

## O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS ATUAIS

## ACTIVE SUBJECT (CREDITOR) IN THE TAX LIABILITY: CURRENT ISSUES

Elisangela Simon Caureo\*

**RESUMO:** O presente estudo analisa o conceito de sujeito ativo da obrigação tributária com foco inicialmente no instrumental normativo fornecido pelo código tributário, assim como com um olhar voltado para a *praxis* tributária – levando em consideração os fenômenos tributários existentes. Ele se divide em uma primeira parte, onde se examina o conceito de sujeito ativo, e numa segunda, em que se abordam questões atuais – fundamentalmente de natureza processual – do temário.

**ABSTRACT:** This paper examines the concept of active subject (tax creditor) of the tax liability, initially focused on the normative framework provided by the tax code, as well as looking at the fiscal praxis – taking into account the real fiscal phenomena. It is divided into a first part, where it examines the concept of an active subject (tax creditor), and a second one, in which it addresses current legal issues – fundamentally procedural in nature – regarding the theme.

**PALAVRAS-CHAVE:** Obrigação tributária; Sujeito Ativo; Restituição; Legitimidade passiva; Capacidade Tributária.

**KEYWORDS:** Tax Liability; Active Subject; Tax Creditor; Refund; Fiscal Obligation; Fiscal Capacity.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Conceito de sujeito ativo e o art. 119 do CTN. 2. Sujeito ativo da obrigação tributária e o sujeito passivo da ação de repetição de indébito. 3. A definição do sujeito ativo nas contribuições de terceiros. 4. As alterações trazidas pela LC 123 que instituiu o Simples Nacional. Considerações finais. Referências.

## INTRODUÇÃO

No Direito Tributário brasileiro, o conceito de Sujeito Ativo da Obrigação Tributária vem descrito no texto legal. Os formuladores do Código Tributário Nacional tiveram a preocupação de fornecer conceitos básicos ao então embrionário Direito Tributário e, nesse esforço, o legislador elencou, no referido diploma legal, inúmeras conceituações e classificações, como a de obrigação como principal ou acessória (art. 113), o conceito de fato gerador (arts. 114 e 115), o conceito de sujeito passivo da obrigação principal (art. 121), de obrigação acessória (art. 122), e o conceito de lançamento (art. 142). É justamente nesse impulso sistematizador do nascente Direito Tributário brasileiro que se coloca a noção de sujeito ativo da obrigação tributária, objeto do presente estudo.

Partindo, inicialmente, do instrumental normativo, fornecido pelo Código Tributário, assim como de um olhar voltado para a *praxis* tributária – levando em consideração os fenômenos tributários existentes –, é que se desenvolverá o trabalho. Ele se divide em uma primeira parte, onde se enfoca o conceito de sujeito ativo, e numa segunda, em que se abordam questões atuais – fundamentalmente de natureza processual - do temário.

---

\* Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

## 1 CONCEITO DE SUJEITO ATIVO E O ART. 119 DO CTN

O legislador imbuído daquele propósito pedagógico referido na introdução, não resistiu à tentação de definir o instituto, no art. 119 do CTN: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O enunciado normativo, ainda que primando pela clareza – em si, autoexplicativo –, é alvo de não poucas críticas doutrinárias.

De acordo com a primeira dessas censuras<sup>1</sup>, o conceito legal limita, incorretamente, a posição de sujeito ativo às *peças jurídicas de Direito Público*. Ora, por decorrência, inclusive do sistema constitucional vigente, *peças jurídicas de Direito Privado* estão autorizadas a ocupar o polo ativo da obrigação tributária.

Verdade, porém, que a força do conceito legal é tão significativa, que, inclusive, induziu em equívoco o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADIN 1717, quando se discutiu a natureza jurídica dos Conselhos de Fiscalização Profissional. Com efeito, naquela ação, impugnava-se o art. 58 da Lei 9.649, de 27 de maio de 1998, que atribuía a esses conselhos natureza jurídica de Direito Privado. Para reconhecer sua inconstitucionalidade, o então relator, Min. Sidney Sanches, dentre outros argumentos, afirmava justamente que “a capacidade de ser sujeito ativo não poderia ser transferida a pessoa jurídica de direito privado [...]”<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> *Exemplo: Paulo de Barros Carvalho, relativamente ao critério pessoal da relação tributária*: “O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 364.

<sup>2</sup> Assim excerto do referido voto:

“Já no parágrafo 4º, os referidos conselhos são autorizados a fixar, cobrar, executar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como preços de serviços e multas, as quais constituem receitas próprias. Ocorre que essas contribuições possuem caráter tributário, ou seja, são tributos, de competência da União Federal, não parecendo possa, em face do art. 119 do CTN, a capacidade de ser sujeito ativo da concernente obrigação tributária ser delegada a ente dotado de personalidade jurídica de direito privado” (destaque no original). O acórdão, sublinhe-se, também se alicerçou, outrossim, em argumento agora ponderável: o da impossibilidade de transferência, a pessoas jurídicas de direito privado, de poder de polícia.

Tamanha a impropriedade dessa limitação conceitual do art. 119, que Paulo de Barros Carvalho lhe reservou veemente crítica, chegando mesmo a reputá-lo “letra morta”<sup>3</sup>. Assim sua irreparável lição:

[...] suprime [o art. 119], descabidamente, gama enorme de possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão somente, às pessoas jurídicas de Direito Público, portadores de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema. Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo. A despeito dessas autorizações constitucionais [...] insiste o legislador em dizer que só a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm legitimidade para ocupar o tópico de sujeito pretensor nas obrigações tributárias. Levada a sério a letra do art. 119, ruiam todas as construções relativas à parafiscalidade [...]”.

Deveras, o fenômeno da parafiscalidade é a demonstração cabal da impropriedade do legislador de 1966, ela que não é, senão, a atribuição por lei a pessoas diversas do Estado, do poder de arrecadar tributos em benefício próprio, tanto a pessoas de Direito Público (autarquias) como a entidades paraestatais<sup>4</sup>.

A parafiscalidade, inclusive, tem uma expressa comprovação no texto constitucional, prevista no art. 8º da Constituição de 1988:

É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

[...]

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, *independentemente da contribuição prevista em lei* (destaque da autora).

A contribuição sindical compulsória, prevista na parte final do inciso retromencionado é verdadeiro tributo, instituído no art. 578 da CLT<sup>5</sup>. Pois bem, os sindicatos são pessoas jurídicas de Direito Privado e – aí se chocando com a criticada redação do art. 119 do CTN – *ocupantes do pólo ativo da obrigação tributária*, que tem por objeto a exação do art. 578 da CLT<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> CARVALHO, op. cit., 2010, p. 365: “Não é tarde para reconhecermos que o art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro. Dele nada se aproveita, com exceção, naturalmente, de admitirmos a ponderação óbvia de que as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos também podem ser sujeitos ativos”.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 83.

