, faz referência à “obrigação principal”. A relevância desse ponto da investigação reside na necessidade de se afastar o entendimento de que o interesse poderia ser também por fatos tomados pelo legislador como pressuposto para a imputação da responsabilidade que não o interesse lícito, como por exemplo entre os sócios responsáveis pela sonegação fiscal ou qualquer outra situação em que duas ou mais pessoas concorram para lesar o Fisco e disso se aproveitem. Embora a norma em análise pudesse ter disciplinado a solidariedade desta forma, não o fez.

Com efeito, prescreve o artigo 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito. Já a acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. Interessa-nos a obrigação principal, referida no artigo 124, I.

O artigo 114 do CTN, por sua vez, determina que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, uma situação de fato ou jurídica a ensejar o nascimento da obrigação tributária (art. 116 do CTN). E por assim ser, implica também contemplar referências de tempo e espaço (critérios temporal e espacial da

regra-matriz de incidência tributária) para a correta identificação do fato jurídico relevante.

Sendo esse o contexto normativo no qual está inserida a expressão ‘interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal’, entendemos que a solidariedade com fundamento no inciso I do artigo 124 do CTN somente pode ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico no fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência (auferir renda, prestar serviços, obter receita).

Ora, se a solidariedade tributária não se presume, decorre sempre de lei, e o ilícito não foi contemplado pelo legislador no enunciado do artigo 124, I – que a restringiu às hipóteses de interesse comum no fato jurídico tributário – não é o intérprete que poderá ampliá-la de modo a alcançar realidades não contempladas pela lei. O artigo 124, I, do CTN não é salvaguarda para fundamentar toda e qualquer intenção de responsabilizar solidariamente terceiros.

E sobre o exposto, o STJ já se posicionou diversas vezes a respeito (REsp 859.61/RS, REsp 834.044/RS etc.), conforme sintetizado na decisão a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

[...] 7. Conquanto a expressão “interesse comum” – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

[...] Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico,

vinculado à atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato impositivo. (REsp 884845/SC).

Registramos aqui que contrariamente ao que se advoga em diversos fóruns de discussão, o fato de nesses precedentes o STJ não ter tratado de situações ilícitas, nada muda no que diz respeito às nossas reflexões. Isso porque o Tribunal construiu o conteúdo do enunciado considerando a norma em sua integralidade, ou seja, com o complemento “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, e a partir disso concluiu que, para que haja solidariedade, os responsáveis devem ter tido “autuação comum ou conjunta na situação que constituiu o fato impositivo”, sendo sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador.

Note-se, ademais, que em 2019 a 1ª Turma do STJ decidiu pela aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ na inclusão de grupos econômicos no polo passivo de execuções fiscais (REsp 1.775.269/PR). Ainda que este não seja o foco da presente reflexão, e a decisão não represente o posicionamento final do Tribunal, o acórdão afastou o interesse comum do inciso I do artigo 124 do CTN para o caso de atos ilícitos, afirmando que a norma “diz respeito ao interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária, que se dá quando os sujeitos, conjuntamente, fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador”, confirmando o posicionamento anteriormente exposto e desconstruindo a linha de interpretação aqui tratada e em relação a qual não concordamos.

Diante de todo o exposto, mesmo se por hipótese entendêssemos que a expressão “interesse comum” permitisse a aplicação da regra para situações lícitas e ilícitas, ela, conjugada com a expressão “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, constante do artigo 124, I, afasta sua aplicação para os casos de dolo, fraude ou simulação. O interesse comum não decorre tanto do ato lícito que gerou a obrigação tributária quanto do ilícito que a desconfigurou.

3.2 O lançamento diante da ausência de solidariedade tributária

Inexistindo a solidariedade entre os possíveis contribuintes mencionados no artigo 34 do CTN, o lançamento do IPTU deverá ser feito individualmente contra o proprietário, ou contra o titular de domínio útil, ou ainda em face do possuidor. Mas em relação a qual deles?

Primeiramente, lembremos que o ato jurídico de lançamento tributário não pode ser feito livremente. Em certas situações há certa discricionariedade, mas não a ponto de comprometer o caráter vinculado do ato administrativo (artigo 142 do CTN) e tampouco violar a finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva. Por isso não há discricionariedade total, estando o agente público sempre vinculado aos princípios constitucionais informadores da função administrativa.

Nesse contexto, entendemos que não há uma ordem ou gradação para a escolha do sujeito passivo no caso do IPTU. O lançamento há de ser feito considerando-se a pessoa que provoca a concreção do respectivo fato gerador.

Ademais, afastamos a ideia de que o IPTU consiste em imposto de natureza real, que grava a propriedade, o domínio útil ou a posse. Ao invés disso, entendemos que a obrigação tributária que decorre da ocorrência do fato gerador é sempre pessoal, de forma que o imposto grava a disponibilidade econômica do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor.

Assim, ‘ser proprietário de imóvel urbano’ não é suficiente para preencher o requisito do critério material da hipótese de incidência do IPTU. É preciso que o aludido proprietário reúna os três atributos da propriedade: direito de usar, gozar e dispor da coisa, nos termos do artigo 1.228 do Código Civil. Em outras palavras, é preciso que o proprietário tenha a disponibilidade econômica do imóvel urbano.

Diante de todas as considerações apresentadas, entendemos que não pode haver lançamento de IPTU contra proprietário que não mais detém a disponibilidade econômica do imóvel, porque já transferiu a sua posse a outrem, embora formalmente continue figurando no registro imobiliário competente como sendo o legítimo proprietário. Também não há de se considerar que o proprietário prevalece sobre os demais contribuintes previstos no CTN. Há de se considerar, por exemplo, o lançamento em face do possuidor, sempre que tiver sido ele quem provocou a concreção do fato gerador.

