ISSN Impresso 1809-3280 | ISSN Eletrônico 2177-1758
www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas

DIREITO E LIBERDADE

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

TAX RESPONSIBILITY

Sérgio Alexandre de Moraes Braga Junior*

RESUMO: O presente artigo trata do tema da responsabilidade tributária por ser o vincúlo jurídico entre o poder de império estatal e a atividade passiva do responsável ou contribuinte. Visualizaremos o grandioso instituto da obrigação tributária, que nos levará, logo, ao tema da responsabilidade. Refletindo sobre as adjetivações de nossa codificação tributária, denota-se que a compreensão do conceito de responsabilidade tributária fica recolhida pelo limitado anátema teórico com o qual o nosso CTN trabalhou na arquitetura do sistema tributário nacional. Sendo assim, o responsável tributário nada mais fará do que o papel de contribuinte, substituindo o pólo passivo da relação jurídica tributária, em virtude de algum outro fato jurídico previsto em lei. Demonstraremos, então, que sob as vestes da responsabilidade tributária, permeia-se, claramente, a natural substituição do pólo passivo da relação tributária, com a exclusão do contribuinte primário, que abandona a condição jurídica de contribuinte. Desta forma, o chamado responsável será estudado nesta temática, além do contribuinte com as nuances que o Estado impõe a ambos, suas conseqüências, obrigações e méritos. Verificaremos o nascimento da obrigação tributária e suas implicações a terceiros nestas relações jurídicas.
Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Obrigação tributária. Contribuinte. Sujeito passivo.

ABSTRACT: This article addresses the issue of tax liability for being the legal string between the power of the state empire and the passive activity of the legal responsible or the taxpayer. We will visualize the great institution of the tax obligation, which will take us to the issue of responsibility. Reflecting on the adjectives of our tax code it shows that understanding the concept of tax liability is collected by the limited theoretical anathema which our CTN worked with on the construction of the national tax system. Thus, the tax responsible will be nothing more than the role of the taxpayer, replacing the passive pole of the tax relation due to some other legal fact provided by law. We shall demonstrate, then, that based on fiscal responsibility, the natural replacement of the passive pole of the tax relation with the primary taxpayer's exclusion is possible, which abandones the legal status of the taxpayer. Thus, the nominated "responsible" will be studied in this subject as well as the nuances of the taxpayer that the state imposes on both with its consequences, obligations and merits. We will verify the birth of the tax liability and its implications to third parties in these legal relations.
Keywords: Tax responsibility. Tax obligation. Taxpayer. Taxable person.

* Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco; Professor da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN) e da Escola da Magistratura do Rio Grande do Norte (ESMARN). Advogado.

1 INTRODUÇÃO

O tema em tela é dos mais controvertidos e tem desafiado os estudiosos, nacionais e estrangeiros. Seu estudo nos leva, inicialmente, ao exame do vínculo jurídico obrigacional, e nos faz passar pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Alguns autores estudam o vínculo jurídico obrigacional demonstrando que a teoria que melhor o explica é a "Teoria Dualista das Obrigações". É caso, por exemplo, de Barassi, Ennecceros, Pugliatti e outros, entre os estrangeiros, e Fábio Konder Comparato, Álvaro Villaça Azevedo e Paes de Barros Leães, entre os nacionais. Tal entendimento, entretanto, não é pacífico, sendo mesmo merecedor de sérias contestações.

Contudo, quando defrontamos com o tema que nos foi proposto, somos inclinados a aceitar aquele pensamento favorável à Teoria Dualista, por nos parecer o legislador tributário brasileiro se filiou àquela teoria alemã.

Por essa teoria deve-se colocar em relevo a cisão entre o "*debitum* e a responsabilidade" como elementos independentes na relação jurídica obrigacional.

Os autores alemães defensores dessa teoria, no seu respectivo ordenamento, evidenciaram, então, a existência de dívidas sem responsabilidade (ex: dívidas de jogos proibidos), bem como responsabilidade sem dívida (como é o caso de fiadores).

Explicam eles que o *debitum (schuld)* consiste no dever jurídico assumido pelo devedor de realizar uma prestação em favor do credor, o qual se traduz numa simples relação de "débito-crédito".

Esclarecem, também, que a responsabilidade (haftung) surge em um segundo momento, e cria o dever de o devedor cumprir efetivamente a prestação em favor do credor, ao mesmo tempo em que dá ao credor o poder de exigir o cumprimento, sob garantia constituída pelo patrimônio do devedor, o que se traduz, portanto, numa relação "dever-poder".