<sup>5</sup> A contribuição, de natureza tributária, referida *in fine* no artigo da constituição, difere substancialmente da contribuição prevista no corpo do inciso, esta sem natureza tributária (sendo fixada pela assembléia do sindicato e sem compulsoriedade).

<sup>6</sup> DA FIXAÇÃO E DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SINDICAL.

Por igual, há taxas - espécie do gênero tributos - que são devidas aos titulares dos Serviços de Registros Públicos e Notariais, meras pessoas naturais e, por isso, *tampouco ostentando natureza de Direito Público*.

Reconhece-se, de outra banda, um significativo encolhimento do fenômeno parafiscal na atualidade. Até a publicação da Lei 11.457 de 16 de março de 2007 (lei da “super-receita”), o INSS era o sujeito ativo das *contribuições sociais* previstas nas alíneas *a*, *b*, e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como das chamadas contribuições devidas a terceiros<sup>7</sup>. Com o advento da Lei, a União somou a sua competência constitucional tributária (competência para instituir e regrar os tributos via legislativa), a condição de sujeito ativo desses tributos, antigamente atribuída ao INSS<sup>8</sup>. Residualmente, assim, representam, hoje, a

---

*Art. 578* - As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação do "imposto sindical", pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo. (Vide Lei nº 11.648, de 2008.) *Art. 579* - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967.) (Vide Lei nº 11.648, de 2008.) *Art. 583* - O recolhimento da contribuição sindical referente aos empregados e trabalhadores avulsos será efetuado no mês de abril de cada ano, e o relativo aos agentes ou trabalhadores autônomos e profissionais liberais realizar-se-á no mês de fevereiro. (Redação dada pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976.) (Vide Lei nº 11.648, de 2008.) § 1º - O recolhimento obedecerá ao sistema de guias, de acordo com as instruções expedidas pelo Ministro do Trabalho. (Incluído pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976.) § 2º - *O comprovante de depósito da contribuição sindical será remetido ao respectivo Sindicato*; na falta deste, à correspondente entidade sindical de grau superior, e, se for o caso, ao Ministério do Trabalho. (Incluído pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976.) *Art. 584* - Servirá de base para o pagamento da contribuição sindical, pelos agentes ou trabalhadores autônomos e profissionais liberais, a lista de contribuintes organizada pelos respectivos sindicatos e, na falta destes, pelas federações ou confederações coordenadoras da categoria. (Redação dada pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976.) (Vide Lei nº 11.648, de 2008.) *Art. 589* - Da importância da arrecadação da contribuição sindical serão feitos os seguintes créditos pela Caixa Econômica Federal, na forma das instruções que forem expedidas pelo Ministro do Trabalho: (Redação dada pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976.) (Vide Lei nº 11.648, de 2008.) I - para os empregadores: (Redação dada pela Lei nº 11.648, de 2008.) a) 5% (cinco por cento) para a confederação correspondente; (Incluída pela Lei nº 11.648, de 2008.) b) 15% (quinze por cento) para a federação; (Incluída pela Lei nº 11.648, de 2008.) c) 60% (sessenta por cento) para o sindicato respectivo; e (Incluída pela Lei nº 11.648, de 2008.) d) 20% (vinte por cento) para a ‘Conta Especial Emprego e Salário’; (Incluída pela Lei nº 11.648, de 2008.) II - para os trabalhadores: (Redação dada pela Lei nº 11.648, de 2008.) a) 5% (cinco por cento) para a confederação correspondente (...). (Incluída pela Lei nº 11.648, de 2008.)

<sup>7</sup> Confira-se adiante o item 4.

<sup>8</sup> *Art. 1º* A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta, subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda. *Art. 2º* Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007.) § 1º O produto da arrecadação das contribuições especificadas no caput deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000. *Art. 3º* As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº

parafiscalidade, ao lado dos já referidos sindicatos, notários e registradores, essencialmente os conselhos de fiscalização profissional e agências reguladoras. Ou seja, comparada com a situação anterior ao advento da “super-receita”, que concentrou na União a cobrança de contribuições sociais, a parafiscalidade, sob o aspecto do montante arrecadado, tem hoje meramente uma pálida importância.

Assim, ao alterar o órgão responsável pela administração tributária, a legislação alterou o polo ativo da obrigação tributária. Antes o sujeito ativo era o INSS, papel ora assumido pela União.

A segunda crítica à redação do art. 119 decorre do emprego do termo “competência”. Competência, para o Direito Tributário, segundo a grande maioria dos doutrinadores, diria respeito à aptidão para instituir o tributo, equivalendo, assim à *competência constitucional legislativa para instituir tributos*. Daí que se falar em *competência para exigir o cumprimento* da obrigação tributária mistura conceitos bem distintos.

Posto de outra forma, competência tributária qualifica o momento pré-obrigacional em que é distribuído o poder de tributar, que, nas palavras de Hugo de Brito Machado, constitui aspecto da própria soberania estatal<sup>9</sup>. Essa competência – essa sim! – é exercida apenas pelas pessoas jurídicas de Direito Público interno, porque diz respeito à competência legislativa conferida exclusivamente àquele ente da Federação<sup>10</sup>. Essa competência é indelegável (art. 7º do CTN); o que se permite é a transferência a outro ente das funções de “arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas

6.103, de 2007.) § 1º A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 396-404.

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 70. “Entende-se por ‘competência tributária’, que o art. 7º esclarece ser indelegável pela necessidade de preservação do próprio sistema fiscal da Constituição, a de decretar tributo, na conformidade do fato gerador do mesmo, segundo o CTN, designando os sujeitos passivo, fixando a alíquota ou o quantum, instituindo penas, base de cálculo, enfim, o essencial da obrigação tributária. A pessoa de Direito Público interno beneficiada com a competência exclusiva para instituir o tributo não poderá delegar ou transferir a outra a atribuição de legislar sobre os elementos formadores da obrigação tributária, embora possa celebrar convênios para arrecadação, fiscalização ou execução de leis, serviços e atos administrativos fiscais, como foi previsto no art. 13, parágrafo 3º, da Constituição, na redação de 1969, correspondente ao art. 18, par. 3º da anterior, citada pelo CTN ver art. 102 [...]”.

“Sendo exclusiva, e assim, única, a titularidade da competência para instituir impostos, e dependendo alguma co-titularidade da competência tributária, em matéria de taxas e contribuições de melhoria, do efetivo serviço prestado ou posto à disposição pelos respectivos entes político-administrativos, ou do efetivo exercício do poder de polícia que detiverem por disposição legal, *pode-se dizer que não haverá qualquer vínculo ligando diretamente o sujeito passivo a ente político que apenas estiver a participar da distribuição do produto da arrecadação de determinado tributo.*”

em matéria tributária”<sup>11</sup>. Ou seja, além de bem distinguíveis, conceitualmente, competência e capacidade tributária, não se ignore que também se diferenciam no aspecto da exclusividade, sendo indelegável a primeira e delegável a segunda.

