

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO CAUSA
MORTIS: ANALISANDO A TRANSMISSÃO DE MULTAS**

Mayara Batista Lenardon

Presidente Prudente/SP

2013

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO CAUSA
MORTIS: ANALISANDO A TRANSMISSÃO DE MULTAS**

Mayara Batista Lenardon

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação da Prof^a. Ana Laura Teixeira Martelli.

Presidente Prudente/SP

2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO CAUSA MORTIS: ANALISANDO A TRANSMISSÃO DE MULTAS

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

ANA LAURA TEIXEIRA MARTELLI

Orientadora

GISELE CAVERSAN BELTRAMI MARCATO

Examinadora

FABIANA PEREIRA ALVES PIMENTA

Examinadora

Presidente Prudente/SP, 07 de Novembro de 2013.

*"Quem vai virar o jogo e transformar a perda em nossa recompensa?
Quando eu olhar pro lado eu quero estar cercado só de quem me interessa."
(Lenine, É o que me interessa)
Aqueles que me esperam, aqueles que me interessam.*

“Não é aos padres, nem aos filósofos que se deve perguntar para que serve a morte, mas sim aos herdeiros”. (Francesco Petrarca)

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, a Deus que me ensinou que esperar e confiar na sua promessa sempre será o melhor caminho, e que nada e ninguém nessa vida passam por acaso, que tudo possui um para quê.

Aos meus pais, que me deram a base de uma vida digna, base esta que esta enraizada em quem sou e nunca me deixará desviar dos verdadeiros valores humanos. Por terem sido pacientes e grandes colaboradores nesta fase que tanto suga nossas forças.

Às minhas queridas irmãs (amigas) Márcia e Marli, mulheres mais que especiais, que diante de suas próprias dificuldades não mediram esforços para me ajudar a chegar além do que o mundo disse que eu poderia chegar.

Aos meus cunhados Rafael e Denis, hoje considerados meus irmãos de coração, por todo apoio nessa caminhada e que sempre estiveram à disposição para ajudar.

Aos meus maravilhosos sobrinhos Heitor, Theo e Fábio (que está a caminho) que mesmo sem saber, foram importantíssimos nesta caminhada, já que me presentearam com momentos de grande alegria.

Ao meu amado Junior, que com todo seu carinho, conforto, força e paciência, me proporcionou momentos maravilhosos que serviram de combustíveis no transcórre deste trabalho.

A equipe do escritório Alves, Pereira & Trindade – Dr. Otaviano, Dr. Polibio e Dra. Fabiana -, que me concedeu a oportunidade de estagiar quando nenhum outro escritório acreditaria na minha capacidade, me concedendo muito mais que esta oportunidade, mas me ensinando a arte de advogar com humanidade.

Aos meus amigos que me ajudaram a refletir, questionar e produzir este trabalho;
amigos que terão a minha presença num tempo muito além do presente.

Á minha orientadora, Professora Ana Laura Teixeira Martelli, por ter concedido seu tempo e ensinamentos, além de ter sido modelo de competência diante das orientações e aulas ministradas em sala de aula, inspirando ainda mais o desenvolvimento deste trabalho.

Á professora Gisele Caversan Beltrami Marcato e à Dra. Fabiana Pereira Alves Pimenta por terem me concedido o prazer de tê-las presentes nesta banca examinadora.

A todos, meu muito obrigada, você foram essenciais!

RESUMO

Dentre os elementos da Relação Jurídica Tributária se encontra o sujeito passivo que pode ser tanto o contribuinte como o responsável. Diante das hipóteses de responsabilidade em sentido estrito existe a responsabilidade dos sucessores *causa mortis*, a qual se transfere ao sucessor diante do fato de responsabilidade que pode ser tanto a morte do contribuinte, como pode ser a partilha de bens do *de cujus*. Com o evento que transfere a responsabilidade, o sucessor pode responder tão somente pelo tributo nos termos do art. 130, II e III, do Código Tributário Nacional, como, dependendo da corrente de pensamento adotada, pelo crédito tributário, que engloba não apenas o tributo, mas a prestação pecuniária imputada diante de fato ilícito. De modo, que o estudo em tela buscou analisar quais os fatores que corroboram para se chegar ao desiderato apontado pelo próprio legislador a fim de que seja aplicada a lei de modo igual, o que não ocorre por enquanto haja vista que tanto doutrina como jurisprudência ainda não compactuam de uma única tese.

Palavras-chaves: Relação Jurídica Tributária. Responsável. Sucessão *causa mortis*. Sucessores. Espólio. Multa. Tributo.

ABSTRACT

Among the elements of the Legal Tax Relationship, is an individual who is either the taxpayer or the responsible. Given the assumptions of liability in a strict sense, there is the responsibility of the *causa mortis* successors, which is transferred to the successor at the fact that responsibility can be either death of the taxpayer, or the division of property of the deceased. In the event that transfers the responsibility, the successor may respond solely in tribute to art. 130, II and III, from the National Taxation Code, as, depending on the adopted school of thought, have the tax credit transferred, which includes not only the tribute, but the cash benefit allocated before an illicit fact. Thus, the study sought to examine which factors corroborated to reach the appointed aspirations by the legislator, to ensure that the law is equally applied, considering that neither doctrine nor jurisprudence agree on a single thesis.

Keywords: Legal Tax Relationship. Responsible. Succession *Causa Mortis* . Successors. Assets. Fine. Tribute.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	12
2.1 Hipótese de Incidência	13
2.2 Fato Imponível	14
2.3 Obrigação Tributária	15
2.4 Obrigação Principal	16
2.5 Obrigação Acessória ou Dever Instrumental.....	18
2.6 Sujeito Ativo	19
2.7 Sujeito Passivo	21
2.7.1 Contribuinte.....	22
2.7.2 Responsável	22
2.8 Reflexos da Análise dos Elementos da Relação Jurídica Tributária	23
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	25
3.1 Responsabilidade por Substituição	26
3.2 Responsabilidade por Transferência	27
3.2.1 Responsabilidade por Solidariedade	28
3.2.2 Responsabilidade por Sucessão	29
3.2.3 Responsabilidade de Terceiros	29
3.3 Responsabilidade por Infrações	30
4 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA NOS EVENTOS SUCESSÓRIOS	32
4.1 Responsabilidade Imobiliária e Mobiliária	32
4.2 Responsabilidade dos Sucessores Causa Mortis	33
4.3 Responsabilidade Comercial e Empresarial	34
5 SUCESSÃO CAUSA MORTIS E A TRANSFERÊNCIA DE MULTAS	37
5.1 Um Estudo da Multa Tributária	38
5.2 Da Intransmissibilidade de Multas nos Eventos Sucessórios <i>Causa Mortis</i> ..	39
6 CONCLUSÃO	43
BIBLIOGRAFIA	45

1 INTRODUÇÃO

Diante dos elementos formadores da Relação Jurídica Tributária está o sujeito passivo que pode se apresentar sob duas roupagens – contribuinte e responsável.