Analisando a obrigação tributária, observou o nosso sempre saudoso Rubens Gomes de Sousa que o CTN, no seu art. 121, englobou em uma só figura, a do responsável, todas as hipóteses da responsabilidade tributária.

Por outro lado, como muito bem sintetizou o Dr. Henry Tilbery [1], o mesmo CTN, no Título II do seu Livro Segundo, regulou-a no Capítulo V "Responsabilidade Tributária", subdividindo-a em quatro seções, a saber:

Seção I — Disposição geral—art. 128;
Seção II — Responsabilidade dos sucessores—arts. 129 a 133;
Seção III — Responsabilidade de terceiros—arts. 134 e 135;
Seção IV — Responsabilidade por infrações—arts. 136 a 138. .

2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Os sujeitos do vínculo são as pessoas que se acham atreladas uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação tributária.

O nosso Código Tributário (art.119 a 123) alude ao sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, mas não podemos, nesta análise, deixar de lado a clássica definição de Berliri - autor mais expressivo da corrente constitutivista italiana -, ao pontualizar que a obrigação tributária é somente o núcleo central e indefectível de um instituto muito mais amplo e interessante, que já se convencionou designar de Relação Jurídica Tributária.

A relação jurídica tributária é caracterizada por Berliri como: "uma relação complexa, resultante de um conjunto de obrigações tributárias, atuais ou eventuais, derivada de uma situação-base, bem como dos direitos, potestades e deveres dela decorrentes".

3 SUJEITO ATIVO

O sujeito ativo da obrigação tributária é, em primeiro plano, o ente político investido de competência tributária, qualificado, portanto, para instituir os tributos discriminados em nossa legislação.

Dos três entes políticos, a União é o que concentra maior feixe de competências tributárias. Além dos impostos de sua competência privativa(IE, II, IR, IPI etc.), a União pode figurar como sujeito ativo na cobrança dos tributos de competência comum (taxas e contribuições de

1 TILBERRY, Henry. Responsabilidade Tributária. **Direito Tributário, Bushatsky**, n. 2, p. 60.

melhoria), do empréstimo compulsório, nos termos do art. 148 da CF/88, e dos impostos residuais e extraordinários, deferidos também à sua competência privativa(art.154, I e II, da CF/88).

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, e que, no Direito Tributário brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada.

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 a inovar a organização jurídica, editando normas. O art. 119 do CTN relata quem é este: "Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento".

Mas sujeito ativo da obrigação tributária não é somente a pessoa jurídica de direito público interno investida de competência tributária. Não raro figuram no pólo ativo da relação jurídica tributária, entes públicos sem competência legislativa, investidos somente de capacidade tributária, vale dizer, de aptidão para ser titular de direitos e obrigações na ordem jurídica tributária.

É o que acontece na cobrança das contribuições sociais outorgadas à competência legislativa e tributária da União (cf. arts.149 e194, par.único, inc.VII), que, para fins de cobrança, fiscalização e arrecadação, delega capacidade tributária ativa a entes descentralizados investidos de personalidade jurídica de direito público.

Portanto, sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público investida de competência e/ou capacidade tributária.

Requisito essencial para a titularidade ativa da obrigação tributária é a personalidade de direito público: entes descentralizados sem personalidade de direito público (empresas públicas , sociedades de economia mista, concessionárias de serviços públicos) não podem figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária.

Em nosso sistema tributário, cumpre à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estados, Distrito Federal e municípios (cf. art. 146, I da CF/88), apesar de nossos legisladores não demonstrarem muito interesse em resolver esses problemas com a elaboração de normas gerais de natureza tributária (art.146, III da CF/88).

4 SUJEITO PASSIVO

O inciso I do art. 126 do CTN dispõe que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil de pessoas naturais. Nada obsta, logicamente, que as pessoas que o Código Civil considera relativa ou absolutamente incapazes (cf. arts. 5º e 6º) figurem como contribuintes do IPTU, ITR ou IPVA.

Por sua vez, nos termos do inciso II, não importa que a pessoa natural esteja, em termos civilísticos, privada do exercício de suas atividades ou da administração de seus bens ou negócios, pois sujeitar-se-á a incidência do ICMS ou do ISS.

