

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADQUIRENTE DE
FRAÇÃO IDEAL ANTES DO TÉRMINO DA OBRA, SUA
LEGITIMIDADE E SEUS REFLEXOS**

**TAX RESPONSIBILITY OF THE IDEAL FRACTION PURCHASER
BEFORE THE END OF THE WORK, ITS LEGITIMITY AND ITS
REFLECTIONS**

Alan Mori Brito Soares¹

Faculdade de Direito de Vitória-ES (FDV)

Raniella Ferreira Leal²

Centro Universitário Católico de Vitória-ES (UCV)

Emanuel José Lopes Pepino³

Faculdade Estácio de Vitória-ES / Brasil

Resumo

O presente trabalho objetiva analisar a legitimidade dos adquirentes de fração ideal antes do término da obra sejam equiparados aos incorporadores para fins tributários. Para isso, foi feito um contraponto entre os termos da doutrina e os aspectos legais que regem o instituto jurídico, no qual restou comprovado que, devido a uma violação dos limites da responsabilidade tributária, ilegítima é essa equiparação.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária; Adquirente; Incorporador.

Abstract

The present work aims to analyze the legitimacy of the ideal fraction buyers before the end of the work are equated with the developers for tax purposes. For this, a counterpoint was made between the terms of the doctrine and the legal aspects that govern the legal institute, in which it was proved that, due to a violation of the limits of tax liability, this equation is illegitimate.

Keywords: Tax liability; Purchaser; Incorporator.

¹ Graduando em Direito pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Membro do Observatório de Jurisprudência do STJ da FDV. E-mail: alanmbritos@gmail.com

² Graduanda em Direito pelo Centro Universitário Católico de Vitória (UCV). E-mail: raniella.leal@hotmail.com

³ Doutorando em Direito pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV), Mestre em Filosofia do Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pós-graduado em Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra e em Hermenêutica Jurídica pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). E-mail: e_pepino@hotmail.com;

1 INTRODUÇÃO

Ao tratarmos acerca da responsabilidade tributária do adquirente de fração ideal antes do término da obra se faz necessário analisar os argumentos e fundamentos que embasam esse bem jurídico. É nesse sentido que o presente trabalho objetiva analisar se o adquirente possui legitimidade para ser considerados equiparados aos incorporadores para fins tributários, nesse caso em específico.

Para respondermos essa pergunta que tanto nos inquieta, no primeiro capítulo, analisamos a responsabilidade tributária, traçando como ponto de partida a sujeição passiva tributária e os seus limites em face de terceiros.

No segundo capítulo, analisamos a figura do incorporador e a sua responsabilidade legal e efeitos fiscais decorrentes da execução da obra.

Já no terceiro capítulo, analisamos a ilegitimidade do adquirente de fração ideal em figurar como responsável tributário pela obra e a não figuração de todos os limites restarem na inobservância dos princípios da proporcionalidade e a razoabilidade.

Por fim, através de uma contraposição da legislação vigente e a doutrina que regem o instituto da legitimidade de os adquirentes de fração ideal antes do término da obra serem considerados equiparados aos incorporadores para fins tributários restar ilegítimo.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O início de um estudo acerca da Responsabilidade Tributária deve assumir como ponto de partida a sujeição passiva tributária, ou seja, os traços e conceitos iniciais sobre quem deverá responder por uma obrigação tributária, nessa linha a definição de Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior, quando diz que,

[...]

o sujeito passivo tributário é a pessoa física ou jurídica obrigada, por lei, ao cumprimento da prestação tributária, principal ou acessória, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador (ROSA JÚNIOR, 2016, p.228).

O Código Tributário Nacional apresenta duas classificações de sujeito passivo tributário, o contribuinte e o responsável, as diretrizes desses institutos estão no artigo 121, I e II. O Primeiro é aquele responsável tributário que está diretamente ligado a relação jurídica do Tributo (BRASIL, 2016), ou seja, é parte de uma relação jurídica com a Administração Pública que constitui o fato gerador de um tributo.

Por outro lado, o responsável tributário não concorre diretamente para a execução do fato gerador. Em verdade, o responsável tributário é cidadão a quem a própria legislação define a obrigação de adimplemento do tributo em alguns casos (RIBEIRO, 2012). Seja por conveniência na forma de cobrança, seja em razão da impossibilidade de o contribuinte fazer o pagamento.