Geraldo Ataliba advertia no aspecto:

A lei que contém a h.i só pode ser expedida pela pessoa político-constitucional competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de acordo com os critérios de repartição de competências tributárias (discriminação de renda) constitucionalmente estabelecidos. Não se confunde a competência para legislar, com a capacidade de ser sujeito ativo de obrigações tributárias<sup>12</sup>.

Por isso a avalanche de críticas doutrinárias, porque “o art. 119 do CTN refere-se a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. *Refere-se, portanto, à relação de tributação já em seu estágio estritamente jurídico*, posta já no plano do direito obrigacional”<sup>13</sup> e porque

ao dizer que “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público [...]”, parece querer reservar a designação para os entes políticos, mas termina por dizer “[...] titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Ora, quem exige o cumprimento da obrigação tributária é o credor, que nem sempre é o ente público que institui o tributo<sup>14</sup>.

Assim, os entes de Direito Público que instituem, pela via legislativa, os tributos, podem delegar a respectiva capacidade tributária ativa, ou seja, a titularidade do poder de exigir o pagamento do tributo, a outras pessoas jurídicas: aí a já abordada *parafiscalidade*, que sinaliza justamente para a dissociação entre o ente que cria, pela via legislativa, o tributo e aquele que o cobra.

<sup>11</sup> Art. 7º do CTN.

<sup>12</sup> ATALIBA, op. cit., 2005, p. 83. Trata-se de conceito coincidente com o de Roque Carrazza: “A competência tributária é a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência. Pode ser colocada no plano da atividade tributária em sentido primário e é, de consequência, logicamente anterior ao nascimento do tributo” (p. 28).

<sup>13</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Título II Obrigação Tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 279.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Nada obstante, vale contrastar com a opinião Zelmo Denari, que parece confundir os conceitos de competência e capacidade e sujeito ativo, reunindo-os eles todos numa só figura, dissociando-se, assim, da realidade normativa posta pelo ordenamento: “Sujeito ativo da obrigação tributária é, pois, o ente político investido de competência e de capacidade tributária, isto é, qualificado para instituir os tributos discriminados na Constituição, bem como apto para cobrá-los dos respectivos sujeitos passivos, vale dizer, para ser titular de direitos e obrigações na ordem jurídica tributária.” Ora, como já escandido, é até possível - aliás é a regra (!), como lembra Paulo de Barros Carvalho - que o sujeito ativo da relação jurídica tributária seja o próprio ente legislador; essa constatação, porém, não autoriza a confusão conceitual contida no excerto. Cf. CARVALHO, op. cit., 2010, p. 364.

Em síntese – e exposto o panorama da doutrina –, conclui-se que sujeito ativo é aquela pessoa de Direito Público ou Privado que detém o poder de cobrar o tributo, ou seja, o titular dos poderes de lançar, fiscalizar e executar. Sujeito ativo *não* é quem legisla, *não* é quem usufrui os recursos, *não* é o destinatário legal do montante recolhido – mesmo que, possivelmente, também revele estas características<sup>15</sup>. Tampouco o sujeito ativo é mero agente de arrecadação, ou seja, a instituição bancária responsável pelo recolhimento; repise-se, sujeito ativo é quem tem a pretensão (poder de exigir) e ação (direito de cobrar em juízo) para haver a prestação pecuniária tributária.

Assim, sujeito ativo da relação tributária é conceito correlacionado com o de capacidade tributária ativa, ou seja, sujeito ativo é aquele com poder de exigir a prestação da obrigação tributária<sup>16</sup>. E exigir a prestação, conforme precisa Hugo de Brito Machado, “significa ter condições para promover a execução fiscal, que é o instrumento posto pela ordem jurídica à disposição do sujeito ativo da obrigação tributária para exigir o seu cumprimento”<sup>17</sup>.

A noção de sujeito ativo, assim exposta, guarda paralelo com aquela defendida pela doutrina italiana. A título de exemplo, segundo Gian Antonio Micheli,

I soggetti attivi della potestà di imposizione. – La legge istitutiva del tributo deve indicare i soggetti attivi, muniti dei poteri di accertamento, di controllo e di riscossione dei tributi (n. 12); in altri termini dei poteri che ho designato compendiosamente di imposizione<sup>18</sup>.

Ainda a título de notícia de Direito Comparado, constata-se que, também, a doutrina austríaca defende conceito assaz familiar à nacional:

<sup>15</sup> Digno de nota o esforço sistematizador de Marco Aurélio Greco, segundo o qual podem ser ativo (não o são, necessariamente, justamente em face da delegabilidade dessa condição): a) a pessoa titular da competência para expedir regras gerais por força de outorga constitucional; b) as pessoas que acumulem as condições de titular da competência para criar normas individuais e de ir a juízo para cobrar crédito não adimplido, como ocorre na figura da chamada parafiscalidade; c) aquele investido da aptidão para lançar e cobrar tributo em benefício de outra pessoa jurídica, como é o caso do INSS nas contribuições devidas a terceiros; d) o responsável tributário que, pelo pagamento de dívida inscrita, subroga-se no crédito tributário, podendo promover a execução fiscal ou nela prosseguir. Cf. GRECO, Marco Aurélio. Arts. 119 e 120. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 201.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *O Sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977. Trata-se de conceito equivalente ao proposto por Geraldo Ataliba, em síntese simples e abrangente, segundo o qual “sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo”. Cf. ATALIBA, op. cit., 2005, p. 83.

<sup>17</sup> MACHADO, op. cit., 2008, p. 396-404.

<sup>18</sup> MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Torino: Unione Tipografico-editrice Torinese, 1981, p. 115.

A condição de credor surge em qualquer caso não por meio das leis de direito tributário material, mas exclusivamente da repartição dos direitos de tributação na Lei de Constituição Financeira e Lei de Equilíbrio Financeiro e não se confere a condição de credor tampouco às Corporações locais que ao final poderão dispor da renda do tributo. *Muito mais decisivo é saber quem é competente para a imposição*, mesmo quando a receita tributária é preponderantemente ou em sua totalidade transferida para outra corporação local.

Nesse sentido, o credor do imposto de renda é a União, porque ele, de acordo com 7 Abs 1 F-VG iVm 7 Abs 1 FAG 1997, apesar de se tratar de um tributo cuja receita é repartida entre União (Bund), Estados (Länder) e Municípios (Gemeinden), é unicamente lançado, exigido e executado por meio de órgãos da Administração Federal. Neste sentido, também a posição de credor do Imposto Territorial (imobiliário). Nada obstante se tratar de um tributo regulado em lei federal e parcialmente calculado por meio de órgãos federais, seu lançamento e exigência se dá exclusivamente pelos Municípios (Gemeinden). Ou seja, credor não é o ente legislativo (União), mas, sim, o ente competente para a exigência<sup>19</sup>.

Ou seja, tal qual na Áustria, no Brasil tampouco é relevante aferir quem é destinatário do montante arrecadado a título de tributo; aqui, como no país alpino, sujeito ativo é quem *lança, exige e executa* o tributo.

