



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIRO COM ATUAÇÃO IRREGULAR

Franciele Pereira Silva

Rio de Janeiro

2018

FRANCIELE PEREIRA SILVA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIRO COM ATUAÇÃO IRREGULAR

Artigo apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professora Orientadora: Tatiana dos Santos Batista.

Rio de Janeiro

2018

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIRO COM ATUAÇÃO IRREGULAR

Franciele Pereira Silva. Graduada pela Faculdade de Direito Moraes Júnior – Mackenzie Rio. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo – A possibilidade de responsabilizar as pessoas elencadas no art.134 do CTN e nos incisos I, II e III do art.135 do CTN quando realizarem atos na relação jurídico-tributária que caracterizem uma infração de lei ou com excessos de poderes.

Palavras-Chaves- Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Terceiros.

Sumário: Introdução. 1. Conceitos Tributários e Breve Histórico. 2. Responsabilidade Tributária e suas espécies. 3. A possibilidade de responsabilizar terceiros com atuação irregular, quais hipóteses, as consequências tributárias e o alcance de tal possibilidade. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a possibilidade de responsabilizar terceiros, as consequências tributárias e o alcance dessa possibilidade dentro do contexto do direito tributário. Procurando demonstrar em quais atos ou a falta do mesmo poderá incorrer, ou não a responsabilidade tributária de terceiros. Sendo necessário uma análise de forma a verificar se o ato praticado foi realizado no intuito de ludibriar o Fisco para obter benefício financeiro de forma ilícita.

Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias e jurisprudências, a respeito do tema de modo a conseguir debater a possibilidade de responsabilizar as pessoas elencadas nos art.134, I, II e III e art.135 do Código Tributário Nacional quando realizarem atos na relação jurídico – tributária que caracterizem uma infração a norma ou excessos de poderes além dos quais tinham autorização para praticá-los.

O tema encontra-se no ramo de Direito Tributário, especificamente nas garantias e direitos individuais em face do Estado, que é o detentor da competência tributária para instituir e cobrar o tributo.

O intuito é analisar e entender as obrigações do responsável tributário, por se tratar de uma figura que é incumbida a cumprir obrigações tributárias, exemplificando o recolhimento do tributo, mesmo não sendo o contribuinte de fato, e se o mesmo atuou de forma irregular causando assim, prejuízo ao erário. Por esse motivo se faz necessário analisar os atos

e fatos para verificar se estão em consonância com o ordenamento jurídico, atentando para justificação constitucional e seus limites.

O tema é controvertido tanto na doutrina quanto na jurisprudência, porque como determinar se ocorreu por parte do responsável tributário uma atuação irregular com a finalidade de obter vantagem frente ao Fisco, uma vez que aquele responsável tributário poderá estar colocando em prática um planejamento tributário, mesmo que seja de forma equivocada.

Para melhor compreensão do instituto jurídico é de fundamental importância saber suas origens históricas, a evolução da legislação que aborda o tema, a rotina jurídica e o posicionamento dos tribunais.

Inicia-se no primeiro capítulo do trabalho apresentado os conceitos tributários e um breve histórico.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, a definição de responsabilidade tributária e suas espécies.

O terceiro capítulo pesquisa a possibilidade de responsabilizar terceiros com a atuação irregular, quais as hipóteses, as consequências tributárias e o alcance de tal possibilidade. Sendo aplicada ou não a responsabilidade subsidiária ou solidária. Fazendo a distinção na forma da atuação seja por displicência ou ilícita.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretender eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente a temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa para sustentar a sua tese.

1- CONCEITOS TRIBUTÁRIOS E UM BREVE HISTÓRICO

O Direito é uma técnica de organização social, uniformizando comportamentos da sociedade num todo. Na história da humanidade, as sociedades necessitaram de normas para o bom convívio social, é o Direito encontra-se entre essas normas. O sociólogo Lewis H.Morgan, antropólogo e historiador norte-americano, estudou a sociedade e o progresso da mesma,

inclusive fez a análise da mesma em sua obra prima de Investigações sobre o *Progresso Humano desde o Estado Selvagem até a civilização através da Barbárie*¹.

O Direito é uno, mas interligado para regular a vida da sociedade. Então o objeto do Direito Tributário, portanto é reger relação jurídica que se estabelece entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas, com o intuito de pagamento de tributos. Para Ricardo Lôbo Torres², a relação jurídica tributária é complexa porque existem diversos direitos e deveres do Fisco e do contribuinte.

