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

DIREITO E LIBERDADE

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

LIABILITY OF THIRD PERSON IN THE NATIONAL TAX CODE

Ednildo Elias de Oliveira*

RESUMO: O artigo propõe-se a delinear, sem pretensão de esgotar um assunto de tão relevante complexidade, diversos aspectos no que tange à responsabilidade tributária, dentro do vasto tema da responsabilidade tributária de terceiros, contida nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Trabalharemos na linha que leva à sujeição passiva indireta, hipóteses que esta comporta, e finalmente chegaremos ao estudo da responsabilidade de terceiros em suas modalidades: solidária e pessoal. Porém, esses terceiros obrigados, como veremos em nosso estudo, precisam de um vínculo pessoal ou profissional, sendo o caso de pessoa jurídica, com os sujeitos passivos da obrigação tributária, devem ter relação mesmo que indiretamente com a situação que constitui o fato gerador. Neste contexto, pode-se dividir a responsabilidade tributária de terceiros por transferência ou por substituição. Portanto passamos a delinear pontos importantes deste instituto de grande importância para o sistema tributário nacional.
Palavras-chave: Responsabilidade. Tributário.Terceiros.

ABSTRACT: The article aims to outline, without intending to exhaust a subject of so relevant complexity, several aspects regarding the tax liability within the broad topic of tax liability of third parties contained in Articles 134 and 135 of the National Tax Code. The paper will follow the line that leads to the indirect passive subjection, the possible hypothesis, and finally get to the study of third-party liability in its modalities: joint and personal. However, these parties must, as it shall be seen in this study, need a personal or professional link, configuring the case of legal entities as taxpayers with tax liability, and so must be related even indirectly to the situation which constitutes the taxable event. In this context, it's possible to divide the tax liability from others by transference or replacement. Thus important points of this institute of great importance to the national tax system are outlined.
Keywords: Responsability. Tax. Third party.

* Especializando em Direito Tributário da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Ceará-Mirim – Rio Grande do Norte – Brasil.

1 INTRODUÇÃO

Segundo o dicionário jurídico, a palavra "responsabilidade" significa responsabilizar-se, vir garantindo, assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou, ou do ato que praticou. No direito tributário, a palavra responsabilidade refere-se à sujeição de determinada pessoa, que pode ser o contribuinte ou não, ao direito da Administração Fazendária exigir a prestação da obrigação tributária.

Na leitura breve do art. 121, parágrafo único, II do CTN, em junção com o art. 128, também do CTN, 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.

A responsabilidade de terceiro configura-se como uma espécie da responsabilidade por transferência, constituindo-se no dever de zelo, em virtude de lei ou contrato, que algumas pessoas devem ter para com o patrimônio de outras, geralmente pessoas físicas incapazes ou entes desprovidos de personalidade jurídica.

Enquanto o artigo 134 designa caso de responsabilidade por transferência, sendo, portanto, hipótese de responsabilidade solidária, o artigo 135 indica exemplo de responsabilidade por substituição, sendo, pois, a responsabilidade pessoal e exclusiva.

Nas linhas que se seguem procura-se delinear, ainda que de forma sucinta, o contexto, efeitos e possibilidades que envolvem a responsabilidade de terceiros.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme dispõe o artigo terceiro do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Dessa forma, pode-se concluir que a relação tributária possui natureza

obrigacional, na qual se identificam dois polos: o ativo (credor) representado pelos entes tributantes, isto é, pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal); e o polo passivo (devedor) representado por pessoas físicas e jurídicas, ou, mais precisamente, os chamados "contribuintes". Os sujeitos passivos da relação tributária podem ser divididos em sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto.

O sujeito passivo direto ou contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; enquanto que o sujeito passivo indireto, também chamado de "responsável tributário", é a pessoa que, não sendo contribuinte, tem sua obrigação decorrente de expressa disposição legal. Dessa forma, sem possuir relação de natureza econômica, pessoal e direta com o fato gerador, o responsável tem sua responsabilidade derivada, pois decorre da lei e não da referida relação. (art. 121, parágrafo único, II do CTN).

No entanto, a responsabilidade pelo pagamento de tributo não pode ser atribuída a qualquer terceiro, declarando expressamente a lei que este responsável deve possuir um vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador. Assim, explicita o artigo 128 do CTN:

> [...] 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.

A sujeição passiva indireta poderá ser por substituição ou por transferência de ônus. Na responsabilidade por substituição, a lei determina que o responsável assuma o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador, de modo que o responsável já é o sujeito passivo desde o nascimento da obrigação tributária. (art. 150, § 7º da CF). Já na responsabilidade por transferência de ônus, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária é transferida ao terceiro pela ocorrência de um fato posterior ao surgimento da obrigação. Também ocorre por expressa previsão legal. Essa transferência poderá excluir a responsabilidade do

contribuinte ou atribuí-la em caráter suplementar.