No que tange ao responsável, apesar de não ter realizado o fato imponível, em razão de lei preexistente, vincula-se a obrigação e por tal, caso ocorra o fato de responsabilidade poderá se chamado para adimplir com o débito em nome do contribuinte.

Neste trabalho foi feita a análise da responsabilidade deste terceiro quando decorrente de *causa mortis*.

A morte encerra a vida da pessoa física, mas não encerra o patrimônio e as obrigações criados por esta pessoa. Assim, em matéria tributária, se vê que continuam a existir os tributos originados por esta pessoa falecida, o chamado *de cuius*, e nos termos do Código Tributário Nacional há previsão no sentido de indicar alguém que possua condições para responder por estas dívidas, sendo estes o espólio e os sucessores propriamente ditos – os herdeiros.

O problema encontrado, contudo, no que tange a responsabilidade tributária destes sucessores *causa mortis* se refere a transmissão de multas, já que na mesma seção referente as reponsabilidade por sucessões o legislador se utilizou de dois termos, um mais abrangente e o outro mais restrito, sendo o primeiro, o chamado crédito tributário, e o segundo, o chamado tributo.

Partindo do pressuposto que o legislador indica como transmissível o crédito, seria aceitar que estaria sendo autorizada também a transmissão de multas. Ocorre que as multas, tomando-as como de natureza punitiva, diante do princípio da pessoalidade da pena se restringem ao cumprimento pelo sujeito que as teve imputadas, assim não poderiam ser transmitidas ao sucessor que não foi o sujeito ativo do fato ilícito que provocou a imputação destas sanções. Há, porém, quem defenda que a multa moratória não apresente caráter punitivo, mas caráter retributivo e por este motivo poderia ser executada na pessoa do sucessor já que a restrição de intransmissibilidade de sanção não contempla a intransmissibilidade de indenizações. Há, ainda, quem entenda ser transmissível tanto a multa moratória como a punitiva, desde que impostas antes do fato de responsabilidade.

Assim, diante destas três correntes doutrinárias, procurou-se com este trabalho se estabelecer qual a intenção inicial do legislador e qual seria a maneira mais adequada de se interpretar a norma em comento.

Foi utilizado o método dedutivo, de modo que foi feita uma análise inicial da relação jurídica tributária, em seguida dos tipos de responsabilidade e somente assim adentrou-se na responsabilidade tributária dos sucessores *causa mortis* e a transferência ou não de multas. Outrossim, foi realizada pesquisa doutrinária e jurisprudencial que dão fundamento as conclusões aqui emitidas.

2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A história do tributo, nos dizeres de Luciano Amaro (2009, p.16), possui “noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos”, assim hoje, tributo possui a ideia de contribuição feita pela sociedade para a arrecadação de receita com o fim de aplicação no “custeio das despesas coletivas” (AMARO, 2009, p. 16).

O tributo nasce com a formação da obrigação tributária, sendo que esta decorre da ocorrência do fato imponible. Para que o Estado possa exigir o pagamento de tributos, ele deve respeitar as chamadas limitações ao poder de tributar, que, nos dizeres de Luciano Amaro (2009, p.16) “desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias”.

Diante da formação do tributo tornam-se visíveis outros elementos essenciais, inclusive, para sua formação, elementos estes que caracterizam e determinam a chamada Relação Jurídica Tributária.

Muito mais que o nascedouro do dever de pagar o tributo, esta relação envolve sujeitos que podem ser ativos, passivos ou responsáveis; envolve obrigações que não se limitam a dar (pagamento do tributo), mas a fazer ou não fazer, dependendo do tipo de obrigação predefinida por lei – obrigação principal ou acessória.

Diante disso, se faz imprescindível um estudo de todos estes elementos a fim de verificar o que se altera na relação dependendo do elemento e sua origem.

2.1 Hipótese de Incidência

Utilizado pelo Código Tributário Nacional (CTN), o termo fato gerador é designado tanto como fato gerador *in abstracto*, como fato gerador *in concreto*, sendo este último a ocorrência que faz nascer a obrigação tributária.

Ocorre que a amplitude do termo o torna alvo de críticas, uma vez que se refere tanto ao fato em abstracto, ao previsto na lei, como ao fato em concreto, aquele que dá origem a obrigação.

A diferenciação é de extrema importância, sendo que a mera descrição legal em nada altera o vínculo existente entre sujeito passivo e sujeito ativo da relação jurídica tributária.

É claro que a previsão legal, com fundamento no princípio da legalidade tributária, dá origem a possibilidade do fato e da incidência do mandamento previsto na norma, mas sem o fato em concreto não existirá obrigação tributária, uma vez que esta depende da existência daquele.

Fato gerador, por si só, induz a qualquer fato que dê origem a qualquer situação, sendo oportuno, portanto, o acréscimo da expressão *da obrigação tributária* – fato gerador da obrigação tributária.

Ainda neste diapasão, teremos subdivisões, porque não há na relação jurídica tributária apenas a figura do fato gerador do tributo, mas também das penalidades, das obrigações acessórias¹ das quais não pertence o tributo, mas sim, as obrigações de fazer ou não fazer, conforme disciplinado no artigo 113, § 2º, CTN.

O fato gerador da obrigação tributária se apresenta em dois momentos distintos, que é o da previsão legal, sem a qual, mesmo havendo fato gerador no sentido concreto da palavra, não haverá possibilidade do surgimento da obrigação uma vez que estaria sendo ferido o princípio da legalidade tributária (artigo 150, I da Constituição Federal) e o momento do fato em si, que torna concreta a existência da previsão legal.