## 2 SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SUJEITO PASSIVO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

8

A identificação do sujeito ativo da obrigação tributária tem reflexos determinantes também na composição da relação material de repetição de indébito e, por consequência, na respectiva relação processual.

<sup>19</sup> *Die Frage, wer als Gläubiger einer Steuer in Betracht kommt, spielt weder im Steuerschulrecht noch auch im Verfahrensrecht eine besondere Rolle. Während in Abhandlungen über das Steuerschuldrecht als Steuergläubiger grundsätzlich jene Gebietskörperschaft erwähnt wird, die zur Einhebung einer Abgabe berufen ist, wird die Frage im Verfahrensrecht durch Regelungen verdrängt, welche die Festlegung der einzelnen behördlichen Kompetenzen zum Gegenstand haben. Die Gläubigerstellung ergibt sich jedenfalls nicht aus den materiellen Steuergesetzen, sondern ausschliesslich aus der Verteilung der Besteuerungsrechte im Finanzverfassungs- und Finanzausgleichsgesetz. Und sie ergibt sich auch nicht daraus welche Gebietskörperschaft letztlich über den Abgabenertrag verfügen kann. Entscheidend ist vielmehr, wer zur Einhebung zuständig ist, und zwar auch dann, wenn der Ertrag überwiegend oder gar zur Gänze einer anderen Gebietskörperschaft zukommt. In diesem Sinne ist etwa Gläubiger der Einkommensteuer der Bund, weil es sich dabei zufolge 7 Abs 1 F-VG iVm 7 Abs 1 FAG 1997 zwar um eine Abgabe handelt, deren Ertrag zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geteilt wird, die aber allein durch Organe der Bundesverwaltung bemessen, eingehoben und auch zwangsweise eingebracht wird. In diesem Sinne ist aber auch die Gläubigerstellung für die Grundsteuer zu beantworten. Obwohl es sich dabei um eine bundesgesetzlich geregelte Abgabe handelt, und Bundesorgane teilweise auch für deren Bemessung zuständig sind (8 GrStG iVm 194 BAO), erfolgt deren definitive vorschreibend und Einhebung ausschliesslich durch die Gemeinden, d. h. dass Gläubiger nicht die gesetzgebende Gebietskörperschaft (Bund), sondern die erhebungsberechtigte Gemeinde ist. Steuergläubiger und Steuerbehörde sind indessen nicht identisch. Cf. WERNDL, Josef. Allgemeines Steuerrecht. Wien: Springer-Verlag, 2000, p. 131-132.*

Tratando-se de relação jurídica obrigacional vinculando sujeito ativo e sujeito passivo, toda pretensão restituitória deverá ser dirigida contra o titular do direito de imposição, ou seja, aquele com a atribuição de cobrança do tributo.

Essa é a posição correspondente à lógica não só do Sistema Tributário, mas do ordenamento jurídico. Marcelo Fortes de Cerqueira, em obra sobre a repetição do indébito, afirma:

O sujeito ativo da obrigação tributária efectiva será, nas hipóteses de pagamento indevido, o sujeito passivo da relação jurídica de devolução do indébito, daí a importância do seu estudo.

É também no consequente da regra-matriz da repetição do indébito que se encontram os dados indicativos para reconhecer o sujeito passivo da obrigação intranormativa de devolução do indébito. No pólo passivo desta relação está a pessoa de quem é exigida o cumprimento da prestação de devolver tributo indevidamente recolhido, já formalmente apurado. No Direito Brasileiro, tal sujeito passivo é o ente estatal ou paraestatal, a pessoa de direito público ou privado, titular da capacidade tributária ativa, que indevidamente recebeu o pagamento do tributo.

O sujeito passivo da obrigação intranormativa de devolução do indébito será o sujeito ativo da obrigação tributária. É o titular da capacidade tributária ativa, que nem sempre é a pessoa política de direito constitucional interno titular da competência tributária. Capacidade tributária ativa e competência tributária não se confundem; a primeira consiste na aptidão para figurar no polo ativo da obrigação tributária, ao passo que a segunda reside na parcela das atribuições legiferantes das pessoas de direito constitucional interno consistente na faculdade de legislar sobre tributos. Ao contrário da competência tributária, a capacidade tributária ativa é perfeitamente delegável<sup>20</sup>.

Apenas o sujeito ativo da relação tributária tem legitimidade para figurar no polo passivo da ação de restituição. Daí que independe da destinação do tributo para outras pessoas jurídicas ou da ausência da disponibilidade desses recursos em favor do sujeito ativo. É a atribuição de Administração Tributária a determinante para a condição de sujeito passivo da relação processual. Repisa-se o que antes já se salientara, que a capacidade tributária ativa prescinde da disponibilidade dos recursos arrecadados, i.e., sujeito ativo não é necessariamente o destinatário do montante arrecadado a título de tributo. Conclui-se, assim, pela ilegitimidade passiva processual do destinatário do montante arrecadado, bem como pela ilegitimidade do titular da competência constitucional tributária. Uma vez mais, remete-se ao escólio de Marcelo Fortes Cerqueira:

<sup>20</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 406-407.

A capacidade tributária ativa, por si só, não engloba a disponibilidade sobre os montantes arrecadados, mas, independentemente dessa disponibilidade, já determina a qualidade de sujeito passivo da obrigação intranormativa de devolução do indébito.

Assim, figurará no polo passivo desta obrigação de devolução o titular da capacidade tributária ativa, entendimento perfeitamente válido para os denominados tributos parafiscais. Portanto, é a arrecadação e fiscalização (gestão) do tributo que determinará a condição de sujeito passivo da relação jurídica de devolução, não importando a disponibilidade sobre o montante arrecadado. *O fato de haver cobrado indevidamente é o que determina a obrigação de devolver* (destaque da autora).

São passíveis de figurar no polo passivo da obrigação de devolução entidades estatais e paraestatais, ou seja, as pessoas jurídicas de direito público com ou sem personalidade política, e as entidades paraestatais, que são pessoas jurídicas de direito privado, mas que desenvolvem atividade de interesse público. Em tese, aquele que reúne credenciais para assumir a capacidade tributária ativa tem qualidades para figurar no polo passivo da obrigação intranormativa de devolução. O sujeito passivo da obrigação de devolver será a pessoa que realizou a gestão do tributo; apenas este se relaciona com o sujeito passivo da obrigação tributária. Mesmo nas situações em que o titular da capacidade tributária ativa apenas arrecada o tributo e o repassa a outra pessoa, é ao primeiro que incumbirá a devolução do indébito.