Aliado a essas definições expressas pelo texto de lei, a evolução do estudo do direito tributário passou a apresentar diversos conceitos para os sujeitos passivos tributários, a começar pelo contribuinte, cujo estudo dos termos que estão envolvidos com o instituto é passível de uma monografia inteira.

O responsável por sua vez, tema deste trabalho, possui questionamentos divergentes pela doutrina, a incluir uma crítica ao próprio uso do termo “responsável” para a sua caracterização, considerando que nos demais países o responsável tributário é sinônimo ao instituto que no Brasil conhecemos como responsabilidade de terceiros.

Um dos expoentes dessa deste modelo diverso do Brasil é o caso da República da Alemanha. Christiane Köing (2007, p. 554), quando apresenta o trecho “Haftung im Steuerrecht bedeutet das Einstehen für eine fremde” - responsabilidade em direito tributário significa assumir a responsabilidade por um passivo de imposto de terceiro - , define que no direito Alemão o responsável tributário é tratado em sede única, não sendo comparado a nenhum outro instituto do direito tributário.

Essa discussão ganha relevo quando debatemos a dificuldade brasileira de diferenciar a responsabilidade tributária, da obrigação originária de pagamento dos tributos pelo contribuinte e principalmente diferenciar essas duas modalidades da responsabilidade tributária de terceiros, como entende Leandro Paulsen:

O que se vê da legislação tributária dos diversos países é que, a par do tratamento geral da responsabilidade do contribuinte por suas obrigações, há um tratamento específico para a chamada responsabilidade de terceiros (PAULSEN, 2014, p. 35).

Apresentadas essas ideias podemos verificar que apesar de o direito pátrio tratar da responsabilidade tributária em bloco no Art. 121 do CTN, é defeso dizer que o responsável tributário é aquele enquadrado no Inciso II do referenciado artigo, ou seja, do terceiro que não está diretamente ligado ao fato gerador e mesmo assim é obrigado a adimplir a obrigação.

Vencida essa etapa de discussão acerca da abrangência do termo “responsabilidade” para fins jurídicos tributário, nos cabe determinar o conceito de responsável tributário, e para isso usaremos a definição de Leandro Paulsen, construída através de uma convergência de conceitos de usados em diversos países e que define com clareza o tema:

Responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis a Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte (PAULSEN, 2014, p. 62).

Uma análise deste conceito demonstra que a responsabilidade tributária segue uma linha preservação de arrecadação da Fazenda Pública, ou seja, o Estado se previne do inadimplemento da obrigação com a opção de constranger um segundo devedor ao cumprimento da obrigação. Essa possibilidade é garantida em razão do interesse público envolvido no recolhimento tributário, em síntese, é o interesse da coletividade que o Estado arrecade e garanta serviços públicos com os tributos.

Importante trazer à tona que o conceito de responsabilidade tributária tem uma grande divergência doutrinária, mas, todos os doutrinadores têm um único texto de

origem para a sua definição, o Artigo 121 do CTN (SANTOS, 2015). Todos constroem suas definições a partir da dissecação do texto legal expresso no Código Tributário.

Ademais, há diferentes formas para que um terceiro venha a ser considerado como responsável tributário, formas que o legislador não tratou de fazer distinção, cabendo esse papel a doutrina da área. Essa ausência de relação específica deve ser amplamente criticada, pois, é inadmissível que uma norma que aplique a responsabilidade tributária a um cidadão que não participou do fato gerador, assume um texto aberto e passível de interpretações (QUEIROZ, 1998), causando uma discricionariedade desnecessária ao judiciário e a Fazenda Pública.

É nessa linha de pensamento que Luciano Amaro (2014) defende existir, mesmo antes da edição do CTN, a presença de duas modalidades ensejadoras à sujeição passiva tributária indireta, que o CTN convencionou em chamar de maneira geral de responsabilidade, são elas a substituição e a responsabilidade por transferência.

Ainda Luciano Amaro (2014) defende que a distinção básica entre essas duas modalidades de responsabilidade se funda no fato que na substituição a lei põe desde logo o “terceiro” na condição de substituto, já na responsabilidade por transferência far-se-á necessário que ocorra algum evento que tenha previsão legal para que se efetive a responsabilização do terceiro.