O Direito Tributário mesmo tendo suas leis, objetos, institutos e princípios próprios integra o Sistema Jurídico.

O Direito passa por transformações, pois a sua prática está em constante progresso porque a sociedade evolui conforme está nos registros da história da humanidade. É claro que também deve ser levado em consideração as inovações legislativas, as inovações interpretativas que faz com que o Direito sempre esteja com um novo aspecto a cada momento.

Com o desenvolvimento do Estado de Direito Democrático a tributação é colocada no âmbito das relações jurídicas obrigacionais.

No Constitucionalismo tem introduzido em seus textos constitucionais que cada Ente da federação deverá ter sua competência tributária e as limitações ao poder de tributar.

Para Marco Aurélio Greco o Direito Tributário é, talvez, o único ramo do Direito com data de nascimento definida. Apesar de existir estudos que defendem a tese que o surgimento tenha se dado em um momento anterior, esse ramo ganhou destaque com a edição da Lei Tributária Alemã de 1919. Pois somente a partir do século XX esse ramo do Direito ganhou uma disciplina abrangente. Marcando a separação do Direito Financeiro e Administrativo.

A responsabilidade no Direito Civil é muito próxima do Direito Tributário, porém o uso do termo responsabilidade é mais específico.

Em seu livro o autor Leandro Paulsen³ defende que o Direito Civil se projeta no Direito Tributário. É que o Direito Tributário serve os fundamentos da teoria da obrigação, com a excepcionalidade que a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege* e que um dos polos é o Estado.

A obrigação tributária na terminologia clássica do CTN, encontra-se no art.113 do Código Tributário Nacional⁴, dividindo em acessória e principal.

¹ MORGAN, Lewis H. *La Sociedad Primitiva*, trad. De Alfredo Palacios, México, Ediciones Pavlov, DF, 1977.p. 497.

² TÔRRES, Ricardo Lôbo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p.186.

³ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. 2. Ed. Livraria do Advogado, Editora, 2014.

⁴ Art.113 do CTN. A obrigação tributária é principal ou acessória.

Na responsabilidade podem analisar a aplicação na esfera civil para as dívidas tributárias, sendo condicionadas à matéria de Direito Civil. Tem Autor como Walter Schick que analisando a questão entendeu que o Direito Tributário e o Civil estão lado a lado.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A palavra responsabilidade tem diversos significados, mas na obra de Hugo de Brito Machado defende que no Direito Tributário a responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. Sendo ⁵

De certo, os fundamentos da responsabilidade são a liberdade, a opção de escolha, a causalidade entre os atos e omissões incorridas e os danos.

A responsabilidade no Direito Tributário deve ser analisada dos seguintes aspectos: a caracterização das obrigações tributárias com as obrigações jurídicas e a autonomia que lhe atribuída.

Em regra, o tributo pode ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador, mas o Ente federativo poderá efetuar a cobrança da obrigação tributária de uma terceira pessoa. Desde que tenha um vínculo indireto com o fato gerador.

A figura do responsável no Direito Tributário apresenta-se na obrigação tributária principal que o legislador define, podendo definir o contribuinte outro que não tenha relação com o fato gerador e nomear um responsável para figurar no polo passivo, como o assim afirma o próprio Luciano Amaro⁶.

O ilustrado mestre⁷ também esclarece que existe uma distinção entre o sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto. O primeiro é um terceiro que nomeado devedor da obrigação tributária, e o segundo é que embora onere o contribuinte de fato, é refletido num terceiro a obrigação tributária.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p.150.

⁶ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*, 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.304.

⁷ *Ibid.*, p.303.

A previsão legal no art.128⁸ do Código Tributário Nacional prevê dois tipos de responsabilidade: a responsabilidade superveniente de terceira pessoa ao fato gerador e a responsabilidade por substituição.

A Responsabilidade por substituição é aquela que ocorre a lei determina a substituição do contribuinte pelo responsável. Nesse sentido, conclui-se que a substituição tributária possui a função de arrecadar o tributo para o Estado, mas não é considerado como verdadeiro devedor do tributo, mas tem a responsabilidade de cumprir as obrigações principais e acessórias. Essa substituição tributária fica evidenciada no recolhimento do Imposto de renda retido na fonte.