Alfredo Becker (2007, p. 313) e Geraldo Ataliba (1996, p. 53-59) defendiam a utilização do termo hipótese de incidência com referência a lei

¹ Vide item 3.5.

instituidora do tributo, a norma na qual está a tipicidade da conduta tributável, isto porque se trata da hipótese na qual poderá haver incidência.

Toda e qualquer regra jurídica tem como estrutura lógica: a regra (juridicizante ou desjuridicizante ou não-juridicizante) e a hipótese de incidência (fato não-jurídico ou fato jurídico mais fato não-jurídico). A incidência da regra jurídica somente ocorre depois de realizada sua hipótese de incidência e as consequências desta incidência (ex.: irradiação da relação jurídica ou desconstituição do ato jurídico anulável ou negação de juridicidade ao fato) são aquelas determinadas pela regra. (BECKER, 2007, p. 319).

A incidência só ocorrerá se houver fato concreto que preencha os termos disciplinados como necessários pela norma.

Assim, com base no entendimento destes dois doutrinadores, se tem que, quando houver referência a forma descritiva prévia da conduta, se estará fazendo alusão ao fato gerador, mas àquele ainda não realizado, apenas previsto legalmente e, portanto, diante de seus ensinamentos, diante da denominada hipótese de incidência.

2.2 Fato Imponível

Fundamentado na crítica ao termo genérico *fato gerador*, Geraldo Ataliba (1996, p. 61) adotou, em relação ao fato gerador em concreto, a expressão *fato imponível*, que implica no fato em que sai do mundo da lei e vai para o mundo real.

Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.

[...]

A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que destes fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos “fato imponível” (ou fato tributário).

[...]

Diz-se que o fato, assim, se subsume à imagem abstrata da lei. Por isso, se houver subsunção do fato à h.i., ele será fato imponível. Se não houver

subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o direito tributário. (ATALIBA, 1996, p. 61-62).

Assim, quando a referência é relacionada à lei instituidora, reportar-se-á a hipótese de incidência e quando relacionar-se ao fato, será caso de fato imponible.

Respeitando-se, contudo, as expressões colocadas pelo próprio Código Tributário Nacional, neste estudo serão utilizadas as terminologias hipótese de incidência e fato imponible, uma vez que se torna preciso diferenciar quando o fato estiver apenas descrito em lei e quando tornado concreto aquilo estabelecido, haja vista ser elemento diferenciador quando do estudo da responsabilidade do contribuinte ou do responsável, tema do presente trabalho.

2.3 Obrigação Tributária

A obrigação tributária, ramo das obrigações que existe em várias disciplinas do direito, é específica do direito tributário.

A obrigação, pode se dizer, seria o núcleo da Relação Jurídica Tributária.

A obrigação, de modo geral, cria vínculo, um liame, entre sujeito ativo e sujeito passivo, conforme ensina Luciano Amaro (2009, p. 245), este liame impõe um direito para o sujeito ativo e um dever para o sujeito passivo em relação a certo objeto.

No direito tributário, havendo o fato imponible nos moldes do que preceitua a respectiva hipótese de incidência, formar-se-á a relação jurídica tributária, com sujeito ativo, sujeito passivo, um objeto da relação e, por conseguinte a obrigação tributária.

Assim, preenchendo os pressupostos fáticos da hipótese, o sujeito passivo, sem que manifeste vontade no sentido de exercer aquela obrigação, já está vinculado a ela, tendo em vista se tratar de uma obrigação com origem em lei e não, como ocorre no direito civil, em contratos, nos quais há a manifestação de vontade, a liberdade de escolha pelas partes e, portanto, do sujeito passivo em efetuar o dar, fazer ou não fazer.

Hugo de Brito Machado (2011, p.125) disserta que:

A rigor, o que corresponde a uma obrigação de dar do direito obrigacional comum é o crédito tributário. Tem-se, portanto, dificuldade na determinação da natureza jurídica da obrigação tributária, que na verdade assume característica incompatível com os moldes do direito privado. Não chega a ser uma obrigação, em rigoroso sentido jurídico privado, mas uma situação de sujeição do contribuinte, ou responsável tributário, que corresponde ao direito potestativo do Fisco de efetuar o lançamento.

Quem admitir esse raciocínio dirá que a obrigação tributária, quer principal ou acessória, é simples situação jurídica de sujeição. Quem preferir ficar com o pensamento geralmente difundido nos compêndios da matéria dirá que a obrigação tributária principal é a obrigação de dar, enquanto a acessória é obrigação de fazer não fazer e tolerar.

Há de se realçar que com a ocorrência do fato imponible nasce a obrigação tributária, mas não o direito de exigir o objeto da obrigação por parte do sujeito ativo, isto só ocorrerá em outro momento, que é o do lançamento do tributo, momento este, em que surgirá o crédito tributário decorrente desta relação em estudo.

Conforme o próprio Código Tributário Nacional (CTN), artigo 113, as obrigações tributárias são classificadas em principais e acessórias. Observa-se a seguir, no que se traduz tal divisão.

2.4 Obrigação Principal

A obrigação principal, nos termos do §1º, do artigo 113 do CTN, “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”.

Assim, seria ela a prestação de dar. Mesmo não sendo tributo, a penalidade pecuniária, por força do § 3º, se converte de obrigação acessória não cumprida em obrigação principal.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 363) defende que o legislador cometeu um equívoco colocando como objeto da obrigação principal o pagamento de tributo e o pagamento da penalidade pecuniária dada a origem e a finalidade diversa de ambas.

De acordo com o autor, torna-se importante, deste modo, realizar uma análise separada dos objetos da obrigação principal, já que ela abarca objetos diferentes.

Em um primeiro momento, no que tange ao pagamento de tributos, necessário se faz uma breve análise do que vem a ser suas espécies e sua finalidade intrínseca.

O Estado objetiva atender o interesse da coletividade, tais interesses implicam no surgimento de despesas, disto nasce a necessidade do Estado apresentar receita, que, nada mais é que “todo o ingresso de dinheiro nos cofres públicos” (BASTOS, 2001, p. 38), que garanta ao Estado orçamento capaz de suprir tais gastos.