Por último, nos termos do inciso III, as pessoas jurídicas irregularmente constituídas estão investidas de capacidade tributária passiva, sujeitando-se, portanto, às regras de incidência tributária próprias das respectivas atividades econômicas.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica obrigada ao seu cumprimento. O sujeito ativo tem a faculdade de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto.

A vocação autonômica do Direito Tributário é revelada, com mais propriedade, quando se analisa o capítulo do "Sujeito Passivo"(art.121 e seg.) e da "Responsabilidade Tributária" (art. 128 e seg.) que o Código Tributário revela.

Com efeito, o CTN cuida de definir o sujeito passivo da obrigação tributária, deixando expresso no seu art. 121: "Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". E, no parágrafo único, enuncia para essa mesma obrigação dois sujeitos passivos, deixando expresso: "O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I—Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta a situação que constitua o respectivo fato gerador; II— Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

Há, pois, dois sujeitos passivos, a saber:

a) o contribuinte — sujeito passivo direto —, que é o titular do fato gerador, se assim se pode dizer, sendo, na verdade, uma forma de manifestar sua capacidade contributiva;

b) o responsável — sujeito passivo indireto —, que é um terceiro vinculado pela lei ao dever de pagar o tributo, sem ter relação direta com o fato tributável.

É o que se deduz da leitura do art. 128 do mesmo Código.

Realmente, o art. 121 do CTN não pode ser analisado e interpretado desvinculado do art. 128, pois ambos estão atrelados, uma vez que a obrigação expressa na lei ordinária depende do comportamento nos limites traçados pelo referido art. 128, que é mais específico, por ser o que conceitua a responsabilidade. (Vide Ives G. S. Martins, Responsabilidade Tributária, *in Caderno de Pesquisas Tributárias* n.5, p. 13 e 14, Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária).

Diz o art. 128 do CTN:

> Sem prejuízo do disposto neste Capitulo, 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.

Ao ler o versículo, vertido em linguagem suficientemente clara, prepara-se o intérprete para assimilar um princípio genérico que o ajude a compreender as mensagens subseqüentes, reguladoras das responsabilidades dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações.

Há, verdadeiramente, um enunciado geral, firmando diretriz, acompanhado de uma ressalva que serve de suporte aos arts. 129 até 138. Anotemos o teor dessa disposição geral(art.128), para saber o que se pode extrair.

Quanto à capacidade tributária, configura-se delimitação do art. 126 do CTN (Lei n. 5172/66):

> A capacidade passiva independe:
> I - da capacidade civil das pessoas naturais;
> II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
> III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Sem maiores dissonâncias, acolhem, os tributaristas brasileiros, o comando emergente desse dispositivo, engrossando o volume das manifestações européias e latino americanas existentes. Reconhece o Direito Tributário aptidão para realizar o fato, ou dele participar, a entes agregados econômicos, unidades profissionais, enfim, organizações de pessoas ou de bens, não contempladas no Direito privado com personalidade jurídica.

Quanto à fixação da responsabilidade pelo crédito tributário, há dois rumos bem definidos: um interno à situação tributada, outro externo. Diremos logo que o externo tem supedâneo na expressão que inicia o período - sem prejuízo do disposto neste capítulo - e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos que mencionamos (129 até 138 do CTN).

O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, leva-nos a esta terceira pessoa, qualquer uma, desde que não tenha relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, pois esta é chamada de contribuinte, mesmo que, muitas vezes, para nada contribua. Sem embargo, haverá de ser colhida, obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma, sendo isto o que determina a legislação.

As duas orientações para a indicação da responsabilidade pelo crédito tributário abrem, para o intérprete, uma série de especulações.

Para cada um dos eventos, compostos na forma de situação jurídica, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal na ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de contribuinte, fazendo-o constar na relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo.

Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica. Está, entre tais sujeitos, a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação.

Eis aqui o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente ao *debitum*.

Agora, quando houver a exclusão do participante direto(contribuinte), e assumir aquele a postura de sujeito passivo da obrigação, não se pode falar em

responsável, e impõe-se o abandono do nome de contribuinte para o ser excluído, uma vez que tudo isso se passou no momento pré -legislativo , inteiramente fora do território especulativo do Direito.

Acreditamos ser esta a fisionomia jurídica do problema da responsabilidade, sempre que o sujeito escolhido saia da compostura interna do fato tributário. Em ambas as hipóteses, teremos uma relação obrigacional de natureza tributária, visto que os sujeitos passivos foram retirados do interior da realidade objetiva descrita no suposto da norma.