A Responsabilidade por transferência ocorre após o surgimento de um fato posterior da obrigação, transferindo para um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Devendo ter expressa previsão legal.

A Responsabilidade subsidiária ou supletiva é diferente da responsabilidade pessoal. A pessoal, seu embasamento legal, está previsto no art.128, parte final do CTN, o contribuinte é excluído totalmente sendo incluído o responsável tributário. Já a subsidiária tem sua previsão no mesmo dispositivo, porém a exclusão se dá de forma parcial.

Fato é que o art.121⁹ do Código Tributário Nacional não elenca o sujeito passivo por transferência do sujeito passivo por substituição, essas definições foram instituídas pela doutrina. A distinção na legislação tributária, especificamente no Código Tributário Nacional é o que seja contribuinte de responsável.

O responsável tributário pode ser apresentado de diversos aspectos. Tendo como definição nos arts.130 a 138 do CTN. Nos presentes artigos a responsabilidade é dividida em três grupos, que são: responsabilidade por transferência (arts.130 a 133 do CTN); responsabilidade de terceiros (arts.134 e 135 do CTN); e responsabilidade por infrações (arts.136 a 138 do CTN).

⁸ Art. 128 do CTN. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁹ Art.121 do CTN. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com 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.

No tocante a responsabilidade de terceiros devedores tem sua previsão legal nos arts.134 e 135 do CTN, prevê que a pessoa responsável pela fiscalização, e por conta de não o fazer torna-se responsável pelo passivo tributário. As pessoas podem ser: os pais de filhos menores devedores de tributo; os tutores e curadores; os administradores de tributos; o síndico e o comissário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício e os sócios, nos casos de liquidação de sociedade de pessoas

A imputação legal prevista é que os responsáveis tributários representam sujeitos passivos diretos, e na falta do pagamento do tributo, os mesmos serão responsabilizados por considerarem a culpa *in vigilando*.

Quando o responsável tributário age com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas relacionadas nos arts.134 e 135 do Código Tributário Nacional ficam responsáveis pessoalmente pelas infrações que cometem.

A responsabilidade é no tocante ao dever do zelo, legal ou contratual que determinadas pessoas deverá ter em detrimento ao patrimônio de outrem. Podendo ser de pessoas naturais incapazes ou de pessoa jurídica, nesse caso, espólio e massa falida.

Existe uma diferença entre contribuinte e responsável por um crédito tributário.

O 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. Já o responsável é a pessoa que a responsabilidade decorre de previsão legal.

Inicialmente o sujeito que pratica o fato que gera a obrigação tributária é o responsável pelo cumprimento das obrigações principais e acessórias.

Ocorre que a responsabilidade da obrigação tributária pode ser transferida. A transferência pode se dá por: responsabilidade por transferência, responsabilidade por terceiro ou responsabilidade por infrações.

A configuração da responsabilidade por transferência pode se dá por exemplo com a transferência de bem imóveis. Pois o adquirente do bem torna-se o responsável por todos os débitos decorrente da propriedade imobiliária mesmo que não tenha praticado o fato gerador. Sendo assim, torna-se responsável do passivo tributário do imóvel. Retirando toda responsabilidade do proprietário anterior. No entanto, os bens móveis ou imóveis adquiridos em hasta pública, os débitos tributários anteriores sub-rogam no preço, não havendo qualquer tipo de sucessão.

A responsabilidade por transferência por sucessão de pessoa física, a figura do espólio é detentora de capacidade tributária passiva. Sendo responsável por débitos anteriores e os ocorridos na tramitação do processo de inventário.

Já a responsabilidade por transferência na pessoa de pessoa jurídica pode ser identificada por meio de uma fusão, incorporação, cisão, transformação societárias e extinção. Em regra, a pessoa jurídica decorrente da operação societária será a responsável tributária. Nos casos extinção da pessoa jurídica, se tornará responsável tributário se qualquer dos sócios continuar com exploração no mesmo tipo de atividade econômica desenvolvida anteriormente. Assim como a alienação de estabelecimento empresarial (trespasse), conforme previsão legal no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

No tocante à responsabilidade por infrações com previsão legal no artigo 136¹⁰ do CTN, decorre da identificação do fato. Não dependendo da vontade do sujeito passivo. A característica principal é a infração à legislação tributária, exemplificando o não recolhimento do tributo dentro do prazo. Sendo assim, as pessoas serão responsabilizadas pelo pagamento de multas e o ilícito será estritamente fiscal. Sendo assim, deverá atentar-se da distinção do ilícito fiscal do ilícito penal.