Dentre os tipos de receita que o Estado possui, encontra-se a receita derivada da tributação. A tributação consiste na imposição legal ao contribuinte, sujeito que efetiva a hipótese de incidência, a pagar determinado tributo. A ideia se consubstancia em fazer a coletividade contribuir com o dispêndio público.

Neste diapasão, vemos a figura do pagamento de tributo, objeto da obrigação principal.

Uma vez trazendo as inovações trazidas pela nova ordem constitucional em consonância com o CTN, e apoiando-se na teoria pentapartida, os tributos se classificam em: Impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Assim, dentro do gênero tributo, existem estas cinco espécies, sobre as quais poderá haver a exação do contribuinte.

Em um segundo momento, enquadrado pelo legislador como obrigação principal, se encontram as penalidades pecuniárias. Diferentemente do objeto de pagar tributo, o pagamento das penalidades pecuniárias decorre, não da hipótese de incidência que se consuma, mas de uma obrigação acessória não cumprida, ou se cumprida, em desajuste com o que fora determinado.

Verifica-se, portanto, que a natureza da obrigação de pagar tributos se diferencia da natureza da obrigação de pagar penalidades pecuniárias. A primeira possui finalidade arrecadatória de receita para as despesas do Estado, enquanto que a segunda visa sancionar o sujeito passivo por descumprir um dever instrumental.

2.5 Obrigação Acessória ou Dever Instrumental

A obrigação acessória está prevista no § 2º do artigo 113, CTN, que possui os seguintes dizeres “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Depreende-se, aqui, que apesar de denominada acessória, não existe uma relação direta com determinada obrigação principal e, por tal, a doutrina, falando a respeito, chama de dever instrumental e não obrigação acessória, neste sentido, Geraldo Ataliba (1996, p. 57) nos ensina:

São deveres instrumentais, mercê dos quais se enriquece o “controle” do Governo sobre os contribuintes, em prol da arrecadação. Tampouco são acessórias porque juridicamente existem desligadas da chamada obrigação principal (ou dever principal, se se adotar a terminologia de Kelsen, de resto mais correta).

Em suma, não existem “obrigações acessórias”, mas deveres impostos pela administração, e tais deveres são prescritos em lei, pura e simplesmente e, portanto, não possuem fato gerador. Estes deveres não dependem de acontecerem fatos no mundo para que sejam exigíveis. Devem ser cumpridos por força unicamente de lei.

Assim, utiliza-se a expressão obrigação acessória, mas tem muito mais caráter de dever instrumental já que funciona como instrumento da administração na finalidade de fiscalizar.

No entanto, Luciano Amaro (2009, p. 250-251) nos explica o sentido da palavra acessória para este tipo de obrigação:

Em suma, a obrigação acessória de “X” não supõe que “X” (ou “Y”) possua, necessariamente, alguma obrigação principal; basta a probabilidade de existir obrigação principal de “X” ou de “Y”. Mas não se dispensa essa probabilidade: é que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apeladas de “acessórias”; embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva).

Neste sentido, como dever ou como obrigação acessória, dependendo do entendimento a ser seguido, estas possuem caráter instrumental e por tal, não

estão atreladas diretamente a uma obrigação principal específica e delas não ficam na dependência, de modo que, extinguindo a obrigação principal, a acessória continua a existir, do mesmo modo que, se a acessória deixar de existir prosseguirá a principal.

2.6 Sujeito Ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é, nos termos do art. 119, CTN, “a pessoa jurídica de direito público titular de competência para exigir o seu cumprimento”.

Luciano Amaro (2009, p. 293), bem ensina que, “o sujeito ativo é o da obrigação tributária. Sua identificação deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo”.

A diferença se faz preciso porque pertencem ao estudo em tela os integrantes da relação jurídica tributária, de modo que o sujeito ativo nem sempre será aquele que institui o tributo, ele pode delegar esta capacidade a outro.

O artigo 7º do CTN disciplina que:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

O artigo 119, que trata do sujeito ativo da obrigação tributária, deve ser analisado em consonância com o art. 7º, acima descrito e a atual Constituição Federal (CF), tendo em vista que o Código Tributário Nacional é anterior a CF/88, tendo sido por ela recepcionado, e partes dele não correspondem ao que prescreve a magna carta.

É o caso da delegação de capacidade para arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária que expõe o art. 7º e 119, sua menção de delegação restringe os entes que podem receber tais atribuições de forma incongruente com as disposições constitucionais a respeito.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 369 e 370) tece algumas críticas ao art. 119 do CTN:

A redação do art. 119 do Código Tributário Nacional aparenta desmentir o que foi exposto. Prescreve que sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. O perceptivo suprime, descabidamente, gama enorme de possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão somente, às pessoas jurídicas de direito público, portadoras de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema. Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo. A despeito dessas autorizações constitucionais, que já estudamos em capítulos anteriores, insiste o legislador em dizer que só a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm legitimidade para ocupar o tópico de sujeito pretensor nas obrigações tributárias. Levado a sério a letra do art. 119, ruíram todas as construções relativas à parafiscalidade, jogadas ao desconfortável reduto das normas eivadas de invalidade.

A respeito da matéria, Luciano Amaro (2009, p. 294), por sua vez, explica o porquê da desarmonia do texto legal em relação ao texto constitucional:

Esse dispositivo (diga-se, a bem da verdade) está em sintonia com o art. 5º do Código Tributário Nacional, que pretendeu trancar o sistema tributário na trilogia imposto-taxa-contribuição de melhoria, cujos sujeitos ativos soem ser pessoas de direito público. Na medida, porém, em que se incluam no sistema tributário outras exações que não correspondam a essa figuras (ou – na visão de certos setores doutrinários – na medida em que essas espécies compreendam os tributos parafiscais), a noção de sujeito ativo (como credor da obrigação tributária) há de ser compreensiva também das entidades de direito privado que tenham capacidade tributária ativa.

Antes do mais, interessante se faz dizer que capacidade tributária ativa não é o mesmo que competência tributária.

A Constituição Federal concede competência, que consiste no poder de instituir, fiscalizar e exigir tributo. Esta competência é conferida às pessoas de direito público interno. A competência é indelegável.