Não sucede o mesmo quando o legislador deixa os limites factuais, indo à procura de uma pessoa estranha àquele acontecimento do mundo, para fazer dele o responsável pela prestação tributária, quer de forma supletiva, quer na condição de sujeito passivo exclusivo.

Não é demasiado frisar que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada.

5 CONTRIBUINTE

Contribuinte, como expressa o nosso estatuto tributário, é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Quando a situação-base ostenta fato econômico, como sucede na generalidade dos casos previstos na constituição (importação e exportação de mercadorias, industrialização e fornecimento de bens ou serviços, disponibilidade de bens ou rendas etc.), o legislador ordinário não tem alternativa, pois só pode qualificar como contribuinte o operador econômico que realiza o pressuposto tributário.

Já no caso em que a situação-base tributária ostenta a natureza de ato jurídico, vale ressaltar, quando relevante para o Direito Tributário não é a *intentio fact, mas a intentio juris* , como se dá com impostos que gravam transmissões imobiliárias e as transações mobiliárias(ITBI), o legislador ordinário poderá qualificar, como contribuinte, qualquer das partes envolvidas na relação jurídica, pois ambas são partícipes do ato jurídico bilateral.

Os arts. 42 e 66 do CTN nos dão sugestivos exemplos da opção que pode ser feita, pelo legislador ordinário, para a identificação do contribuinte nesta detida hipótese.

6 RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Responsável Tributário, nos termos do inciso II do art.121, vale dizer, *amplo senso*, é o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária *ex vi legis*. Advirta-se, contudo, que diversos são os modelos de obrigados tributários, cuja responsabilidade deriva de disposição expressa em lei.

Responsáveis Tributários, em sentido estrito, são todos aqueles que, por disposição legal, são acrescidos à relação fisco - contribuinte, em caráter solidário. Ou seja, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas que está vinculada ao fato gerador da obrigação, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

O art. 134 do CTN nos fornece um elenco de pura responsabilidade tributária ao arrolar os pais, pelos tributos devidos pelos filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos tutelados ou curatelados; os administradores de bens, pelos tributos devidos pelos administrados; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico ou comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou concordatário; os tabeliães, pelos tributos decorrentes de atos de ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedades em nome coletivo (sociedades de pessoa).

É, portanto, a sujeição passiva indireta que identifica o responsável tributário. Ela é sempre *ex lege,* mas o elemento básico e permissivo da criação pela lei ordinária da responsabilidade tributária é a vinculação do terceiro com o fato gerador da referida obrigação.

Uma particularidade, nesta sede, decorre do disposto no parágrafo único do art. 134: os responsáveis tributários em causa somente respondem pelas penalidades pecuniárias de caráter moratório, ou seja, não respondem pelas penalidades pecuniárias aplicadas em decorrência da prática de infração à lei tributária. Pelos ilícitos fiscais praticados pelos contribuintes, e apurados pela fiscalização, a qualquer tempo, respondem somente seus partícipes diretos.

Já em sentido amplo, é entendida a responsabilidade como a submissão de

determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

VI-1. Transferência ou Substituição Tributária

Essa sujeição passiva indireta pode ser fruto de uma "transferência" ou de uma "substituição".

Relata-se que há transferência quando existe, legalmente, o sujeito passivo direto (contribuinte) e, mesmo assim, o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária.

A substituição ocorre quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária, que surgirá de sua ocorrência, alguém que lhe está diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são denominados contribuintes de fato.

A transferência ocorre quando a obrigação é gerada contra uma determinada pessoa e, posteriormente, em conseqüência de um novo fato, é transferida para um terceiro vinculado com o fato gerador ou, eventualmente, com o contribuinte (sujeito passivo direto).

Essa transferência pode ser conseqüente de:

a) **Solidariedade** - quando duas ou mais pessoas sejam obrigadas, simultaneamente, ao cumprimento da mesma obrigação. O art. 124 do CTN relata expressamente a quem são solidariamente obrigados:

> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
> Parágrafo Único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, por ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária.

Já o inciso II especifica o território da eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias, bem assim o das pessoas que devem responder solidariamente pela dívida, por determinação legal, o que fica circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da constituição.

Segundo o Código Civil, o fenômeno da solidariedade é a ocorrência de mais de um credor, ou de mais de um devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à divida toda(art.896, parágrafo único). Entende-se por solidariedade passiva mais de um sujeito passivo em uma mesma relação obrigacional tributária.

b) **Sucessão** - quando ocorre a transferência da obrigação para outro devedor em conseqüência do desaparecimento do contribuinte, o que pode dar-se por morte, fusão, incorporação, transformação ou alienação de empresas ou de estabelecimentos tributados.