Frise-se, de forma resumida, que na responsabilidade por substituição a sujeição ocorre antes da existência do fato gerador; e na responsabilidade por transferência, a sujeição passiva surge posteriormente à ocorrência do fato gerador, ambos expressamente previstos em lei.

A responsabilidade por transferência pode se derivar de três situações: a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiros, esta constituindo o objeto de análise do presente artigo.

Assim, analisar-se-á as duas primeiras espécies de responsabilidade por transferência, de maneira resumida, tendo em vista, como dito anteriormente, que o foco deste artigo é a responsabilidade de terceiros.

3 ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

De acordo com o assunto já explanado, a escolha do responsável na responsabilidade por transferência ocorre posteriormente à existência do fato gerador. Ou seja, a obrigação tributária que até então era do contribuinte, por expressa previsão legal, desloca-se para uma terceira pessoa por conta de um evento posterior à ocorrência do fato gerador.

Após um determinado acontecimento, como, por exemplo, a morte do contribuinte ou a aquisição de bens, o ônus tributacional é transferido para o responsável.

O Código Tributário Nacional lista três possibilidades de responsabilidade por transferência: por solidariedade tributária passiva (arts. 124 e 125); dos sucessores (arts. 130 a 133) e de terceiros (art. 134 e 135).

A solidariedade tributária passiva ocorre quando cada um dos devedores solidários responde pela obrigação tributária *in solidum*, ou, no todo. Pode ser natural ou legal. A primeira se dá entre pessoas que possuem um interesse comum no que constitui o fato gerador, por exemplo, o pagamento do IPTU quando vários irmãos são coproprietários de um imóvel. Por sua vez, a solidariedade legal ocorre por determinação da lei, a qual designará expressamente aqueles que responderão solidariamente pela obrigação tributária. Por exemplo, na remessa de mercadoria vinda

de outro estado para venda sem destinatário certo, o remetente e o transportador são solidariamente responsáveis.

Na solidariedade tributária passiva o Fisco não é obrigado a seguir uma ordem de preferência. Portanto, nenhum dos devedores solidários poderá invocar o "benefício de ordem", para que, eventualmente, os bens do outro coobrigado sejam executados primeiro.

Na responsabilidade dos sucessores (arts. 130 a 133 do CTN) a obrigação se transfere para outrem em virtude da extinção do devedor original. Pode ser por causa *mortis* do primeiro devedor (nesse caso a transmissão é feita para os herdeiros) ou por ato *inter vivos* em quatro situações: transmissão de imóveis, transmissão de bens móveis, transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional e transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão.

Como última espécie da responsabilidade tributária por transferência tem-se a responsabilidade de terceiros, sobre a qual se tratará mais detalhadamente a seguir.

4 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade de terceiros diz respeito ao dever de cuidado, em virtude de lei ou contrato, que determinadas pessoas devem possuir com relação ao patrimônio de outras. É o caso de pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes que não possuem personalidade jurídica, como o espólio e a massa falida. Como já referido, o CTN trata sobre a responsabilidade de terceiros em seus artigos 134 e 135.

O artigo 134 contém situação de responsabilidade por transferência, pois o dever de sujeição se apresenta posteriormente ao fato gerador. Nesta hipótese a responsabilidade é subsidiária.

4.1 RESPONSABILIDADE "SOLIDÁRIA" DE TERCEIROS: art. 134 do CTN

Dispõe o artigo 134 do Código Tributário Nacional que responderão, no

caso de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Apesar de o artigo supracitado estabelecer uma responsabilidade solidária, alguns autores, como Eduardo de Moraes Sabbag (*Direito Tributário*, 2008), entendem que a responsabilidade contida neste artigo não é "solidária plena", mas sim subsidiária, uma vez que a lei estabelece uma ordem de preferência a ser seguida. Primeiramente, a cobrança é feita ao contribuinte; caso este não possa pagar, exige-se o gravame do responsável.