Considerando que o direito subjetivo à repetição do indébito deve ser reconhecido por órgão competente do sistema para que se torne efetivo, líquido e exigível - celeuma que se perfaz apenas no plano da obrigação efectual de devolução. Questão de grande relevância é a de se saber qual o órgão competente para receber o pleito de restituição: se o titular da capacidade tributária ativa, o que logrou ficar com o produto arrecadado ou, ainda, o titular da competência tributária. Indubitavelmente que, em princípio, o titular do direito à devolução há de reclamar perante órgão pertencente ao ente titular da capacidade ativa, pois o repasse do tributo é posterior e nada pertine à repetição do indébito; todavia, não se poderá afastar, de pronto, as hipóteses nas quais o órgão competente para receber o pleito de restituição e reconhecê-lo seja diverso do titular da capacidade ativa. A regra permanece a mesma: sujeito passivo da obrigação intranormativa de devolução do indébito é sempre o titular da capacidade tributária ativa, ainda que o reconhecimento do indébito se faça perante órgão diverso, à vezes o titular da competência tributária.

À vista do exposto, é sempre o titular da capacidade tributária ativa que está obrigado a devolver o indébito ao contribuinte, mesmo que este último deva, primeiramente, obter o reconhecimento do indébito perante órgãos administrativos de revisão ou órgãos judiciais não pertencentes ao detentor da capacidade ativa<sup>21</sup>.

Evidentemente que a relação processual guarda peculiaridades que a distinguem da relação de direito material; ainda assim, é irretorquível que a definição do sujeito ativo da obrigação tributária é o primeiro e mais importante passo para a definição do polo ativo ou passivo de uma relação processual em que se discuta um tributo.

Por fim, valem, para concluir este ponto, as palavras do mestre Ricardo Lobo Torres, que em 1983 ensinava:

O sujeito passivo da repetição do indébito, por conseguinte, é o sujeito ativo da obrigação tributária, assim entendido, na definição do art. 119 do CTN, o titular da competência para exigir o cumprimento da dita obrigação tributária. Quem recebe,

<sup>21</sup> CERQUEIRA, op. cit., 2000, p. 407.

institui e exige o tributo é que deve restituí-lo ao contribuinte, se o recebeu sem fundamento jurídico.

A nosso ver a obrigação de restituir incumbe ao ente público que detém o poder de administrar o tributo, isto é, aquele que tem a competência para proceder aos lançamentos. Tipke-Kruse anotam que o obrigado a restituir o indébito é aquele que o recebe (der Leistungsempfänger), que, em regra, é o detentor da soberania sobre o produto (Ertragshoheit), mas que na realidade pode ser o que detém a pretensão de administrar (die den Anspruch zu Verwalten hat). A legislação brasileira adota também esse entendimento<sup>22</sup>.

O autor categoriza, com maestria, dois elementos da relação tributária (numa dimensão mais ampla que a obrigacional) e que dizem respeito, portanto, ao poder de administrar e ao poder de dispor sobre o produto da arrecadação. Quanto a este último, leciona:

Segue-se, daí, que se torna totalmente desinfluyente a destinação do tributo ou a consideração do ente público que tem o poder de dispor sobre o produto da arrecadação. Se é administrado por uma pessoa jurídica, que tem, ou não, simultaneamente, o poder de legislar, pouco importa que seja entregue a outro ente público, através de mecanismos financeiros da transferência de receita ou da participação. A legitimação passiva será da pessoa jurídica de direito público competente para administrar o tributo. A restituição do indébito não é uma obrigação tributária, pelo que lhe não afetam a destinação do imposto ou dos demais elementos financeiros relacionados com a arrecadação ou a apropriação da receita. Demais disso, o abrandamento dos efeitos jurídico-econômicos militam apenas em prol do contribuinte de fato, como garantia constitucional do cidadão, não cabendo aqui cogitar-se de equidade relativamente ao ente público destinatário da percepção do indébito<sup>23</sup>.

Sem embargo desse entendimento doutrinário consolidado, colhe-se linha jurisprudencial em evidente contraste, em demandas em que se discute o imposto de renda incidente sobre rendimentos auferidos por servidores públicos estaduais. Assim a ementa produzida em recurso repetitivo julgado pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO DA FEDERAÇÃO. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.

1. Os Estados da Federação são partes legítimas para figurar no polo passivo das ações propostas por servidores públicos estaduais, que visam o reconhecimento do direito à isenção ou à repetição do indébito relativo ao imposto de renda retido na fonte. Precedentes: AgRg no REsp 1045709/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 21/09/2009; REsp 818709/RO, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 11/03/2009; AgRg no Ag 430959/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 15/05/2008; REsp 694087/RJ, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 21/08/2007; REsp

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 26 ss.

<sup>23</sup> TORRES, op. cit., 1983, p. 29.

874759/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 23/11/2006; REsp n. 477.520/MG, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.03.2005; REsp n. 594.689/MG, rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005.

2. O imposto de renda devido pelos servidores públicos da Administração direta e indireta, bem como de todos os pagamentos feitos pelos Estados e pelo Distrito Federal, retidos na fonte, irão para os cofres da unidade arrecadadora, e não para os cofres da União, já que, por determinação constitucional "pertencem aos Estados e ao Distrito Federal"<sup>24</sup>.

3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 989419/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

A referida jurisprudência equivocadamente exclui inteiramente da relação processual o sujeito ativo da relação jurídica material (a União), com base, unicamente, na destinação do recurso arrecadado (aos estados). A ausência da União na relação processual acarreta situações de perplexidade: embora não participando da relação processual em que se discute o Imposto de Renda, a União, como administradora do tributo, é que, eventualmente, calculará e lançará o tributo devido pelo contribuinte, submetendo-se a uma decisão judicial proferida *inter alios*, o que conflita com noção comezinha da processualística civil.

Vale lembrar que outros tribunais, entre eles, o TRF 4ª Região, por sua vez, vinham decidindo no sentido da existência de litisconsórcio passivo necessário entre a União e o Estado respectivo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. ABONO DE PERMANÊNCIA. ART. 40, § 19, CF/88. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

1. O Estado do Paraná é litisconsorte passivo necessário da União nas ações em que se discute a incidência do imposto de renda sobre o abono de permanência pago a servidores públicos estaduais. Isso porque a União é quem institui o tributo em questão, ou seja, ela é a detentora da capacidade tributária ativa, sendo de sua competência a fiscalização de seu recolhimento e das declarações de ajuste anual. Por outro lado, ao Estado pertence o produto da arrecadação do tributo em tela, sendo responsável por eventual restituição dos valores recolhidos a esse título. 2. Nos termos em que decidiu o STJ, no Resp 1192556, sob a sistemática do art. 543-C, do CPC, as parcelas percebidas a título de abono de permanência possuem natureza remuneratória, passíveis de incidência do imposto de renda. 3. Apelação do Estado do Paraná parcialmente provida, apelação da União e remessa oficial providas. (TRF4, APELREEX 2009.70.00.008572-2, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 06/04/2011)

Sublinhe-se que a relação entre o sujeito ativo e o destinatário da arrecadação não interfere na relação tributária (e tampouco na relação obrigacional de repetição de indébito). A relação jurídica tributária (e a de repetição de indébito) se estabelece, exclusivamente, entre

<sup>24</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2.ed. v. VII, arts. 145 a 149. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1998, p. 3714.

o contribuinte e a pessoa jurídica que realiza a administração tributária daquele tributo (o sujeito ativo). Disposições relativas à repartição de receitas não condicionam o liame existente com o contribuinte e sujeito ativo e, portanto, não a podem afetar quando reproduzida na esfera processual.