Somente pela lei é que a responsabilidade pode se dar por substituição ou por transferência. Sendo que a substituição poderá ser para frente ou para trás. Por sua vez, a transferência poderá ser por sucessão ou de terceiros.

A obrigação surge para o substituto quando ocorre a substituição. Diferentemente da transferência, pois a obrigação nasce para o contribuinte e é transferida para o responsável.

Não estão elencadas no Código Tributário Nacional as hipóteses de substituição tributária. A substituição tributária para frente tem sua previsão legal na Constituição da República Federativa do Brasil, já a substituição tributária para trás tem sua previsão legal na Lei Complementar nº 87/96. Quanto a responsabilidade tributária por transferência tem sua previsão legal nos artigos 130 a 138 do Código Tributário Nacional.

No tocante ao art. 130 do Código Tributário Nacional, pode-se exemplificar como responsabilidade por transferência a alienação de bens imóveis, uma compra e venda. O comprador terá que suportar o ônus de toda obrigação tributária (*propter rem*) que o bem possui. A ressalva expressa no art. 130 do Código Tributário Nacional, fala no tocante a

¹⁰ Art.136 do CTN. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária depende da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

transferência da obrigação tributária, e a mesma não ocorrerá, caso conste do título a prova de quitação. Configurando a responsabilidade por sucessão, pois o contribuinte sairá da relação, e o adquirente assumirá a responsabilidade tributária. Não será aplicada a transferência a aquisições de bens imóveis em hasta pública, quando se presumem pagos todos os tributos no valor da hasta.

A previsão legal para os bens móveis encontra-se no art. 131, inciso I, do Código Tributário Nacional, diferentemente do art.131 que se aplica apenas aos bens imóveis. Será ilegal a cobrança indireta dos tributos, pois o Estado tem a seu favor a Lei de Execuções Fiscais, sendo impossibilitado, por exemplo, a apreensão de mercadoria na alfândega quando a empresa tiver devendo ao FISCO, conforme entendimento do STF por meio da súmula 323.

Os incisos II e III do art.131 do Código Tributário Nacional dispõem sobre os casos de morte do contribuinte. É constituído o espólio, após a abertura do processo de inventário, ao termino do inventário será emitido o formal de partilha com a divisão dos bens. As dívidas anteriores à morte do contribuinte, o espólio arcará com os pagamentos dos tributos. As obrigações tributárias ocorridas durante o processo de inventário são de responsabilidade do espólio. As obrigações tributárias deverão respeitar os limites do quinhão hereditário.

As hipóteses nos casos de fusão, incorporação ou transformação de empresas estão elencados no art. 132 o CTN. Na primeira hipótese, duas empresas desaparecem, e surge uma nova empresa. O ativo e passivo das duas empresas são transferidas para a nova empresa. Na segunda hipótese, uma empresa deixa de existir, e as dívidas da incorporada são transferidas para incorporadora.

A responsabilidade na alienação de estabelecimento empresarial está positivada no art. 133 do CTN. Caso o estabelecimento empresarial continuar desenvolvendo a mesma atividade, ocorre que se no prazo de 6 meses, a responsabilidade tributária será subsidiária com o alienante. No entanto, na possibilidade de alienação judicial a responsabilidade não se aplicará, conforme prevê o §1º, já as demais obrigações tributárias que seguem o bem a regra será o art.130 do Código Tributário Nacional.

O art. 138 do CTN. É o benefício dado pelo CTN para o caso de inadimplemento do tributo. O contribuinte poderá espontaneamente confessar essas dívidas, antes de qualquer procedimento de fiscalização. O contribuinte poderá efetuar o pagamento integral do tributo, corrigido monetariamente e com juros. O benefício da denúncia espontânea é o afastamento das multas, sejam de caráter moratório ou punitiva. Para o benefício da denúncia espontânea é necessário que seja feito espontaneamente, antes de qualquer atitude do Fisco (ainda que o

contribuinte dele não tenha ciência), e que o pagamento seja feito no valor do montante integral (à vista), não cabendo parcelamento.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A palavra responsabilidade tem diversos significados, mas a responsabilidade por infrações no Direito Tributário relativamente ao descumprimento de obrigações, sejam elas principais ou acessórias, independe da averiguação de presença ou não do elemento subjetivo (dolo ou culpa)¹¹.