Dessa competência advém a discricionariedade administrativa de descentralização das funções fiscalizatórias e arrecadatórias, nos termos do artigo 7º do CTN, que se permite a delegação da capacidade tributária ativa, com vistas a autorizar que sujeito diferente daquele que instituiu o tributo, ocupe a posição de credor na relação jurídica tributária.

Em resumo, nos termos da Constituição Federal, art. 145, a competência para instituir tributos se dá à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, sendo assim, diretamente, são estes os entes que podem realizar as funções do sujeito ativo das relações jurídicas tributárias, entretanto, diante das disposições do Código Tributário, permite-se a delegação destas funções – arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária –, de modo que, existirão outras pessoas com capacidade para ser sujeitos ativos.

Sendo assim, cabe dizer que sujeito ativo se trata de quem possui capacidade originária (que advém da própria competência para instituir tributos) ou delegada (pelos entes com capacidade originária) para arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

2.7 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da relação tributária consiste naquele que deve responder pelo objeto da obrigação, está no polo passivo da relação que se constituiu.

Assim, sabendo que, conforme seu objeto, existem duas espécies de obrigação tributária, existirão também duas espécies de sujeito passivo, podendo ser: Sujeito passivo da obrigação principal ou sujeito passivo do dever instrumental.

O sujeito passivo da obrigação principal se trata daquele que está obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121, *caput*, CTN).

Já o sujeito passivo do dever instrumental (ou obrigação acessória, conforme já visto) se trata daquele que está obrigado às prestações que constituem seu objeto (art. 122 CTN), ou seja, está obrigado à prestação de fazer ou não fazer algo, consoante ao dispositivo legal em tela.

No que se refere ao sujeito passivo da obrigação principal, haverá outra subclassificação: O contribuinte e o responsável.

Hugo de Brito Machado (2008, p. 412-413) ensina que tanto para o sujeito passivo da obrigação de pagar tributo, como o da obrigação de pagar

prestação pecuniária, se exige um âmbito constitucional do tributo, ou seja, algo que relacione o sujeito àquela obrigação.

2.7.1 Contribuinte

Na obrigação jurídica tributária principal, o contribuinte se trata daquele que possui relação pessoal e direta com o fato impositivo (art. 121, p.ú., I, CTN).

O contribuinte deve estar presente na relação que fez gerar a obrigação, por isso se diz que ele deve ter relação pessoal e direta, o que não ocorre com o responsável *strictu sensu*, que pode, inclusive, vir a tomar conhecimento da obrigação em momento posterior àquele que deu origem.

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado (2008, p. 413-414), “o contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias”, consiste no indivíduo devedor da obrigação e também, responsável por ela, salvo se houver lei que indique outro ou que indique subsidiariedade ou solidariedade com este.

O contribuinte pode ser tanto pessoa física como pessoa jurídica, sendo a hipótese de incidência que identificará quem diante do fato impositivo exerce o verbo, e por tal, denominar-se-á contribuinte.

2.7.2 Responsável

O responsável tributário consiste naquele que possui o ônus de responder pelo crédito tributário. Por isso se vê na doutrina a separação em responsabilidade *lato sensu* e responsabilidade *strictu sensu*.

Hugo de Brito Machado (2011, p. 151) fala em responsabilidade no sentido amplo e no sentido estrito. Responsabilidade em sentido amplo, segundo o autor, seria aquela que relaciona tanto o contribuinte como o terceiro responsável, isto porque ambos possuem responsabilidade sobre o objeto da relação, os dois são subordinados a exigência de adimplir com a prestação. Já a responsabilidade em

sentido estrito consiste naquela atribuída ao terceiro responsável vinculado a responder pelo objeto da obrigação dado a previsão legal.

No que concerne a responsabilidade em sentido estrito, também chamada de responsabilidade indireta, podemos classificá-la em responsabilidade solidária e responsabilidade subsidiária; ou ainda em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência.

No que tange as responsabilidades solidária e subsidiária, a primeira indica quando o responsável responde concomitantemente com o contribuinte, enquanto que, com a segunda, se indica que o responsável será chamado a responder pela prestação, após o esgotamento de todas as vias de recebimento por parte do contribuinte, cujas tentativas restaram infrutíferas.

Conforme Hugo de Brito Machado (2008, p.425), a responsabilidade por substituição ocorre quando a lei atribui a outro sujeito, que não o contribuinte, o dever de adimplir com o crédito tributário, nascendo esta responsabilidade já no momento do surgimento da obrigação tributária, com a ocorrência do fato imponible. Por outro lado, temos a responsabilidade por transferência, que também decorre de lei anterior que assim determine, contudo, se constitui com a ocorrência de fato posterior ao fato imponible, que, previsto por lei, altera o pólo passivo da relação, transferindo a responsabilidade do contribuinte para o responsável em sentido estrito.

2.8 Reflexos da Análise dos Elementos da Relação Jurídica Tributária

Os elementos analisados são os elementos necessários e essenciais para a formação da relação jurídica tributária que autoriza a exação pelo poder competente dos tributos, de modo genérico.

A estrita legalidade que circunda todos os elementos estudados tem por fundamento garantir ao contribuinte, ou responsável, proteção contra os arbítrios do ente tributante.

Estabelecidos os elementos que devem estar presentes para que haja a chamada relação jurídica tributária torna-se possível a análise de quando ela

estará ou não formada e quais as nuances que alteram os sujeitos, obrigações e deveres que integram os pólos da obrigação.

A complexidade dos elementos pertencentes a relação jurídica tributária faz com que seja imprescindível a análise pormenorizada de cada qual, uma vez que a ausência ou alteração de quaisquer deles poderá implicar na exação indevida ou na não exação pelo poder público.

Com o fim de exemplificar, observa-se o caso do sujeito passivo da relação que pode ser tanto o contribuinte como o responsável, que diante do caso em concreto, poderá haver uma substituição ou transferência do contribuinte para o responsável, que não possui relação direta com o fato gerador, mas possui, contudo, responsabilidade em razão de determinação legal para tanto.

Assim, sabendo, desde a princípio, diante da obrigação instaurada, quem pertence a relação, o que obriga o sujeito passivo e o tipo de obrigação originada será possível partir para a próxima fase decorrente da formação da relação jurídica tributária, que é a possibilidade de lançamento e cobrança do crédito tributário pelo Fisco.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme visto no capítulo anterior, a expressão responsabilidade encontra guarida tanto quando feita referência ao contribuinte, como quando, feita referência ao terceiro com dever legal. Ambos possuem responsabilidade para com o cumprimento da obrigação principal.