Por conseguinte, a relação material entre o sujeito ativo e o destinatário do recurso, quando transposta para o plano processual, não confere legitimidade processual a este último, e tampouco exige a constituição de litisconsórcio passivo necessário entre aqueles dois. Essa relação somente pode suscitar outras posições processuais do destinatário do tributo, como a de denunciado à lide ou a de assistente processual.

Confirma-o Ricardo Lobo Torres:

Quanto ao equilíbrio financeiro entre as pessoas jurídicas de Direito Público beneficiárias do recebimento indevido é problema a ser resolvido posteriormente, através de compensação, descontos ou outros mecanismos financeiros indicados na lei para que o sujeito passivo da repetitória possa se reembolsar do que também ilegitimamente repassara a título de transferência, participação ou entrega de cotas<sup>25</sup>.

E a reforçar o equívoco desse entendimento jurisprudencial, há uma série de disposições legais regulamentando a relação entre a União os entes destinatários do Imposto de Renda na situação comentada. Assim, o art. 18 do Decreto-Lei 1.089, de 2 de março de 1970:

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios manterão em seu poder, para posterior incorporação à sua receita, o produto da retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre o rendimento do trabalho [...].  
§ 2º A incorporação definitiva à receita da retenção realizada na forma deste artigo, somente poderá se dar após comunicação, à repartição competente da Secretaria da Receita Federal, do total dos rendimentos brutos pagos no mês anterior e o montante do imposto retido. Esta comunicação será feita pela entidade retentora até o último dia útil de cada mês.

E com ainda mais explicitação, o art. 5º do Decreto-Lei 1.198, de 27 de dezembro de 1971:

Art. 5º Compete à União efetuar o pagamento da restituição do Imposto de Renda descontado a maior dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios e incorporado às respectivas receitas, na forma autorizada na legislação em vigor  
§ 1º As importâncias restituídas de acordo com este artigo serão debitadas à conta da pessoa jurídica de Direito Público retentora do imposto no Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, ou no Fundo de Participação dos

<sup>25</sup> TORRES, op. cit., 1983, p. 30.

Municípios, e compensadas nas respectivas quotas de participação, na forma a ser estabelecida pelo Ministro da Fazenda.

Ou seja, a jurisprudência não apenas conflita com que é assente na doutrina sobre o legitimado, na relação de repetição de indébito tributário, como desconsiderou norma legal expressa sobre o trato da matéria, que atribui à União a legitimidade passiva nos pedidos de restituição.

### 3 A DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO NAS CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS

Outra situação que provoca alguns equívocos na prática judiciária, e que diz respeito exatamente ao tema em questão, decorre da percepção pouco clara do papel das entidades destinatárias do produto da arrecadação na relação tributária. Trata-se do universo amplíssimo das contribuições devidas a terceiros: SESI, SENAI, SESC etc.<sup>26</sup>

Não há, primeiramente, qualquer norma determinando o litisconsórcio necessário entre o sujeito ativo da relação obrigacional e o destinatário legal dos recursos da arrecadação, em demandas em que se discuta, por exemplo, a constitucionalidade das contribuições devidas a terceiros. Assim, esse litisconsórcio só poderia nascer da natureza da relação de direito material, desde que a demanda repercutisse potencialmente nas esferas jurídicas, tanto do sujeito ativo, como do destinatário do tributo, lembrando-se que o *mero interesse econômico não é bastante a legitimar alguém ao processo* (art. 50 do CPC<sup>27</sup>).

Nada obstante, o Superior Tribunal de Justiça adota entendimento pela legitimidade do destinatário das contribuições devidas a terceiros. Note-se que não há, em relação à matéria, uma uniformidade de entendimentos, havendo alterações não só temporais mas também em relação a casos análogos ou idênticos, como demonstram os arestos abaixo:

PROCESSUAL - LEGITIMIDADE - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - SALÁRIO EDUCAÇÃO - COBRANÇA PELO INSS EM FAVOR DO FNDE - LEGITIMIDADE DO INSS.

<sup>26</sup> Assim o elenco das “contribuições devidas a terceiros” e o respectivo beneficiário: salário educação, arrecadação transferida ao FNDE - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, contribuições devidas ao INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária; SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial; SESI – Serviço Social da Indústria, SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial; SESC – Serviço Social do Comércio; SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Fundo Aeroviário; SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural; SEST - Serviço Social do Transporte; SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte, SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo; APEX do Brasil - Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos.

<sup>27</sup> Art. 50. Pendendo uma causa entre duas ou mais pessoas, o terceiro, que tiver interesse jurídico em que a sentença seja favorável a uma delas, poderá intervir no processo para assisti-la. (Código de Processo Civil)

I - As ações em que se discutem o lançamento e a cobrança, pelo INSS, de salário educação devem ser propostas contra esta autarquia.

O mesmo ocorre com aquelas em que se pede repetição de indébito.

Caso já tenha transferido o valor arrecadado ao FNDE, o INSS deverá pedir que se denuncie a lide a essa entidade.

II - Se entretanto o credor quiser compensar o pagamento indevido, com débitos seus para com o FNDE, a ação terá de ser proposta contra este.

(REsp 265632/SC, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2001, DJ 05/11/2001, p. 84)

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. INSS E FNDE.

1. O INSS e o FNDE, e não a União, possuem legitimidade ad causam para figurar no pólo passivo das demandas em que se discute a contribuição ao salário-educação.

2. Recurso especial provido.

(REsp 439.271/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2006, DJ 24/05/2006, p. 127)

A posição tecnicamente mais correta parece ser a que determina que os entes destinatários dos recursos figurem no polo passivo de eventual denunciação da lide. Colaciono, em seguida, julgado em que essa posição foi adotada:

PROCESSUAL CIVIL. REEXAME NECESSÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS, ARRECADADAS PELO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL. [...].

Pretendida posição do SESC/SENAC/FNDE como litisconsortes necessários devidamente superada no v. acórdão de fls. 77, que, louvado em julgado do STJ, no Recurso Especial 265632/SC, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, assentou, na ementa (fls. 77) que “estando o INSS autorizado por lei a recolher e fiscalizar contribuições diversas (SESC, SENAC, SENAI, contribuição para o salário – educação), deve o mesmo pedir a denunciação da lide da entidade para a qual já tenha repassado o produto da arrecadação, nas demandas em que se busque a restituição do indevidamente pago [...]. Inexistência, na hipótese, de litisconsórcio passivo necessário, mas, sim, de denunciação da lide, esta não obrigatória e não feita pelo INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL. [...]