De certo, os fundamentos da responsabilidade são a liberdade, a opção de escolha, a causalidade entre os atos e omissões incorridas e os danos.

A responsabilidade no Direito Tributário deve ser analisada dos seguintes aspectos: a caracterização das obrigações tributárias com as obrigações jurídicas e a autonomia que lhe é atribuída.

Em regra, o tributo pode ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador, mas o Ente federativo poderá efetuar a cobrança da obrigação tributária de uma terceira pessoa. Desde que tenha um vínculo indireto com o fato gerador.

Para Leandro Paulsen¹² analisando as primeiras referências no tocante a responsabilidade tributária como instituto jurídico-tributário constatou alguns aspectos e deu um sentido próprio utilizados no Direito das Obrigações.

A previsão legal no art.128¹³ do Código Tributário Nacional prevê dois tipos de responsabilidade: a responsabilidade superveniente de terceira pessoa ao fato gerador e a responsabilidade por substituição.

A Responsabilidade por substituição é aquela que ocorre a lei determina a substituição do contribuinte pelo responsável. Nesse sentido, conclui-se que a substituição tributária possui a função de arrecadar o tributo para o Estado, mas não é considerado como verdadeiro devedor do tributo, mas tem a responsabilidade de cumprir as obrigações principais e acessórias. Essa substituição tributária fica evidenciada no recolhimento do Imposto de renda retido na fonte.

¹¹ AMARO, op. cit., p.444.

¹² PAULEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*, 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p.62.

¹³ Art. 128 do CTN. 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.

A Responsabilidade por transferência ocorre após o surgimento de um fato posterior da obrigação, transferindo para um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Devendo ter expressa previsão legal.

A Responsabilidade subsidiária ou supletiva é diferente da responsabilidade pessoal. A pessoal, seu embasamento legal, está previsto no art.128, parte final do CTN, o contribuinte é excluído totalmente sendo incluído o responsável tributário. Já a subsidiária tem sua previsão no mesmo dispositivo, porém a exclusão se dá de forma parcial.

Fato é que o art.121¹⁴ do Código Tributário Nacional não elenca o sujeito passivo por transferência do sujeito passivo por substituição, essas definições foram instituídas pela doutrina. A distinção na legislação tributária, especificamente no Código Tributário Nacional é o que seja contribuinte de responsável.

O responsável tributário pode ser apresentado de diversos aspectos. Tendo como definição nos arts.130 a 138 do CTN. Nos presentes artigos a responsabilidade é dividida em três grupos, que são: responsabilidade por transferência (arts.130 a 133 do CTN); responsabilidade de terceiros (arts.134 e 135 do CTN); e responsabilidade por infrações (arts.136 a 138 do CTN).

No tocante a responsabilidade de terceiros devedores tem sua previsão legal nos arts.134 e 135 do CTN., prevê que a pessoa responsável pela fiscalização, e por conta de não o fazer torna-se responsável pelo passivo tributário. As pessoas podem ser: os pais de filhos menores devedores de tributo; os tutores e curadores; os administradores de tributos; o síndico e o comissário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício e os sócios, nos casos de liquidação de sociedade de pessoas

A imputação legal prevista é que os responsáveis tributários representam sujeitos passivos diretos, e na falta do pagamento do tributo, os mesmos serão responsabilizados por considerarem a culpa *in vigilando*.

Quando o responsável tributário age com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas relacionadas nos arts.134 e 135 do Código Tributário Nacional ficam responsáveis pessoalmente pelas infrações que cometem.

¹⁴ Art.121 do CTN. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com 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.

A responsabilidade é no tocante ao dever do zelo, legal ou contratual que determinadas pessoas deverá ter em detrimento ao patrimônio de outrem. Podendo ser de pessoas naturais incapazes ou de pessoa jurídica, nesse caso, espólio e massa falida.

Existe uma diferença entre contribuinte e responsável por um crédito tributário.

O 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. Já o responsável é a pessoa que a responsabilidade decorre de previsão legal.

Inicialmente o sujeito que pratica o fato que gera a obrigação tributária é o responsável pelo cumprimento das obrigações principais e acessórias.

Ocorre que a responsabilidade da obrigação tributária pode ser transferida. A transferência pode se dá por: responsabilidade por transferência, responsabilidade por terceiro ou responsabilidade por infrações.