Manteremos a atenção neste trabalho para a hipótese de terceiro que assume a responsabilidade por meio da transferência, e para isso necessária ressalva apresentada por Sacha Calmon Navarro Coelho (2015) que salienta a existência de inúmeros tipos de responsáveis por transferência, mas que os estudos de sua teoria geral são paritários a todos.

Assim, mesmo que neste trabalho o foco seja na responsabilidade tributária do adquirente de fração ideal, não adentraremos a fundo nesse tema neste momento, mantendo nesse capítulo a exposição geral do tema.

Vencidos os estudos de parte mais geral acerca do instituto da responsabilidade tributária, nos cabe uma análise sobre os limites deste instituto, estudando quais os requisitos para um responsável assumir a obrigação tributária do contribuinte.

Em uma caracterização acerca dos limites da responsabilidade tributária cabe enfatizar que apesar de o texto legal não ser enxuto e fechado. O uso de princípios gerais não pode justificar a atribuição de responsabilidade de terceiros com a obrigação tributária, em função de o próprio direito tributário, na condição de ramo do direito público, ser atrelado ao princípio da legalidade, fundamento inclusive do estado democrático de direito.

Esse debate se mostra mais incisivo quando da justificação da responsabilidade com o uso dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da praticidade, que por si só não justificam a responsabilização tributária de um terceiro, porém, esta responsabilização deve atender também a esses princípios, nessa linha pensa Leandro Paulsen:

[...] é claro que o legislador tributário tem que ter cuidado com a preservação dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, de modo que, mesmo nas hipóteses de substituição ou de responsabilidade, não restem violados. Todavia, também é fundamental que observe a razoabilidade e a proporcionalidade (PAULSEN, 2014, p. 178).

Cabível assim o entendimento de que apesar de não ter o condão de autorizar a cobrança de um tributo, podemos dizer que a razoabilidade e a proporcionalidade têm o condão de bloquear a cobrança de um tributo que não atenda os seus parâmetros. Em síntese podemos defender que os princípios podem ser manejados em sede de defesa, mas não como critério de adequação para a transferência de responsabilidade.

Assim cabe passar a análise dos requisitos mais específicos que limitam a responsabilidade tributária, em primeiro ponto faremos uma análise acerca da necessidade de o terceiro ter vinculação ao fato gerador, como se extrai do Art. 128 do CTN - o art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou

parcial da referida obrigação - , esse limite evita que a escolha de quem figurará como responsável tributário seja aleatória, beirando a arbitrariedade, dessa feita, resta necessário que haja alguma vinculação do responsável com o fato gerador para que seja ele obrigado a prestação tributária.

Ocorre que uma corrente doutrinária amplia a vinculação do terceiro responsável ao sujeito que praticou o fato gerador, ou seja, uma espécie de vinculação indireta, que pode ser exemplificada com a obrigação de os responsáveis efetuarem o pagamento de tributo de filho menor que seja proprietário de imóvel, conforme defende Maria Rita Ferragut:

Entendemos que o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) diretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou (FERRAGUT, 2009, p.38).

Um segundo limite é a necessidade de instrumento de lei *stricto sensu*, determinando que um terceiro seja responsável pelo tributo devido pelo contribuinte originário. Podemos entender que o Art. 121, II do CTN elenca alguns responsáveis tributários, porém, a interpretação deste instituto deve se dá de maneira restritiva.

Esse limite deriva da necessidade de se salvaguardar o princípio da legalidade para a imposição de tributos, sem sentido seria então permitir que a imposição de responsabilidade a um terceiro derive de ato administrativo ou de um decreto, assim, todas as mudanças em tal situação devem ter lei de igual hierarquia, como demonstra Leandro Paulsen, quando analisa caso concreto e apresenta conclusão entendendo que,

A imposição de tributos depende de lei em sentido estrito, de modo que somente a lei pode definir seus fatos geradores, bases de cálculos e sujeitos; [...] toa e qualquer mudança em tal situação, que dispense o contribuinte de fazer o pagamento, que obrigue a suportar retenção, que exclua sua responsabilidade de fazer ou que atribua a possibilidade da Fazenda, subsidiariamente, buscar a satisfação no patrimônio de terceiro responsável exigem instrumento legislativo do mesmo nível (PAULSEN, 2014, p. 181).