A regra geral do alcance da responsabilidade dos sucessores é delimitado pelo artigo 129 do CTN. Analisando esta norma, a responsabilidade por sucessão alcança não somente os débitos tributários que a antecederam, mas também os que forem apurados após a sucessão, desde que resultantes de fatos geradores ocorridos anteriormente a ela.

No estudo da sucessão, importa-nos verificar a data da ocorrência do fato gerador, o qual observaremos detidamente em tópicos seguintes.

c) **Responsabilidade Legal**-quando a lei responsabiliza um terceiro cumprimento da obrigação, não sendo esta paga pelo contribuinte.

A substituição ocorre quando, por expressa disposição legal, a obrigação se concretiza, desde logo, contra pessoa diversa da do contribuinte, mas vinculada com o fato gerador da obrigação (ver Rubens G. de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária,* Ed. Financeiras, 1960, p. 71-2).

Do exposto, pode-se inferir que a distinção entre a transferência e a

substituição se estabelece pelo fator temporal.

Na sujeição passiva por transferência, a responsabilidade do terceiro após a ocorrência do fato gerador e, portanto, depois de identificado o sujeito passivo direto (contribuinte) e da atribuição da responsabilidade a este.

Na sujeição passiva por substituição, essa transferência ocorre concomitantemente com a ocorrência do fato gerador. A lei coloca, desde logo, no sujeito passivo, uma pessoa diversa da do contribuinte. O terceiro, neste caso, veste as roupagens do contribuinte.

7 CONCEITO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Isto posto, pode ser deduzido o seguinte conceito: Responsabilidade tributária é a imposição legal da sujeição passiva da obrigação tributária a uma pessoa física ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, se vincula com o respectivo fato gerador, seja com exclusão da responsabilidade do contribuinte "substituto", seja assumindo com o contribuinte, supletivamente, a responsabilidade total ou parcial (transferência) pelo cumprimento da obrigação.

O responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir-se da condição de contribuinte , sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem entretanto vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei.

8 CLASSIFICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Da exposição *retro* podemos, também, apresentar a seguinte classificação da responsabilidade tributária: a) responsabilidade tributária originária; b) responsabilidade tributária derivada.

8.1. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ORIGINÁRIA

A responsabilidade tributária originária ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária é o mesmo na fase que se lhe segue ao seu inadimplemento. Vale dizer, quando o *debitum* e a "responsabilidade" incidem sobre a mesma pessoa.

O responsável tributário originário é, via de regra, o contribuinte, ou seja, é aquele que tem ligação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação.

De modo que sua vinculação com o fato gerador faz com que sua sujeição decorra da própria realização desse fato, independentemente de expressa proclamação legal.

Muitas vezes, porém, a administração tem necessidade de exigir o tributo de outrem que não o contribuinte, em conseqüência de disposições legais ou de vinculações havidas entre este terceiro e o contribuinte, o que dá origem à responsabilidade tributária derivada.

8.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DERIVADA

A responsabilidade derivada ocorre com o inadimplemento da obrigação por parte do contribuinte, passando outra pessoa, por determinação legal, a responder pelo tributo.

É aqui que aparece a responsabilidade tributária por transferência. Ou seja, *o debitum* nasce contra o contribuinte, mas a "responsabilidade" se transfere para terceiro.

O CTN, como já foi visto, põe em destaque os seguintes casos de responsabilidade tributária derivada:

a) por sucessão — arts. 129 a 133;
b) de terceiros — arts. 134 e 135;
c) de terceira pessoa vinculada ao fato gerador — art.128.

Assim, vejamos:

a) **Responsabilidade Tributária por Sucessão:**

Nestes casos, o sujeito passivo originário ou direto é substituído por outra pessoa física ou jurídica que se lhe coloca como sucessora.

O sucessor vincula-se ao fato gerador e se torna responsável a partir da data da ocorrência da sucessão.

Os artigos 130 a 133 do CTN abrangem as seguintes situações:

1) Sucessão Imobiliária - art.130;

2) Sucessão Comercial - art.132 e 133;
3) Sucessão *Causa Mortis* - art.131, II e III.