A configuração da responsabilidade por transferência pode se dá por exemplo com a transferência de bem imóveis. Pois o adquirente do bem torna-se o responsável por todos os débitos decorrente da propriedade imobiliária mesmo que não tenha praticado o fato gerador. Sendo assim, torna-se responsável do passivo tributário do imóvel. Retirando toda responsabilidade do proprietário anterior. No entanto, os bens móveis ou imóveis adquiridos em hasta pública, os débitos tributários anteriores sub-rogam no preço, não havendo qualquer tipo de sucessão.

A responsabilidade por transferência por sucessão de pessoa física, a figura do espólio é detentora de capacidade tributária passiva. Sendo responsável por débitos anteriores e os ocorridos na tramitação do processo de inventário.

Já a responsabilidade por transferência na pessoa de pessoa jurídica pode ser identificada por meio de uma fusão, incorporação, cisão, transformação societárias e extinção. Em regra, a pessoa jurídica decorrente da operação societária será a responsável tributária. Nos casos extinção da pessoa jurídica, se tornará responsável tributário se qualquer dos sócios continuar com exploração no mesmo tipo de atividade econômica desenvolvida anteriormente. Assim como a alienação de estabelecimento empresarial (trespasse), conforme previsão legal no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

No tocante à responsabilidade por infrações com previsão legal no artigo 136¹⁵ do CTN, decorre da identificação do fato. Não dependendo da vontade do sujeito passivo. A característica principal é a infração à legislação tributária, exemplificando o não recolhimento do tributo dentro do prazo. Sendo assim, as pessoas serão responsabilizadas pelo pagamento de multas e o ilícito será estritamente fiscal. Sendo assim, deverá atentar-se da distinção do ilícito fiscal do ilícito penal.

Somente pela lei é que a responsabilidade pode se dar por substituição ou por transferência. Sendo que a substituição poderá ser para frente ou para trás. Por sua vez, a transferência poderá ser por sucessão ou de terceiros.

A obrigação surge para o substituto quando ocorre a substituição. Diferentemente da transferência, pois a obrigação nasce para o contribuinte e é transferida para o responsável.

Não estão elencadas no Código Tributário Nacional as hipóteses de substituição tributária. A substituição tributária para frente tem sua previsão legal na Constituição da República Federativa do Brasil, já a substituição tributária para trás tem sua previsão legal na Lei Complementar nº 87/96. Quanto a responsabilidade tributária por transferência tem sua previsão legal nos artigos 130 a 138 do Código Tributário Nacional.

No tocante ao art. 130 do Código Tributário Nacional, pode-se exemplificar como responsabilidade por transferência a alienação de bens imóveis, uma compra e venda. O comprador terá que suportar o ônus de toda obrigação tributária (*propter rem*) que o bem possuir.¹⁶ A ressalva expressa no art. 130 do Código Tributário Nacional, fala no tocante a transferência da obrigação tributária, e a mesma não ocorrerá, caso conste do título a prova de quitação. Configurando a responsabilidade por sucessão, pois o contribuinte sairá da relação, e o adquirente assumirá a responsabilidade tributária. Não será aplicada a transferência a aquisições de bens imóveis em hasta pública, quando se presumem pagos todos os tributos no valor da hasta¹⁷.

A previsão legal para os bens móveis encontra-se no art. 131, inciso I, do Código Tributário Nacional, diferentemente do art. 131 que se aplica apenas aos bens imóveis. Será ilegal a cobrança indireta dos tributos, pois o Estado tem a seu favor a Lei de Execuções Fiscais,

¹⁵ Art. 136 do CTN. 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.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva. 2016 p.720

¹⁷ LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário. Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 8.ed. Rio de Janeiro: Niterói. Impetus, 2012.

sendo impossibilitado, por exemplo, a apreensão de mercadoria na alfândega quando a empresa tiver devendo ao FISCO, conforme entendimento do STF por meio da súmula 323.

Os incisos II e III do art.131 do Código Tributário Nacional dispõem sobre os casos de morte do contribuinte. É constituído o espólio, após a abertura do processo de inventário, ao termino do inventário será emitido o formal de partilha com a divisão dos bens. As dívidas anteriores à morte do contribuinte, o espólio arcará com os pagamentos dos tributos. As obrigações tributárias ocorridas durante o processo de inventário são de responsabilidade do espólio. As obrigações tributárias deverão respeitar os limites do quinhão hereditário.