A análise do termo responsável se diferencia de acordo com o caso a ser aplicado. Falando apenas do ônus imposto a certo sujeito, não importa quem seja, possuirá responsabilidade e, portanto, se trata de responsável - responsável em sentido lato. Já, no caso, de estar sendo feita referência ao sujeito, que por um liame indireto com o fato gerador e expressa disposição legal, constitui-se responsável para com o crédito tributário, também, aqui haverá um responsável – responsável em sentido estrito.

Haverá, assim, responsabilidade em sentido lato no caso de ser contribuinte ou responsável. Sendo que o primeiro trata-se daquele que possui conexão direta com o fato imponible, enquanto que o responsável possui um liame indireto, mas que o coloca em sintonia com o fato.

Por outro lado, haverá responsabilidade em sentido estrito somente em relação ao sujeito, que, por expressa disposição legal, possua obrigação para com o cumprimento da obrigação principal ou tributo (isto conforme o tipo de responsabilidade), mesmo não tendo pertencido a configuração do fato que deu origem, assim, conforme dispõe o art. 121 do Código Tributário Nacional, diferenciando, deste modo, do contribuinte, sujeito que possui relação pessoal e direta com o fato imponible.

A responsabilidade em sentido estrito, seguindo a própria estrutura do Código Tributário Nacional e legislações alienígenas, pode ser classificada em responsabilidade por substituição ou responsabilidade por transferência, conforme ensina Edison Carlos Fernandes (2013, p.293).

Além destas, o CTN traz à baila a responsabilidade por infrações dentro do capítulo da Responsabilidade Tributária, que não se enquadra como responsabilidade em sentido estrito, mas que por ser objeto de estudo do presente trabalho terá breve esboço ainda neste capítulo.

3.1 Responsabilidade por Substituição

A responsabilidade por substituição ocorre quando, apesar de ter sido determinado sujeito que tenha participado do fato imponible, desde logo, outro se constitui como sujeito passivo da relação jurídica tributária, chamado aqui de responsável por substituição ou substituto tributário.

Arcará com a obrigação, o sujeito descrito em lei como responsável indireto, que anteriormente ao fato já foi pré - estabelecido pelo legislador. O objetivo seria de facilitar a arrecadação, de modo que o substituto possui formas de arcar com a obrigação sem onerar o próprio bolso, mas onerando, indiretamente, até mesmo daquele que diante do fato imponible é que realizou o ato signo presuntivo de renda, que pela lógica, seria o contribuinte da relação jurídica tributária, o substituído.

A doutrina fala ainda em uma subclassificação na responsabilidade por substituição, sendo a substituição progressiva (para frente) e a substituição regressiva (para trás).

Assim ensina Leandro Paulsen (2012, p. 940):

Na substituição para frente há uma antecipação do pagamento relativamente a obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, assegurar imediata e preferencial restituição ao contribuinte da quantia que lhe foi retida pelo substituto, tal como previsto, aliás no art. 150, § 7º, da CF.

[...]

Na substituição para trás, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. (Grifo do autor).

Assim, na chamada substituição para frente, o pagamento do tributo deve ser realizado antes da ocorrência do fato imponible, se falando, neste caso, em fato presumido. Já na hipótese de substituição para trás, o recolhimento é feito posteriormente ao momento do fato gerador.

Observa-se que a previsão legal da responsabilidade por substituição se encontra na Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 150, § 7º, trazendo expressamente a chamada substituição progressiva:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

E com previsão ainda, na Lei complementar nº 87/1996, que dispõe sobre a instituição do ICMS:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Deste modo, a responsabilidade por substituição visa facilitar a atividade de arrecadação, tornando substituto aquele que possui condições para realizar o recolhimento do tributo. Assim, desde a ocorrência do fato imponible já está na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária o substituto e não o substituído.

3.2 Responsabilidade por Transferência

Diferentemente do que ocorre na responsabilidade por substituição, na responsabilidade por transferência, havendo fato imponible, ocupará a primeiro momento o pólo passivo da relação jurídica tributária o próprio contribuinte, aquele que participou do fato e somente fato futuro que alterará o pólo, podendo vir a participar um responsável da relação que neste caso, é chamado de responsável por transferência. Este responsável, deste modo, não pertence, a princípio, da relação jurídica, surge decorrente de outro fato da vida, do chamado fato de responsabilidade.

A responsabilidade por transferência está disciplinada no Código Tributário Nacional, subdividindo-se em responsabilidade solidária, responsabilidade por sucessão e responsabilidade de terceiros.

3.2.1 Responsabilidade por Solidariedade

Na responsabilidade por solidariedade não importa a possibilidade de cumprimento por parte do contribuinte, basta o laço decorrente da comunhão de interesses ou de lei, para que o terceiro possa ser chamado a responder pela obrigação, abrindo, deste modo, ao sujeito ativo a possibilidade de requerer o cumprimento tanto do contribuinte como do responsável, não havendo benefício de ordem para tanto. É neste sentido que disciplina o art. 124, CTN.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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. (Original não grifado).

Há, neste caso, então, responsabilidade solidária do terceiro para com o contribuinte.

Luciano Amaro (2009, p. 315), entende que o interesse comum descrito no art. 124, CTN, não requer que se explicita em lei, isto porque neste caso “o item I do art. 124, seria inútil, pois as hipóteses todas estariam na disciplina do item II”. Assim deve ser observado (AMARO, 2009, p.316):

O interesse comum no fato gerador põe os devedores solidários numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seria qualificável como terceiro, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco – contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação a parcela de tributo que corresponde a sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art.124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, donde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.

Assim, neste sentido, seriam responsáveis solidários, por exemplo, os co-proprietários de um imóvel em relação ao pagamento do imposto territorial urbano, se apresentando, cada qual, como contribuinte no que lhe couber e como

responsável no quinhão alheio, devendo o todo para com o sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Além das hipóteses em que poderá ser vislumbrado o interesse comum que constitui a solidariedade, serão solidários todos aqueles expressamente designados por lei.