4. Sucessão tributária decorrente da aquisição de propriedade

Outra questão importante a se considerar diz respeito à sucessão tributária no IPTU.

Todas as vezes em que um direito subjetivo ou uma obrigação muda de titular estaremos diante de um caso de sucessão. A responsabilidade tributária por sucessão encontra-se prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, e implica

a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro, em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário. Independentemente da hipótese, a sucessão tem por efeito extinguir a relação jurídica anterior, constituindo-se em causa de extinção de crédito não contemplada no artigo 156 do CTN.

A sucessão pode ser tanto *inter vivos* como *causa mortis*, e como regra geral o sucessor responsabiliza-se pela dívida existente na data do evento que motivou a sucessão.

Entre a norma que contempla a sucessão e a que inicialmente constituiu o crédito tributário há uma relação de dependência, de forma que a primeira não subsistirá se a segunda for revogada, for considerada inválida ou inconstitucional etc.

Ademais, é pressuposto de existência da sucessão o da obrigação tributária perante o devedor original, ainda que essa relação tenha sido constituída apenas após o fato que motivou a sucessão. É fundamental que tenham existido, ao menos, duas normas.

O artigo 129 do CTN estabelece que a sucessão tributária se aplica por igual aos créditos constituídos e aos em curso de constituição à data dos atos que motivaram a sucessão, bem como aos constituídos posteriormente a esses atos, desde que relativos a eventos praticados até a referida data.

Assim, a sucessão pode ocorrer tanto em relação às dívidas fiscais preexistentes ao fato que desencadeou a sucessão, quanto às que vierem a ser constituídas posteriormente, desde que o evento descrito no fato jurídico tributário tenha ocorrido até a data da sucessão. Observe-se, também, que, em se tratando de obrigação relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caberá ao sucessor constituí-la (se ainda não o fez o sucedido).

Finalmente, o CTN contempla diversas hipóteses de sucessão, mas para os fins deste trabalho interessa-nos apenas a contemplada no artigo 130 do CTN, que prescreve que “Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação”.

Nesse sentido, o adquirente do imóvel é o responsável tributário por sucessão *inter vivos* relativamente aos débitos anteriores à aquisição, porquanto a relação jurídica integrada pelo alienante extinguiu-se no momento da transmissão da propriedade, tendo-se tornado, o sucessor, sujeito passivo de outra obrigação, com o mesmo conteúdo da primeira (sub-rogação). Por conseguinte,

há a exclusão da responsabilidade do alienante, respondendo o sucessor pelos tributos apurados ou passíveis de apuração à data da ocorrência do fenômeno sucessório.

5. Limites normativos para a criação de responsáveis tributários

Por fim, cumpre-nos analisar se outras hipóteses de sujeição passiva poderiam ser criadas pela legislação ordinária, além daquelas aqui tratadas.

A Constituição não prescreve quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição. Diante disso, podemos considerar que qualquer pessoa possa ser colocada pela lei na posição de sujeito passivo, ou existe algum limite à definição legal da responsabilidade tributária?

Entendemos que o legislador ordinário é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou.

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco.

Aparentemente essa interpretação alarga o conteúdo do artigo 128 do CTN, mas permanece de acordo com as regras vigentes no sistema do direito positivo brasileiro. A vinculação indireta ao fato jurídico encontra-se prevista em lei e sobre ela não há o que se discutir. O alargamento a que nos referimos aplica-se à vinculação ao sujeito que realizou o fato, hipótese não expressamente contemplada no enunciado.

Ora, parece-nos inegável que o adquirente de um imóvel, a sociedade incorporadora ou o pai pelos tributos devidos pelo filho menor, em momento algum relacionam-se indiretamente com os fatos jurídicos ocorridos no passado, e que ensejaram, por exemplo, a cobrança do IPTU, no primeiro e terceiro casos;

e da contribuição social sobre a folha de salários, no segundo. Mas nem por isso deixaram de ser considerados pela lei como responsáveis tributários. A responsabilidade decorreu, nessas situações, da lei que considera o vínculo existente entre os sujeitos, realizador do fato jurídico e responsável.

Assim, o legislador encontra-se subordinado a um limite para a escolha do responsável tributário: poderá ser qualquer terceiro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou. Ou seja, o campo de eleição é controlado pelo CTN (vinculação ao fato gerador ou ao contribuinte/responsável), somado à necessidade de se assegurar ao responsável o ressarcimento da quantia em dinheiro por ele recolhida, mediante retenção ou reembolso, exceção feita a algumas situações excepcionais de dolo.

Já no que diz respeito à criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária – aqui entendidas as não contempladas nos artigos 124, 132, 133, 134, 135 e 137 do CTN – o artigo 128 do mesmo Código exige que o terceiro esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, ao prescrever que “a lei pode atribuir de modo expresse 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”. No enunciado não há referência ao vínculo entre pessoas como sendo suficiente para a atribuição da responsabilidade.

Por outro lado, não entendemos que a implementação de novas hipóteses de responsabilidade tributária encontra-se adstrita à reserva da lei complementar. Ora, desde que não colida com princípios constitucionais e normas gerais constantes do CTN, o legislador ordinário está autorizado a disciplinar a matéria, amparado pelo disposto no art. 128 do CTN.

Finalmente, não percamos de vista que o artigo 146, III, da Constituição exige tão somente que as normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária sejam fixadas por lei complementar, deixando margem de regulamentação para que leis ordinárias disponham sobre regras específicas acerca de responsabilidade tributária.