Passa-se a análise do terceiro limite para a responsabilização de terceiro por transferência, o princípio da capacidade colaborativa do responsável, que se insere nessa temática como um limite, um suporte e uma medida, conforme o já exposto

entendimento do Art. 128 do CTN, para uma caracterização como responsável é necessário haver ligação entre o fato gerador e o terceiro responsável.

Assim o princípio da capacidade colaborativa, que será de grande valia a defesa da tese deste trabalho, nos aponta a necessidade de ser possível que o terceiro responsável tenha gerência ou ao menos condições de intervir para mitigar a condição de inadimplemento do contribuinte, ou seja, para que seja legítima a responsabilização de um terceiro necessário que este tenha meios de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, afinal, “as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros dependem da capacidade de contribuição que lhes habilite a agir em função da fiscalização ou da arrecadação de tributos” (PAULSEN, 2014, p. 189).

Dito isso, se faz permitido uma construir o entendimento da necessidade de o terceiro responsável possuir meios de administração ou de gerência sobre as retenções e os pagamentos de tributos devidos pelo contribuinte, em não havendo essa caracterização há um choque claro e frontal com o princípio da capacidade colaborativa.

Em sendo um limite à própria caracterização da responsabilidade tributária dos terceiros, não seria prudente que a legislação se estabeleça que um terceiro sem possibilidade alguma de gerência sobre os pagamentos das contribuições assumira essa responsabilidade, seja qual for o tributo questionado, fato que focaremos mais adiante neste trabalho.

3 INCORPORADOR

As incorporações no direito brasileiro estão reguladas em sua maior parte na lei 4.591/64, em concomitância com o Código Civil de 2002, deriva dessa informação o entendimento que a legislação especial foi elaborada sob a égide do Código Civil de 1916.

Far-se-á importante ressaltar que o códex a época vigente se fazia extremamente omissivo no tocante a questão trabalhada, daí a afirmação de Caio Mario da Silva Pereira (1988, p. 231) “[...] o incorporador existiu antes de sequer o direito ter cogitado dele”.

Ressalvada essa ideia, devido é o entendimento da natureza jurídica do contrato de incorporação e da sua complexidade, e para vencer esse ponto, usaremos passagem de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, onde diz:

O negócio jurídico ou série de negócios jurídicos que faz a incorporação é, de regra, negócio jurídico ou série de negócios jurídicos inominados; porém contém, necessariamente, promessa, opção, ou venda e compra de unidades autônomas, ou contrato de divisão material e jurídica do bem comum, com discriminação do que é divisível e do que é indivisível. O que não se arrolou como divisível tem-se por indivisível. A parte paga do preço considera-se, salvo disposição em contrário, contra-prestação que justifica continuarem por conta dos donos do terreno os impostos e taxas do terreno e por conta do vendedor das unidades autônomas, dono, ou não, do terreno, até lavrar-se a escritura hábil para a transferência da propriedade (terreno e outras partes integrantes indivisíveis mais unidades autônomas), os impostos e taxas que sejam concernentes ao novo edifício ou edifício remodelado ou simplesmente “dividido em unidades autônomas” (MIRANDA, 2001, p. 253).

Entende-se então que a atividade de incorporação imobiliária é classificada como um ato ou uma série de atos complexos, não sendo de fácil entendimento, principalmente ao homem médio, todos os trâmites necessários para a sua concretização.

Assim fica delimitado que incorporação é uma das atividades de grande complexidade regulada pelo direito civil, e nos resta apresentar o conceito da atividade de incorporação, se usará para isso escrito de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda:

O que caracteriza, portanto, a incorporação é a finalidade do negócio jurídico, não a composição subjetiva dele. Tanto incorpora o que anuncia, com o terreno e o plano de construção. A futura divisão do edifício (já feito ou a fazer-se) de dois, ou mais andares, em apartamentos [...] quanto aquele que não tem terreno, anuncia o plano, munido de opção de compra, e recebe as prestações dos futuros adquirentes para adquirir o terreno e iniciar a construção (MIRANDA, 2001, p. 206).