Já outros autores afirmam que, por se tratar de responsabilidade solidária das pessoas enumeradas nos incisos I ao VII, a cobrança independe da verificação da impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. O certo é que a própria norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Quis o legislador, na verdade, referir-se à responsabilidade subsidiária, porque a solidária não comporta benefício de ordem. [1]

Ou seja, além do contribuinte não poder arcar com a obrigação tributária, o terceiro deve ter participação no ato que configure o fato gerador do tributo (comissão) ou indevidamente ter se omitido (omissão). "É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade."[2]

Conforme dispõe o parágrafo único do artigo 134, neste caso a

1 HARADA, 2010, p. 490.
2 MACHADO, 2006, p. 158

responsabilidade de terceiros só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório. "Repare que somente a obrigação principal poderá ser exigida dos terceiros, excluindo-se, assim, o cumprimento dos deveres acessórios e a aplicação das penalidades, excetuadas as de caráter moratório."[3] Pode-se depreender, portanto, que somente são transferíveis as multas que punem o inadimplemento da obrigação tributária principal.

Importante ressaltar que os contribuintes enumerados no artigo em estudo, embora sejam incapazes ou despidos de personalidade jurídica, possuem capacidade tributária passiva.

4.2 RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS: art. 135 do CTN

Já o artigo 135 designa exemplo de responsabilidade por substituição, pois o dever tributário é concomitante ao fato gerador. A responsabilidade é pessoal.

Prescreve o artigo 135, *in verbis*:

> São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
> I - as pessoas referidas no artigo anterior;
> II - os mandatários, prepostos e empregados;
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Tal artigo refere-se à responsabilidade pessoal e exclusiva (não solidária) dos mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes, além daqueles constantes dos incisos do artigo antecedente, quanto às obrigações resultantes de atos praticados com abuso de poder ou infração de lei.

Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" e a "subsidiariedade" do art. 134. Neste a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.

3 SABBAG, 2008.

Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.[4]

A responsabilidade pessoal dos representantes justifica-se porque, geralmente, trata-se de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos contra o contribuinte.

Nessas hipóteses ocorre a responsabilidade por substituição e não apenas responsabilidade solidária estritamente no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, como nos casos elencados no artigo antecedente. Essa responsabilidade por substituição, outrossim, inclui quaisquer penalidades, bem como as obrigações acessórias.[5]

Portanto, para que o contribuinte não seja atingido é necessária a presença de dois requisitos fundamentais: existência de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Com relação ao primeiro requisito, o terceiro age por conta própria, além daquilo que a norma legal, contratual ou estatutária lhe atribui. Diferentemente do artigo 134, que comporta a hipótese de omissão, neste artigo tem-se claramente uma conduta comissiva. Por exemplo, se o estatuto de determinada sociedade impede a compra de um bem imóvel sem que todos os sócios concordem, e, ainda assim, o diretor desta sociedade adquire um imóvel sem respeitar as imposições estatutárias, a dívida do ITBI recairá pessoalmente sobre ele.

Quanto à infração de lei, contrato social ou estatuto é imprescindível a atuação dolosa do agente, devendo ser cabalmente provada. "O descumprimento da obrigação tributária principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa, e não 'infração legal' deflagradora de responsabilidade pessoal."[6]

Por fim, cabe ressaltar que a doutrina em sua quase totalidade considera que o art. 135 comporta uma espécie de responsabilidade por substituição, pois a obrigação tributária recai sobre o responsável desde o mo-

4 COÊLHO, 2009, p. 668.
5 HARADA, 2010, p. 490-491.
6 SABBAG, 2008.

mento em que ocorre o fato gerador.

5 CONCLUSÃO

Dessa forma, pode-se concluir que a sujeição passiva ao poder de tributar do Fisco divide-se em direta e indireta, na sujeição passiva indireta ocorrerá por expressa previsão legal, que atribuirá a um terceiro a obrigação tributária.

A sujeição passiva indireta poderá se dar por substituição ou por transferência de ônus; na responsabilidade por transferência a sujeição passiva surge posteriormente à ocorrência do fato gerador.

A lei não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário, mas somente pessoa que, não tendo relação direta e pessoal, possua algum tipo de vínculo com a pessoa do contribuinte ou a situação descrita como fato gerador da obrigação.

Entre outras proposições podemos definir no estudo que a responsabilidade tributária de terceiros possui uma importância de grande monta na arrecadação de tributos, visto que ela visa diminuir a sonegação, com o uso de recursos escusos; desta forma responsabiliza pessoas que tenham ligação direta e pessoal com os contribuintes originários.

REFERÊNCIAS

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

Correspondência | Correspondence:

Ednildo Elias de Oliveira
Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte – TJRN, Comarca de Ceará-Mirim, Avenida Luiz Lopes Varela, 551, Centro, CEP 59.570-000. Ceará-Mirim, RN, Brasil.
Fone: (84) 3274-2571.
Email: ednildooliveira@tjrn.jus.br

Recebido: 16/11/2011.
Aprovado: 11/03/2012.