1) Sucessão Imobiliária

A sucessão imobiliária se relaciona com a compra e venda de bens imóveis, e fica o adquirente sub-rogado nos direitos e nas obrigações do transmitente (art.130 do CTN).

O remitente, ou adquirente, de quaisquer bens, móveis ou imóveis, responde pelos tributos relativos a esses bens. Lembra o sempre saudoso e festejado Aliomar Baleeiro que a responsabilidade decorrente de sucessão imobiliária não importa no reconhecimento de caráter real às obrigações tributárias (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, p. 437).

Comete este o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis , no caso do imposto que grava a propriedade , o domínio útil, ou a posse, e bem, assim como as taxas e contribuições de melhoria.

Ora, é de ver que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário. É , fatalmente, elemento estranho.

O único motivo que justifica a desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos, pelo alienante, até a data do negócio.

2) Sucessão Comercial

A sucessão comercial se prende à alienação de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial, e até mesmo profissional.

Prende-se também às situações que configuram fusão, transformação, incorporação, enfim, às alterações na estrutura jurídica das empresas. A matéria é regulada nos arts. 132 e133 do CTN.

A pessoa jurídica de direito privado que resultar dos processos de fusão , incorporação e transformação é responsável pelo pagamento dos tributos devidos até a data do ano.

Não é difícil perceber o dever implícito de forçar a regularização do débito, antes da operação, ou de assumir o ônus na qualidade de responsável.

Fusão é a união de duas ou mais sociedades com o fim de formar uma

nova sociedade.

Transformação é a mudança na forma societária. É a operação em que uma sociedade passa, sem liquidação ou dissolução, de um tipo para outro.

Incorporação é a operação em que duas ou mais sociedade são absorvidas, fatalmente, por outra.

Cisão e a o fato em que a sociedade transfere partes de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes. Extingue-se a sociedade cindida se houver versão de todo o seu patrimônio. Havendo versão apenas de parcela do patrimônio, divide-se o capital.

Outro caso de sucessão comercial é o do art.133, que reponta ao fato de uma pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquire de outra , a qualquer título, fundo de comércio, ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continua a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma ou nome individual.

A pessoa adquirente será responsável pelos tributos devidos até a data do ato. A responsabilidade será integral (inc.I) se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; e subsidiariamente, com o alienante, se este prosseguir na exploração, ou iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão(inc.II). A responsabilidade, nesse caso, é tida como subsidiária.

3) Sucessão Mortis Causa

A sucessão causa mortis deriva do falecimento do contribuinte, pelo que passa a responsabilidade para o respectivo espólio, e, logo após a homologação da partilha, para os herdeiros, na proporção dos quinhões recebidos (art. 131, II e III).

De acordo com o art.131, II, é o sucessor que passa a ser proprietário em virtude do falecimento do proprietário anterior. A expressão sucessor, a qualquer título, pode parecer abrangente; contudo, há de ser entendida segundo este contexto.

Temos, no artigo anteriormente citado, a responsabilidade pessoal. Pressupõe-se, com a lei, um dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas.

Em caso contrário, atua a sanção que, por decisão política do legislador, é estipulada no valor da dívida tributária e, seu pagamento, tem a virtude de

extinguir aquela primeira relação.

4) Sucessão Falimentar

Poder-se-á, ainda, apontar a sucessão falimentar (art.184), sob o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, no seu trabalho publicado no já citado *Caderno de Pesquisas Tributárias*, N.5, intitulado "Responsabilidade Tributária".

A sucessão falimentar é conseqüência da falência do comerciante, ficando a massa falida sub-rogada nas obrigações e nos direitos do falido (CTN, art.184).

O art. 129 do CTN estabelece a regra geral do alcance da responsabilidade dos sucessores. Segundo esta norma, a responsabilidade por sucessão abrange não somente os débitos tributários que a antecederam, mas também os que forem apurados após a sucessão, desde que resultantes de fatos geradores que lhe sejam anteriores.

b) **Responsabilidade de Terceiros:**

Nesta hipótese, a responsabilidade por créditos tributários passa para uma terceira pessoa totalmente alheia ao vínculo tributário originário.

Os casos de responsabilidade de terceiros estão previstos, pelo CTN, nos arts.134 e 135.

Transcreveremos aqui a cabeça do art.134:

> Seção II - Responsabilidade de Terceiros:
> Art.134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

O conteúdo inicial deste artigo é extremamente rico, porque nos revela a existência de um indisfarçável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa.