Esse conceito define de maneira ampla a atividade de incorporação, dele podemos destacar que incorporação é qualquer atividade com o fim jurídico de venda, ou promessa de venda de frações ideais de lotes, em uma didática apresentação.

Abordada de forma preliminar toda a atividade de incorporação, resta a apresentação do conceito legal de incorporador, o legislador de 1964 se preocupou em enunciar conceito para essa atividade no artigo 29 da Lei 4.591/64 (BRASIL, 1964), da seguinte forma:

Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (VETADO) em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Parágrafo único. Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.

Demasiada importância também trazer ao debate o artigo 30 da referida lei, que coloca na forma de incorporador os proprietários e titulares de direitos aquisitivos de imóveis que atendam as determinações legais, como segue:

Art. 30. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

Dessa maneira figura o conceito legal de incorporador imobiliário, importante dizer que se trata de um conceito amplo, com uma grande quantidade de pessoas figurando no rol de agentes que podem ser classificados na condição de incorporador.

Esse conceito de larga amplitude pode gerar dúvidas de interpretação na aplicação dos dispositivos normativos, é nesse ponto que entra o entendimento doutrinário do direito, a doutrina se encarregou de trabalhar conceitos próprios de incorporador, e de gerar uma síntese daqueles que podem como tal ser considerado.

Nessa linha, Caio Mário da Silva Pereira (1988) disserta que há três possibilidades extraídas do conceito dos artigos de lei para o enquadramento do agente como incorporador, o primeiro cenário se dá para o proprietário do imóvel onde está sendo construído o empreendimento, pois, o título de propriedade por si só já o coloca nessa situação.

Ainda segue o doutrinador, em segundo cenário, comentando sobre o promitente comprador, ou ainda aqueles que se sub-rogam em seus direitos aquisitivos e aqui faz ressalva importante, dizendo que a lei traz importantes condições para que esse agente possa está na condição de incorporador, são elas: cláusulas de irrevogabilidade e irretratabilidade na promessa de compra e venda assinada pelas partes, imissão imediata na posse do promitente comprador e possibilidade de alienação do imóvel em fração ideal, é nesse cenário que este trabalho se aprofundará.

Por fim, apresenta os demais cenários em que é possível figurar na condição de incorporador, como construtor, corretor de imóveis, dentre outras figuras que não serão aprofundadas nesse trabalho.

Importante fazer análise das condições de contração dessa incorporação, a doutrina nos mostra duas condições: “a) construção por empreitada e b) construção por administração” (BARROS, 2009, p. 242), para entendimento destes conceitos usemos lição de Cláudio de Oliveira Santos Colnago e Marcio Brotto de Barros:

Na Construção por empreitada o construtor se compromete a realizar obra certa, com material próprio ou fornecido pelo contratante, mediante remuneração determinada, a qual poderá ser fica ou reajustável por índices previamente determinados. Já na construção por administração, o construtor se compromete a realizar certa obra, mediante remuneração fixa ou em percentuais do custo da própria obra, ficando o contratante encarregado dos encargos econômicos (BARROS, 2009, p. 242).

Esses conceitos são importantes para o entendimento deste trabalho, uma vez que, deixam claro que a própria doutrina entende que o adquirente da fração ideal não está no rol de agentes que podem ser enquadrados como incorporadores, por uma situação de fato, mas sim, por uma mera questão de direito, ou seja, o adquirente de fração que o supracitado artigo 30 da Lei 4.561/64 define como incorporador em

nada tem gerência sobre os procedimentos adotados durante a construção do edifício.

Assim, aliado a uma vivência prática nos é permitido um esforço de pensamento, o cidadão comum, homem médio, que adquire o seu apartamento na planta, sem conhecimento prévio das cominações que a lei o prevê, observa ou ainda tem poder para observar e fazer cumprir todas as determinações de gerência da construção? Obviamente não, este homem médio somente quer efetuar a compra de seu imóvel, o devido registro e posterior ao final da construção o ingresso na residência.

Nesse debate, nos remeteremos ao cenário dois, retratado na síntese do Professor Caio Mario da Silva Pereira, mesmo que cumprida todas essas formalidades que a lei estabelece, estaria justificada a igualização de um agente que em nada contribuiu ao andamento ou gerenciamento da obra, com aquele que assumiu a posição de controle e administração, inclusive dos efeitos fiscais, registrais e de engenharia da obra, essa questão será trabalhada no próximo capítulo deste trabalho.