3.2.2 Responsabilidade por Sucessão

Na responsabilidade por sucessão, subclassificação da responsabilidade por transferência, não há solidariedade como visto acima e nem subsidiariedade como será visto na próxima classificação, mas uma substituição de sujeito passivo, uma sucessão propriamente dita, uma substituição posterior ao fato imponible, que consiste na retirada do sujeito passivo direto, substituindo-o pelo sujeito passivo indireto, o também chamado responsável tributário.

O CTN traz um rol de possibilidades de transferência por sucessão elencadas nos artigos 130 a 133: Responsabilidade por transferência dos sucessores adquirentes de imóveis, adquirentes de móveis, dos sucessores *causa mortis*, do espólio, da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação, do sócio remanescente ou do espólio de empresa extinta e dos adquirentes de fundo de comércio. A respeito de cada um dos tipos de responsabilidade por sucessão será visto no capítulo seguinte.

3.2.3 Responsabilidade de Terceiros

Sendo colocado de modo equivocada a expressão “solidariamente” no art. 134, CTN, se trata aqui de hipótese na qual o terceiro, dentro do rol estipulado, responde pela obrigação principal em caráter supletivo, ou seja, no caso de impossibilidade de cumprimento por parte do contribuinte.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...]. (Original não grifado).

Assim, se trata de responsabilidade subsidiária, aquela na qual será chamado o terceiro responsável para o cumprimento da obrigação principal apenas quando não for possível o cumprimento pelo contribuinte.

3.3 Responsabilidade por Infrações

A Responsabilidade por Infrações apesar de ter sido alocada pelo legislador no capítulo que disciplina a responsabilidade em sentido *stricto*, em nada se confunde com esta, uma vez que trata daquele que possui responsabilidade para com o cumprimento das sanções atribuídas ao cometimento de infrações fiscais. Assim, tal seção se enquadra como responsabilidade em sentido lato, como já estudado.

Os artigos 136,137 e 138 do CTN tratam da matéria, indicam por sua vez três características importantes concernentes a responsabilidade por infrações, sendo elas: Responsabilidade objetiva, responsabilidade pessoal do agente e responsabilidade excluída pela denúncia espontânea.

Em relação ao cometimento de infrações em matéria tributária, o código dispõe que se trata de caso de responsabilidade objetiva, na qual não se observa se houve culpa ou dolo do agente, mas apenas se ocorreu ou não o ato infracional. Está expresso no art. 136, tornando como regra a responsabilidade objetiva, excepcionando o que a lei dizer em contrário.

Já o art. 137, CTN, dispõe acerca da responsabilidade pessoal do agente nos casos apresentados naquele rol, indo a confronto com a regra geral em matéria tributária que indica como responsável aquele indicado como sujeito passivo da relação jurídica tributária.

E por última característica, na denúncia espontânea, segundo art. 138, CTN, o agente que efetua a denúncia do seu ato infracional tem sua

responsabilidade excluída, se assemelhando, deste modo, a desistência voluntária do Direito Penal.

O agente precisa assim, além da denúncia, se for o caso, realizar o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Discutia-se se a denúncia espontânea excluiria apenas a multa punitiva ou também a multa moratória, hoje, porém, ao menos no Superior Tribunal de Justiça, pacificou-se o entendimento de que havendo a denúncia, ambas as multas são afastadas.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DCTF. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO SOBRE O POSTERIOR PAGAMENTO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA E AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA MANTIDOS.

1. "Apreciando a matéria em recurso sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008), a 1ª Seção do STJ reafirmou o entendimento segundo o qual (a) a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, e (b) se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, nos termos da Súmula 360/STJ" (REsp 1.110.550/SP, Primeira Seção, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe de 4.5.2009, acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC).

2. Caso em que nem a sentença nem os acórdãos recorridos esclarecem se o tributo, depois de apresentada a DCTF pela empresa contribuinte, foi recolhido tempestivamente ou não, sendo vedado a esta Corte ingressar no reexame da documentação juntada nos autos pela partes com o propósito de esclarecer essa situação (Súmula 7/STJ).

3. A denúncia espontânea implica o afastamento, também, da multa moratória, inexistindo na legislação pertinente qualquer distinção entre o referido encargo e a multa punitiva.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (Original não grifado).

De todo modo, se conclui que são as características inerentes a responsabilidade por infrações que a diferenciam das demais formas de responsabilidade.

4 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA NOS EVENTOS SUCESSÓRIOS

Como analisado, dentro da responsabilidade em sentido *stricto* é encontrada uma subclassificação, a da responsabilidade por transferência. Quanto a esta, o responsável tributário, apesar de previsto legalmente, só passa a ser chamado para cumprir com a obrigação decorrente do fato imponible após a ocorrência de fato futuro, fato posterior ao que motivou a existência da obrigação tributária, sendo esse com força para alterar o sujeito que ocupará o pólo passivo da relação jurídica tributária.

Dentre as hipóteses assinaladas pelo legislador para que haja a chamada responsabilidade por transferência, há a responsabilidade por transferência dos sucessores (título II, capítulo V, seção II do CTN) que trata entre outras da reponsabilidade que dá ensejo ao presente estudo – responsabilidade por transferência por sucessão *causa mortis*.

4.1 Responsabilidade Imobiliária e Mobiliária

A responsabilidade dos sucessores adquirentes de bens imóveis e bens móveis é tratada nos artigos 130 e 131, I, do CTN, respectivamente.

Os adquirentes de imóveis, salvo a prova de sua quitação no título, sub-rogam-se nos “créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referente a tais bens, ou a contribuição de melhoria” (art. 130, CTN).

Deste modo, como afirma Hugo de Brito Machado (2008, p. 527) o crédito nesta situação se faz como um ônus real sobre o imóvel, acompanhando assim o imóvel do alienante para o adquirente, somente não podendo ser responsabilizado o adquirente na hipótese de ter sido juntado prova da quitação dos créditos no título de aquisição ou se não se tratar de aquisição sem ato negocial, como o que ocorre com bem adquirido em hasta pública, na qual o valor dos créditos

sub-roga no respectivo preço, não havendo relação jurídica entre alienante e arrematante. O autor (MACHADO, 2008, p.522) defende ainda que ninguém pode ser responsabilizado por crédito tributário que não tenha conhecimento, assim, sabendo que pode haver três tipos de crédito tributário, o constituído a época da aquisição do imóvel, o em curso de constituição e os constituídos posteriormente, entende o autor que em relação ao primeiro, subentende-se que o adquirente tem conhecimento dele e por tal, pagou o valor devido em relação ao bem e ao que sabe que deve ser pago daquele crédito tributário já constituído, em relação aos dois últimos tipos, defende ele que o responsável somente poderá ser responsabilizado se notificado pela fazenda ao tempo do lançamento do crédito a fim de que exerça seu direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, caso contrário, estaria sendo violado seu direito como sujeito passivo da relação jurídica tributária.