Não fora isso, e todos os incisos confirmariam a presença de um dever descumprido, na base da responsabilidade solidária. Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas hão de intervir com zelo, e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta, cabalmente, punição.

A responsabilidade de terceiros (art.134) pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda

é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido.

Na definição da responsabilidade das pessoas arroladas no art. *134,* deixa claro o legislador que não é suficiente a existência do crédito e o inadimplemento da obrigação. Para que ocorra a transferência da responsabilidade, faz-se necessário que o terceiro haja interferido no fato gerador, quer por ação, quer por omissão, e que haja total impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Também aqui o CTN deixa claro que:

1º) Os terceiros arrolados pelo art. 134 respondem, solidariamente com contribuinte, nas condições acima fixadas. Ficam todos na posição de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, devido à proclamada solidariedade. Por outro lado, fica excluída qualquer penalidade em relação a eles, exceto as de caráter moratório.

2º) A responsabilidade dos terceiros arrolados é, portanto, abrangente do principal e dos acréscimos decorrentes do atraso do pagamento (principal e multa moratória), respondendo também por juros de mora e correção monetária.

O art. 135 cuida da responsabilidade pessoal pelos créditos relativos a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração ao dispositivo legal, contrato social ou estatutos, praticados pelas pessoas referidas no art.184, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como está claro, o ato deve ser resultante de excesso de poder ou infrações legais, estatutárias ou contratuais.

Trata-se de responsabilidade de caráter pessoal do terceiro que representa o contribuinte. A responsabilidade, no caso, não é solidária. O terceiro responde pessoalmente pelo crédito tributário.

Por outro lado, essa situação é abrangente do descumprimento de preceitos tributários ou não. Isto porque o art. 135 não lhe limitou a abrangência apenas ao valor dos tributos.

Aplica-se, aqui, o magistério de Aliomar Baleeiro, segundo o qual a responsabilidade é abrangente de "quaisquer penalidades e obrigações acessórias" *(Direito Tributário Brasileiro, p.* 448).

Analisando o art.135, é importante descobrir-se em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes respondem pelos créditos tributários dos quais sejam destas pessoas jurídicas contribuintes. A regra geral é a de que todos estes entes citados não respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas, excetuando-se os créditos decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, estatuto ou contrato social.

c) **Responsabilidade de Terceiros vinculados ao Fato Gerador:**

Tais terceiros são os que a doutrina denomina de substitutos tributários, já mencionados anteriormente. Devendo estes estar, necessariamente, vinculados com o fato gerador (STF, RE 77.885-MG, 1A. Turma, DJU, 16.4.75).

O legislador pode atribuir a responsabilidade com exclusão da responsabilidade do contribuinte, como pode, também, atribuí-la, mantendo a responsabilidade parcial ou supletiva do contribuinte.

Existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher, para sujeito passivo da relação jurídica tributária, um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato - signo presuntivo.

Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo - de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo - o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária, um outro qualquer indivíduo, este último é o substituto legal tributário(*TJ-SP- Ac.Unân. da 11a.Câm. Cív.julg.em 03-11-94 - Ap.229.785-2/9-Capital-Rel.Des.Mohamed Amaro).*

È necessário lembrar que o substituto tributário tem de exercer o poder de reembolso, seja, ou não mediante a retenção. Logo, àquela pessoa em que não se reconhecer essa possibilidade não se poderá atribuir a posição de substituto, até porque o seu inadimplemento não legitima a administração à execução sobre o substituído

9 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Rubens Gomes de Sousa inclui a solidariedade como uma das causas da transferência da responsabilidade, no que é combatido por alguns autores (veja-se, p. ex., Sacha Calmon Navarro Coelho, *Caderno de Pesquisas*

Tributárias, n. 5, p. 199).

Em nosso entender, a razão está com o saudoso mestre. Realmente, analisando-se os efeitos da solidariedade tributária, chega-se à conclusão de que o devedor solidário assume uma responsabilidade sem dívida própria.

Lendo-se o art.124 CTN, conclui-se que a solidariedade tributária é sempre passiva *ex lege.*

Ela não pode nascer de um acordo de vontades, ou ser presumida (art. 123).Refere-se às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, e às pessoas expressamente designadas por lei.

Já segundo o inc.I, do art.124, o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A forma como a expressão foi empregada, por ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária.

Quanto ao inciso II, do mesmo artigo, este delimita o território da eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, por igual, das pessoas que devam responder, solidariamente, pela dívida, por determinação legal, o que está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, marcada no texto constitucional.