4 O ADQUIRENTE DE FRAÇÃO IDEAL E A SUA ILEGITIMIDADE PARA FIGURAR COMO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO PELA OBRA

Apresentadas as discussões gerais dos institutos, cabe agora uma análise específica sobre o tema deste capítulo, a fim de delimitar se a possibilidade de enquadramento do adquirente de fração ideal, antes do término da obra é devidamente legítima.

Para isso, cabe apresentar um segundo conceito de adquirente, afinal a lei 4.561 apenas o estende a incorporador, não delimitando o seu conceito tratando assim de conceito jurídico que detém certa vagueza, assim usaremos conceito de Plácido e Silva:

Adquirente se diz pessoa que, por um título translativo da propriedade, adquire alguma coisa. É, desse modo, a pessoa que se tornou senhor de uma propriedade, seja móvel ou imóvel, seja por venda, troca, herança, doação, arrematação, adjudicação, remição, usucapião, ou por qualquer outro meio aquisitivo admitido em direito (Silva, 2008, p. 35).

Da leitura desde conceito, já é possível concluir que quando art. 30 da Lei 4.561 que fala se estende a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras, excepciona a condição de incorporador o titular de direito aquisitivo, está levando a essa condição ao adquirente de fração ideal, já que, titular do direito aquisitivo nada mais é do que o comprador que por motivo diverso não fez o registro de seu título aquisitivo.

Assim, conjugando os conceitos de adquirente, com a ideal de titular de direito aquisitivo, estamos diante da mesma figura jurídica, com uma nomenclatura diversa, fato não raro no direito pátrio.

Nessa linha, o objetivo principal do adquirente da fração ideal é consumir o registro da sua propriedade no Registro Geral de Imóveis competente e assim poder exercer seu direito erga omnes, para isso segundo a doutrina de Maria Helena Diniz (2012) existe o meio originário e o derivado, aqui nos atemos ao modo originário, que ainda segundo o autor, ocorre quando o adquirente não tem qualquer vínculo com aquele que está vendendo o bem imóvel, não tendo conhecimento dos termos da obra, ou de qualquer outro meio de fiscalização sobre os tributos, mão-de-obra, custo, equipamentos e outros insumos.

Demonstra-se com isso que o adquirente da fração ideal, geralmente, em nada tem conhecimento dos termos que foram aplicados na obra, mesmo aquele que se tornou titular dos direitos aquisitivos antes do término da construção.

Vencida assim a etapa, onde se demonstra que o adquirente de fração ideal antes do término da obra não possui qualquer gerência sobre os termos que foram usados durante a construção, necessários agora considerar esse entendimento em conjunto com os limites da responsabilidade tributária apresentados em tópico anterior.

Compulsando os termos apresentados extraímos três limites específicos para a responsabilidade tributária, a necessidade de o responsável ter vinculação ao fato gerador, necessidade de instrumento de lei *stricto sensu* e a capacidade de

contribuição, aliado a esses temos os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e praticabilidade.

Devemos iniciar esse debate pela necessidade de o responsável ter vinculação com o fato gerador, para isso buscamos o conceito didático de Alfredo Augusto Becker (2009), que afirma que a expressão fato gerador pode se igualar com a de hipótese de incidência, ou seja, o fato gerador é a subsunção do fato a norma, far-se-á importante ressaltar que a divergência doutrinária acerca deste conceito.

Juntando esse conceito ao entendimento, é notório que para que um agente seja considerado responsável tributário ele deve ter vinculação com o fato gerador, ou com a hipótese de incidência da questão jurídica.

Ocorre que o adquirente da fração ideal antes do término da construção, que adquire o bem por meio originário, em nenhum momento se vincula com a construção do edifício e por consequência aos tributos dessa derivada, assim, não há de se falar em concorrência desde adquirente para o fato gerador, restando assim violado o primeiro limite para a determinação legal deste agente a condição de incorporador.