As hipóteses nos casos de fusão, incorporação ou transformação de empresas estão elencados no art. 132 o CTN. Na primeira hipótese, duas empresas desaparecem, e surge uma nova empresa. O ativo e passivo das duas empresas são transferidas para a nova empresa. Na segunda hipótese, uma empresa deixa de existir, e as dívidas da incorporada são transferidas para incorporadora.

A responsabilidade na alienação de estabelecimento empresarial está positivada no art. 133 do CTN. Caso o estabelecimento empresarial continuar desenvolvendo a mesma atividade, ocorre que se no prazo de 6 meses, a responsabilidade tributária será subsidiária com o alienante. No entanto, na possibilidade de alienação judicial a responsabilidade não se aplicará, conforme prevê o §1º, já as demais obrigações tributárias que seguem o bem a regra será o art.130 do Código Tributário Nacional.

O art. 138 do CTN. É o benefício dado pelo CTN para o caso de inadimplemento do tributo. O contribuinte poderá espontaneamente confessar essas dívidas, antes de qualquer procedimento de fiscalização. O contribuinte poderá efetuar o pagamento integral do tributo, corrigido monetariamente e com juros. O benefício da denúncia espontânea é o afastamento das multas, sejam de caráter moratório ou punitiva. Para o benefício da denúncia espontânea é necessário que seja feito espontaneamente, antes de qualquer atitude do Fisco (ainda que o contribuinte dele não tenha ciência), e que o pagamento seja feito no valor do montante integral (à vista), não cabendo parcelamento.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIRO COM ATUAÇÃO IRREGULAR QUAIS HIPÓTESES, AS CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E O ALCANCE DE TAL POSSIBILIDADE.

O art.134 do Código Tributário Nacional visa a abordar a responsabilidade de terceiros. Inicia a responsabilidade de terceiros, naqueles casos em que o responsável fica como co-devedor juntamente com o contribuinte. Responderá subsidiariamente do responsável no

caso de impossibilidade de cobrança do contribuinte. Primeiro, será cobrado do contribuinte, depois do responsável. A princípio, haveria uma responsabilidade subsidiária e, em caso de inadimplemento, o responsável será cobrado, tornando assim a responsabilidade solidária, conforme consta no artigo.

O inciso VII trata da responsabilidade dos sócios na dissolução de sociedade de pessoas. Nesse caso, a responsabilidade será do sócio, não está aqui se falando em administrador, gestor ou semelhante. Sociedade de pessoas é entendida como aquela formada e tem como base fundamental as pessoas que integram, não poderá entrar qualquer pessoa. Diferente da sociedade de capital, nas quais basta ter dinheiro para ingressar na sociedade. Para essa responsabilidade, não há necessidade de avaliação do dolo.

No entanto, para qualquer das hipóteses haverá necessidade de avaliação da culpabilidade, pois o mero erro não pode gerar a responsabilidade. O entendimento do STJ por meio da súmula 435¹⁸ é que caso o sócio haja dolosamente na dissolução da sociedade aplicará o art. 135 do Código Tributário Nacional.

A discussão do elemento subjetivo, dolo ou culpa, está presente na análise do art. 135 do Código Tributário Nacional, o qual determina a responsabilidade pessoal e solidária.

As pessoas comuns ao art. 134 e 135 do Código Tributário Nacional deverá analisar a conduta: se houver dolo, responde pessoalmente; se não houver, será a responsabilidade subsidiária (art. 134 do CTN). A comprovação do dolo cabe ao Fisco conforme entendimento do STJ por meio da súmula 430¹⁹. Essa infração a lei, a princípio, seria qualquer infração a lei com intuito de afastar a cobrança ou não pagar o tributo.

O art. 136 do CTN trata da responsabilidade tributária como subjetiva, entretanto o STJ já determinou que não será tão subjetiva assim, afinal o erro não pode gerar a responsabilidade (Súmula 430 STJ).

No art. 137 do CTN trata da responsabilidade pessoal ao agente. Atenção às hipóteses desse artigo. Para casos definidos como crimes ou contravenções, aplicar-se-á o art. 137, inciso

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435 do STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.>> Acesso em 11 maio.2018.

¹⁹ _____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430 do STJ - Súmula 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (Súmula 430, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, REPDJe 20/05/2010) Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp.>> Acesso em 11 maio.2018.