(AC 199851033034000, Desembargador Federal ROGERIO CARVALHO, TRF2 - QUARTA TURMA, 09/09/2004).

#### **4 AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LC 123 QUE INSTITUIU O SIMPLES NACIONAL**

A Lei Complementar 123/2006 traz alterações substanciais no âmbito da conformação da relação obrigacional estabelecida entre o Poder Público e os contribuintes do Simples Nacional.

O Simples Nacional transferiu parte da administração tributária de alguns tributos de competência dos Estados e Municípios para a Secretaria da Receita Federal, no âmbito da União. *In verbis*:

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. [...].

### Da Fiscalização

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

§ 1º As Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados poderão celebrar convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização a que se refere o caput deste artigo.

§ 2º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte exercer alguma das atividades de prestação de serviços previstas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar, caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização da Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da empresa, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 3º O valor não pago, apurado em procedimento de fiscalização, será exigido em lançamento de ofício pela autoridade competente que realizou a fiscalização.

§ 4º O Comitê Gestor disciplinará o disposto neste artigo.

O regime de apuração de tributos denominado Simples Nacional estabeleceu, sem dúvida, uma situação *sui generis* em relação à Administração Tributária dos tributos envolvidos que comporta um estudo particularizado.

O primeiro exame deve discorrer sobre a extensão do poder de administrar o ICMS e o ISS (tributos estadual e municipal incluídos no Simples Nacional), que foi transferida à União, uma vez que, embora a arrecadação tenha sido integralmente transferida à Secretaria da Receita Federal do Brasil, as atividades de fiscalização podem ser exercidas pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, conforme determina o art. 33 da Lei Complementar n 123/2006.

Antes disso, porém, pondera-se que não houve qualquer alteração relativa à competência constitucional tributária que distribui a aptidão de instituir os tributos ente os entes da Federação. A Constituição Federal determina a elaboração de regime tributário favorável às EPP's e ME's, dispondo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Essa também é a opinião de Alberto Nogueira Júnior que, examinado o parágrafo único do art. 146 da CF, sustenta: “parece correto afirmar que não houve modificação da titularidade da competência tributária para instituírem-se ICMS, IPI, ISS, contribuições para o custeio da seguridade social (art. 195), CSLL, a COFINS, a contribuição previdenciária patronal (art. 22 da 8.212/91) e a contribuição ao PIS/Pasep (239, da CF)”<sup>28</sup>.

Efetivamente, impõe-se reconhecer que a Emenda Constitucional nº 42/2003 não traz qualquer alteração da competência dos entes federativos, permitindo, porém, a transferência da capacidade tributária ativa para apenas um deles. Não se pode dizer, porém, que a situação não suscite dúvida em razão de restarem com a Administração Tributária dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, atribuições típicas do sujeito ativo da relação tributária, como, por exemplo, aquela referida pelo parágrafo 3º do art. 33 da LC 123/2006: “§ 3º O valor não pago, apurado em procedimento de fiscalização, será exigido em lançamento de ofício pela autoridade competente que realizou a fiscalização”. Muito embora, a execução fiscal seja atribuição da União: Art. 41. “§ 2º Os créditos tributários oriundos da aplicação desta Lei Complementar serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”.

<sup>28</sup> NOGUEIRA JUNIOR, Alberto. Litisconsórcio passivo entre sujeitos ativos tributários no regime do simples nacional. *Revista de Processo*, n. 169, ano 34, p. 141-159, mar. 2009.

É verdadeiro que o que a Constituição autorizou e a Lei Complementar executou, foi a transferência do exercício da capacidade tributária ativa de alguns entes da Federação para outro, com o fim de alcançar a pretendida desburocratização e simplificação do regime tributário das empresas de pequeno porte e microempresas. No entanto, não se pode ignorar que parte da atividade de fiscalização e, também, de cobrança remanesceram com os demais entes da federação.

Segundo Alberto Nogueira, não é possível falar, em relação a esses impostos, de alguma espécie de *condomínio* de direitos ou de interesses dos diversos sujeitos ativos tributários<sup>29</sup>. Daí que seria inaceitável a ideia de que há um litisconsórcio necessário entre o respectivo ente da federação e a União.

Houve, sem dúvida, o estabelecimento de uma situação *sui generis*, isso porque a Lei Complementar 123/06<sup>30</sup>, com a redação dada pela Lei Complementar 128/2008, definiu que determinadas demandas a respeito de tributos incluídos no regime do Simples Nacional fossem ajuizadas perante o respectivo ente instituidor e não contra a União, como seria de se pressupor. O legislador, portanto, fez uma opção que embora contrarie posições doutrinárias bastante consolidadas, acatou uma tendência da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que reconhece o interesse econômico como elemento suficiente para o posicionamento do ente no polo passivo da relação processual<sup>31</sup>:

#### Do Processo Judicial

Art. 41. Os processos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no § 5º deste artigo.

§ 1º Os Estados, Distrito Federal e Municípios prestarão auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação aos tributos de sua competência, na forma a ser disciplinada por ato do Comitê Gestor.

§ 2º Os créditos tributários oriundos da aplicação desta Lei Complementar serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 3º Mediante convênio, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá delegar aos Estados e Municípios a inscrição em dívida ativa estadual e municipal e a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais a que se refere esta Lei Complementar.

<sup>29</sup> NOGUEIRA JUNIOR, op. cit., 2009, p. 145.

<sup>30</sup> Republicada.

<sup>31</sup> NOGUEIRA JUNIOR, op. cit., 2009, p. 157. “É verdade, contudo, que a jurisprudência no âmbito do E. STJ tem perfilhado entendimento radicalmente contrário ao que aqui vem sendo defendido, reconhecendo a legitimidade dos Estados de integrarem o pólo passivo de ações declaratórias ou desconstitutivas de relações jurídicas tributárias federais, quando os efeitos práticos da decisão judicial puderem repercutir economicamente na sua esfera patrimonial”.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo aos impostos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações prestadas na declaração a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar.

§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo:

I - os mandados de segurança nos quais se impugnem atos de autoridade coatora pertencente a Estado, Distrito Federal ou Município;

II - as ações que tratem exclusivamente de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, as quais serão propostas em face desses entes federativos, representados em juízo por suas respectivas procuradorias;

III - as ações promovidas na hipótese de celebração do convênio de que trata o § 3º deste artigo.

Considerando-se que não houve uma transferência integral da capacidade tributária ativa, pois Estados, Municípios e Distrito Federal continuam fiscalizando e lançando tributos incluídos no Simples Nacional, é possível melhor compreender as previsões dos incisos II e III do art. 41 acima.

Efetivamente, os incisos II e III acima transcritos explicitam uma situação singularmente nova no processo tributário brasileiro. Com a LC 128/2008, *embora o sujeito ativo da parcela do ICMS e do ISSQN incluída no Simples Nacional seja a União* – que, salvo a partilha dos poderes de fiscalização, detem os poderes de arrecadação e cobrança (execução fiscal) -, a discussão judicial “exclusivamente” relativa a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, será, contra esses, ajuizada.