Ademais, viola-se ainda o limite da capacidade colaborativa, que em rápida remissão aos termos já descritos, pode ser sintetizado como a necessidade de o responsável tributário possuir meios de administração ou gerência sobre os pagamentos de tributos devidos pelo devedor principal.

Nesse ponto cabe esforço fático para verificar a situação em concreto para auxílio na fundamentação desde ponto, mais uma vez enfatizamos que restou provado que não existe qualquer ligação entre o adquirente e a gerência da obra e dos tributos devidos por essa, assim, impossível dizer que existe condição de o adquirente da fração ideal antes do término da obra ter capacidade para colaborar com a arrecadação de impostos.

Faz falta para que esse possa atender a esse limite da responsabilidade tributária, uma habilitação ou função de fiscalização para que cuide dos termos em que estão sendo tratados as contribuições e tributos devidos pelos incorporadores.

No tocante a lei *stricto sensu* sem dúvidas é o limite de mais fácil debater, apesar das ponderações apresentadas neste trabalho o legislador não hesitou e editou norma para regular a questão, notadamente o artigo 30 da lei 4.561/64, portanto, apesar de todas as ressalvas esse limite está atendido.

Por esses mesmos motivos, impossível é defender uma posição de proporcionalidade ou mesmo de razoabilidade para essa situação, isso se justifica na ideia que pode derivar de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2017) quando defendem que os princípios sejam verdadeiros standards de justiça, num sentido de garantirem que o uso do instituto seja da forma mais equilibrada possível.

Há de se deixar claro aqui que essa ideia denota que os princípios estão vinculados a institutos jurídicos e portanto devem ser considerados dentro da proposta destes institutos, nada mais sensato do que definir que quando dois de três limites para a configuração de um instituto jurídico não se fazem presentes esse não atende a proporcionalidade e a razoabilidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresentados todos os argumentos e fundamentos na busca de delimitar o entendimento da responsabilidade tributária do adquirente de fração ideal antes do término da obra, resta demonstrado que foram violados os limites para que seja configurada a responsabilidade tributária, isso denota uma equiparação que pode causar sanções tributárias ao agente de maneira não fundamentada e sem qualquer ligação com os termos doutrinários.

Ressalta-se que apesar de a lei ser fonte primária do direito, cabe a doutrina o papel de estudo da ciência do direito e para, além disso, um papel de fonte secundária.

Deve a ciência do direito, quando verificar um enunciado normativo, como o artigo 30 da Lei 4.591/64, que foge ao estudo da ciência como um todo elaborar crítica fundamentada para ensejar debate acerca do tema, com objetivo de aplicar uma

interpretação mais racional a esta norma e em homenagem a essa ideia que concluímos nesse trabalho pela ilegitimidade da equiparação de um adquirente de fração ideal antes do término da obra a condição jurídica de incorporador uma vez que, não restaram cumpridos os limites da responsabilização de terceiros, nos termos já apresentados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 6. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 45. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BRASIL. Lei nº 4.561, de 16 de dezembro de 1964, **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, Seção II, p. 834.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- COLNAGO, Claudio de Oliveira Santos; Barros, Marcio Brotto de. A Inconstitucionalidade da Exigência de ISS sobre as incorporações imobiliárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. ano 17/v. 89, p. 238-252, nov-dez 2009.
- DINIZ, Maria Helena. **Sistemas de Registro de Imóveis**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- KÖNIG, Christiane. **Rechtswörterbuch**. 19. Ed. Munchen: Verlag C. H. Beck. 2007.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva 2017.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Tomo 12**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsi.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição tributárias**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Condomínios e Incorporações**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RIBEIRO, Diego Diniz. Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III, do CTN: presunção de certeza da CDA e o cálculo jurisprudencial dos precedentes do STF e STJ. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 199, p. 19– 32, abr. 2012.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 17. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SANTOS, Luiz Fernando Barbosa dos. Sujeito Passivo da Obrigação Tributária: Responsável em Sentido Estrito. **Revista da PGE/RS**, v. 13, mar-15 Disponível em http://www.cedit.pge.rs.gov.br/upload/20151027160834201509081435199_luiz_fernando_barboza_dos_santos_obrigacao_tributaria._responsavel_tributario..pdf. Acesso em 21 abr. 2017.

SILVA, Plácido e. **Vocabulário Jurídico Conciso**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.