I do CTN. O art. 137 do CTN aplica-se a todos os casos de ilícito penal, de infração a lei que gere crime.

A multa somente se transfere se for de caráter moratório, segundo o art. 134, § único do CTN e porque a pena não pode ultrapassar a pessoa do apenado. As multas de caráter punitivo não se transferem. Essa previsão é aplicável para todos os tipos de responsabilidade que constam no Código Tributário.

A Súmula 360 STJ prevê a não aplicação do benefício da denúncia espontânea se o tributo for sujeito à entrega da declaração e se o pagamento for feito à destempo. Nesse caso, uma vez entregue a declaração já teve início o processo de fiscalização, que irá promover a homologação da declaração. A súmula só veda o benefício no caso do imposto declarado e pago à destempo, não impedindo a fruição caso a declaração não seja entregue.

Na Súmula nº 439²⁰ do STJ: “ O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. ”

Ressaltando que o entendimento do STJ é claro no tocante a responsabilidade do sócio-gerente, sendo necessário a análise do caso e a constatação do excesso ou abuso de poder ou infração a uma lei. Caso seja comprovada a intenção dolosa as pessoas elencadas nos arts.134 e 135 responderão na esfera do direito tributário e na esfera do direito penal, sendo as sanções de diversa ordem: patrimoniais, privativas de liberdade, de direitos, da vida.

CONCLUSÃO

O trabalho apresentado aborda o tema de responsabilidade tributária de terceiro diante da comprovação que tenha atuado de forma irregular. Os arts.134 e 135 do CTN instituem a responsabilidade de terceiros. Esses terceiros são pessoas que deveriam fiscalizar, mas em virtude de não o realizarem, tornam-se os responsáveis pelo passivo tributário ou se utilizaram de abuso ou excesso de poder. Esses dispositivos dispõem como deverá responsabilizados as pessoas quando tiverem atuado em nome de terceiro, seja, aplicando a responsabilidade subsidiária ou solidaria. Com intuito de evitar um fim ilícito, ou caso ocorra, possa ser sanado da forma mais eficaz. Fazendo a distinção na forma de atuação seja por displicência ou ilícita.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 439 do STJ - Admite-se o exame criminológico pelas peculiaridades do caso, desde que em decisão motivada. (Súmula 439, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, DJe 13/05/2010) Disponível em:< <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>> Acesso em 11 maio.2018.

A comprovação e a verificação dos atos para que os praticantes dos mesmos sejam responsabilizados é subjetivamente, já que se faz necessário a comprovação que aquele responsável tributário quis adotar uma conduta mesmo tendo ciência que a mesma sonegaria tributos. Sendo assim, o responsável tributário responderá, inclusive com o seu patrimônio.

O trabalho salienta a responsabilidade tributária de terceiro com atuação regular e irregular. A comprovação da conduta com dolo é uma linha muito tênue, pois será necessário verificar todos os procedimentos adotados pelo responsável tributário, e mesmo assim poderá ser constatado que pode ter ocorrido uma má gestão.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435 do STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010). Disponível em:< <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.>> Acesso em 11 maio.2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430 do STJ - Súmula 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (Súmula 430, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, REPDJe 20/05/2010) Disponível em:< <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp.>> Acesso em 11 maio.2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 439 do STJ - Admite-se o exame criminológico pelas peculiaridades do caso, desde que em decisão motivada. (Súmula 439, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, DJe 13/05/2010) Disponível em:< <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp.>> Acesso em 11 maio.2018.

_____. Código Tributário Nacional. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.> Acesso em: 02 abr. 2018.

CAMILOTTI, José Renato. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO.Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 14. ed.,São Paulo: Forense, 2015.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário. Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 8.ed. Rio de Janeiro: Niterói. Ed.Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MORGAN, Lewis H. *La Sociedad Primitiva*, trad. De Alfredo Palacios, México, Ediciones Pavlov, DF, 1977.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*, 2. Ed. Livraria do Advogado, Editora, 2014.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*, 3. ed. São Paulo: GZ. 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi,. *Tributos, teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro. Impetus, 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva.

SILVA, Martins, Ivas Granda da. *Comentários ao Código Tributário Nacional – 7. ed. V. 2*. São Paulo: Saraiva. 2013.

TÔRRES, Ricardo Lôbo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8.ed. São Paulo: Forense. 2015.