A fórmula adotada no art. 124 é ampla, porque, para o fisco, são solidários os que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, bem como aqueles que, sem estar nessa situação, sejam expressamente eleitos pelo legislador.

O CTN não define o que se deve entender por "interesse comum". Em princípio, podemos dizer que têm interesse comum os participantes do fato gerador da obrigação. A lei, contudo, pode estender a solidariedade a um terceiro, independentemente daquele interesse comum.

O código elimina, ainda, de modo expresso, qualquer possibilidade do benefício de ordem, e, conseqüentemente, o crédito tributário poderá ser exigido de qualquer dos devedores solidários, ou de todos.

Contudo, a solidariedade não poderá ser utilizada pelo legislador a fim de alcançar, com a obrigação tributária, uma pessoa imune ou isenta.

Nessas hipóteses, a parte correspondente ao crédito tributário dessas pessoas será excluída da cobrança.

Por força do que dispõem os arts.109 e110 do CTN, os efeitos fiscais da solidariedade poderão ser diversos daqueles estabelecidos pelo Direito Civil, bastando que assim disponha, expressamente, a lei tributária.

No silêncio da lei civil ou da lei tributária, o CTN é, no caso, supletivo e regula tais efeitos.

Segundo o art.125 do CTN:

a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
b) a isenção ou remissão (arts. 156, IV, e 172) do crédito tributário (arts.134 e seg.) exonera a todos, porém, quando outorgadas, em caráter pessoal, a um deles, somente a sua parte ficará excluída ou extinta, subsistindo, em relação aos demais, a solidariedade pelo saldo;
c) a interrupção da prescrição (art. 156, V), ocorrida em favor ou contra um dos coobrigados, também favorece, ou prejudica a todos os outros.

10 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÕES

Examinemos, finalmente, a responsabilidade tributária por infrações à legislação fiscal.

O CTN dedica ao assunto capítulo especial, tratando da matéria nos arts. 136 a 138. Na verdade, andou bem o legislador quando separou a responsabilidade dos sucessores e de terceiros da responsabilidade por infrações. Isto porque as primeiras decorrem do descumprimento da obrigação. A responsabilidade por infrações é uma decorrência de ato ilícito.

Em princípio, somente o agente responde pela infração cometida, em face do princípio de que a penalidade não deve passar da pessoa do infrator.

Contudo, nos casos examinados de responsabilidade tributária derivada, o responsável, quanto às penalidades, está sujeito às seguintes normas:

a) os terceiros propriamente ditos devem responder pelo crédito tributário, mas não respondem por penalidades de caráter punitivo (art. 134 do CTN);
b) os sucessores respondem pelo crédito tributário relativo às obri-

gações tributárias surgidas, até a data em que ocorreu a sucessão, respondendo, inclusive, por multas punitivas, se já inscritas antes da sucessão. Este tem sido o entendimento do Col. STF (vejam-se RTJ, 78:965, RE 83.613-SP, e RDA, 127:198, RE 77.471-SP).

O art. 136 do CTN evidencia que o legislador se filiou ao critério objetivo para verificar a responsabilidade por infrações, deixando claro que esta independe da intenção do agente ou do responsável, e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

Fica bem clara a vontade do legislador quando este expressa, no art.136 do CTN, a sua opinião sobre a intenção do agente ou responsável. Transcrevemos a seguir:

> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O próprio CTN, contudo, abre exceções quando admite exclusão de responsabilidade (art. 138) e responsabilidade pessoal dos agentes (art. 137).O pagamento do tributo é a forma cabal de exclusão de responsabilidade:

> Art.138-A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Contudo, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. É o que relatam o parágrado único do art.138 e a Súmula 208 do TFR. Quanto à referida Súmula, relatá-la-emos a seguir: "*A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea*".

Vislumbramos, assim, o requisito essencial da denúncia espontânea.

REFEFÊNCIAS

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade Tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 5.

COMPARATO, Fábio Konder. **Essais d`analyse dualiste de l`obligation en droit privé**. Paris: Dalloz, 1964.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

FUNKE, Haroldo. **A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Empresas no CTN**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 5, Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Câmara Brasileira do Livro, CEJUP, 1993. v.1-2.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Ed. Financeiras, 1960.

TILBERY, Henry. Responsabilidade Tributária. In: **Direito Tributário**. São Paulo: Bushatsky, n.2.