Para Alberto Nogueira, há evidente impropriedade na legislação:

O sujeito passivo que estiver a ser fiscalizado pelos agentes das Secretarias das Receitas estaduais ou municipais quanto aos impostos e contribuições federais incluídos no Simples Nacional, por exemplo, não terá qualquer vínculo jurídico com os Estados e Municípios, tendo por objeto a obrigação tributária principal – sua relação jurídica continuará a se dar com o ente político federal, que é o constitucionalmente competente para instituir aqueles exações (*sic.*)<sup>32</sup>.

Há, sem dúvida, um novo modelo de relação processual que reflete uma visão diferenciada da relação de direito material, relativa ao Simples Nacional, e que deve ser bastante refletida, sob pena de causar enorme insegurança no manuseio dos instrumentos processuais, custo desnecessário ao andamento do processo em razão de discussões estéreis a respeito de competência, burocratização e complexidade, efeitos certamente fora do espectro de pretensões da Constituição Federal e do Simples Nacional.

Importa, a meu ver, reconhecer que a posição dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal em relação ao Simples Nacional não é simplesmente a de meros destinatários.

<sup>32</sup> NOGUEIRA JUNIOR, op. cit., 2009, p. 153.

Esses entes detêm, em relação ao contribuinte do Simples Nacional, inúmeras atribuições. São eles que administram todas as informações necessárias à verificação de regularidade do contribuinte para ingresso no Simples Nacional, deles dependem, portanto, inúmeros requisitos de inclusão no regime simplificado de apuração, a respeito dos quais são tomadas decisões pelas respectivas autoridades da Administração Tributária local. Além disso, como já dito, ainda detém poder de lançar e notificar o contribuinte para pagamento de tributos incluídos no Simples, excluída a execução, que é atribuição da União. Por fim, há situações em que se discute “exclusivamente” a condição de contribuinte de determinado tributo, para esses casos, o legislador entendeu que não há necessidade de a União figurar no pólo passivo, reconhecendo aos Estados, Municípios e Distrito Federal a legitimidade passiva exclusiva.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O conceito legal de sujeito ativo limita, incorretamente, a posição de sujeito ativo às *peças jurídicas de Direito Público*. Por decorrência, inclusive do sistema constitucional vigente, *peças jurídicas de Direito Privado* estão autorizadas a ocupar o polo ativo da obrigação tributária.

2. Competência é exercida *apenas* pelas peças jurídicas de Direito Público interno, porque diz respeito à competência legislativa conferida exclusivamente àquele ente da Federação. Esta competência é indelegável (art. 7º do CTN); o que se permite é a transferência a outro ente das funções de “arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária”. Competência e capacidade tributária são conceitos distintos, sendo indelegável a primeira e delegável a segunda.

3. Sujeito ativo é aquela pessoa de Direito Público ou Privado que detém o poder de cobrar o tributo, ou seja, o titular dos poderes de lançar, fiscalizar e executar. Sujeito ativo *não* é quem legisla, *não* é quem usufrui os recursos, *não* é o destinatário legal do montante recolhido – mesmo que, possivelmente, também revele estas características. Tampouco o sujeito ativo é mero agente de arrecadação, ou seja, a instituição bancária responsável pelo recolhimento; sujeito ativo é quem tem a pretensão (poder de exigir) e ação (direito de cobrar em juízo) para haver a prestação pecuniária tributária.

4. Apenas o sujeito ativo da relação tributária tem legitimidade para figurar no polo passivo da ação de restituição. Daí que independe da destinação do tributo para outras peças jurídicas ou da ausência da disponibilidade desses recursos em favor do

sujeito ativo. Conclui-se pela ilegitimidade passiva processual do destinatário do montante arrecadado, bem como pela ilegitimidade do titular da competência constitucional tributária.

A relação material entre o sujeito ativo e o destinatário do recurso, quando transposta para o plano processual, não confere legitimidade processual a este último, e tampouco exige a constituição de litisconsórcio passivo necessário entre aqueles dois. Essa relação somente pode suscitar outras posições processuais do destinatário do tributo, como a de denunciado à lide ou a de assistente processual.

5. A Lei Complementar 123/2006, ao instituir o Simples Nacional, transferiu parte da administração tributária de alguns tributos de competência dos Estados e Municípios para a Secretaria da Receita Federal, no âmbito da União.

6. A Lei Complementar executou a transferência do exercício da capacidade tributária ativa de alguns entes da Federação para outro, com o fim de alcançar a pretendida desburocratização e simplificação do regime tributário das empresas de pequeno porte e microempresas. No entanto, não se pode ignorar que parte da atividade de fiscalização e, também, de cobrança remanesceram com os demais entes da federação.

Considerando-se que não houve uma transferência integral da capacidade tributária ativa, pois Estados, Municípios e Distrito Federal continuam fiscalizando e lançando tributos incluídos no Simples Nacional, é possível melhor compreender as previsões dos incisos II e III do art. 41 acima.

7. Os incisos II e III do art. 41 explicitam uma situação singularmente nova no processo tributário brasileiro. Com a LC 128/2008, *embora o sujeito ativo da parcela do ICMS e do ISSQN incluída no Simples Nacional seja a União* – que, salvo a partilha dos poderes de fiscalização, detem os poderes de arrecadação e cobrança (execução fiscal) – a, a discussão judicial “exclusivamente” relativa a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, será, contra esses, ajuizada.

8. A posição dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal em relação ao Simples Nacional não é simplesmente a de meros destinatários. Esses entes detêm, em relação ao contribuinte do Simples Nacional, inúmeras atribuições relativas à administração tributária, incluídos lançamento e notificação, excluída, porém, a execução, que é atribuição da União.

9. Por fim, há situações em que se discute “exclusivamente” a condição de contribuinte de determinado tributo, para esses casos, o legislador entendeu que não há



necessidade de a União figurar no pólo passivo, reconhecendo aos Estados, Municípios e Distrito Federal a legitimidade passiva exclusiva.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARZUA, Heron. As contribuições das Prestadoras de Serviços aos Sesc e Senac. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 55, p.78-84, abr. 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O Sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. *Teoria da Norma Tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CRETILLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2. ed. v. VII, arts. 145 a 149. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1998.

DENARI, Zelmo. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.



DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Título II Obrigação Tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. 5. ed. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Arts. 119 e 120. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. v. II. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Torino: Unione Tipografico-editrice Torinese, 1981.

23

NOGUEIRA JUNIOR, Alberto. Litisconsórcio passivo entre sujeitos ativos tributários no regime do simples nacional. *Revista de Processo*, n. 169, ano 34, p. 141-159, mar. 2009.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora/ ESMAFE, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

WERNDL, Josef. *Allgemeines Steuerrecht*. Wien: Springer-Verlag, 2000.

Submissão: 05/02/2014  
Aceito para Publicação: 20/05/2014