No que tange aos bens móveis, aplica-se o inciso I, do art. 131, CTN, sendo responsabilizado o sucessor adquirente pelos tributos relativos aos bens adquiridos, ensina a doutrina de Eduardo Sabbag (2009, p. 659) e de Hugo de Brito Machado (2008, p. 539) que por não haver prescrição em relação a prova de quitação de tributos no caso de aquisição de bens móveis, pode ser aplicado por analogia o que preceitua o artigo 130, em relação aos bens imóveis, retirando a responsabilidade do sucessor no caso de haver prova no mesmo sentido.

4.2 Responsabilidade dos Sucessores Causa Mortis

A morte também gera responsabilidade, o evento morte constitui o início da sucessão que leva aos herdeiros legítimos e testamentários todo o patrimônio do de cujus, patrimônio que compreende tanto o ativo como o passivo, direitos e obrigações.

Os incisos II e III do art. 131, CTN, correspondem a responsabilidade decorrente da sucessão causa mortis, sendo que o inciso III consiste na responsabilidade transmitida ao espólio e o inciso II consiste na responsabilidade transmitida aos sucessores.

A primeiro momento, no início da sucessão até a partilha, segundo o CTN, quem responderá pelos tributos devidos pelo de cujus será o espólio, que

apesar de não apresentar personalidade jurídica se trata do conjunto de bens e direitos do contribuinte falecido, a universalidade se torna responsável pelos tributos existentes em nome deste.

Com a partilha de bens, são chamados a responder como responsáveis tributários por sucessão, conforme o CTN, os sucessores e o cônjuge meeiro, há de se ponderar, entretanto, que a expressão cônjuge meeiro foi utilizada de modo impróprio, pois somente responderá neste tipo de responsabilidade, como sucessor, porque como meeiro, ele responderá pelo seu próprio patrimônio, como contribuinte e não como responsável, em razão da sua meação.

Sendo assim, o legislador teve por intenção fazer referência aos tributos não quitados pelo *de cuius* no que tange a meação do cônjuge meeiro, sendo caso em que ele ocupa o posto de contribuinte e não de responsável, contudo, a disciplina fora colocada de modo equivocado no mesmo artigo com relação a responsabilidades distintas – responsabilidade por sucessão e responsabilidade do contribuinte.

Assim, após a morte, caso necessário, são chamados a responder pelos tributos porventura constituídos pelo contribuinte falecido: Logo com a morte o próprio espólio do falecido; e após a partilha ou adjudicação, os sucessores na medida de seu quinhão, acrescendo a estes a responsabilidade pelos tributos devidos pelo espólio.

4.3 Responsabilidade Comercial e Empresarial

Os artigos que finalizam a seção que trata da responsabilidade dos sucessores tem em comum o fato de elencarem situações que envolvem pessoas jurídicas de direito privado. Através deles se observa que mesmo finalizada ou extinta, de algum modo há quem possa vir a responder pelos tributos originados pelo contribuinte.

Em um primeiro momento, vejamos o caso das pessoas jurídicas fusionadas, transformadas, incorporadas ou cindidas.

Estes são casos trazidos pela Lei das Sociedades Anônimas (lei nº 6.404/76), LSA, e por ela disciplinados, assim vejamos: Na fusão duas ou mais

peças jurídicas se juntam formando uma nova (art. 228, LSA); na transformação a pessoa jurídica altera seu tipo societário (art. 220, LSA); na incorporação uma ou mais pessoas jurídicas são absorvidas por outra (art. 227, LSA); e na cisão a pessoa jurídica passa parcela do seu patrimônio para outra sociedade (art. 229, LSA).

Salvo a cisão, todos os casos acima estão previstos no art. 132 do CTN. Apesar de não disciplinado pelo CTN, pacificou-se o entendimento de que a regra do art. 132 se estende a cisão, tendo em vista que a lei que disciplina a cisão é posterior ao CTN, por isso não foi inserida esta outra hipótese por ele.

Uma pessoa jurídica fusionada, transformada, incorporada ou cindida deixa de existir, passando a existir sob outro nome, pelo nome da pessoa jurídica resultante, podendo deixar, contudo, tributos a serem pagos e que na ausência do sujeito passivo inicial, a pessoa jurídica contribuinte que realizou o fato impositivo, passam a ser de responsabilidade desta nova pessoa jurídica resultante, o que ocorre é que até a fusão, transformação, incorporação ou cisão, todos os tributos que tiveram por origem fato impositivo realizado até ali, naquele momento, pertencem a pessoa jurídica anterior e não a nova, por isto prevê o código que a nova seja responsável por tais obrigações, demonstrando assim o vínculo que une contribuinte e responsável, já os fatos impositivos realizados após as situações previstas acima serão de responsabilidade da nova pessoa jurídica, mas não por sujeição dada a responsabilidade indireta, mas de responsabilidade direta, sendo aqui, a contribuinte do tributo.

O parágrafo único do art. 132 traz a hipótese de extinção da pessoa jurídica, não ocorrendo nenhuma das hipóteses acima, mas ocorrendo a continuidade da mesma atividade econômica por algum dos sócios da sociedade empresária extinta ou seu espólio, neste caso, apesar da pessoa jurídica ter sido extinta, a atividade econômica prosseguiu e assim, vindo a tona tributo a ser quitado, deverá arcar o sócio que prosseguiu com a atividade, arcar como responsável por sucessão, a ideia é de prosseguimento da atividade econômica que pode vir a ocorrer para burlar o fisco, por exemplo, e aí, neste caso, o CTN bloqueia esta possibilidade prevendo a possibilidade de cobrança do responsável.

E em última situação, se tem a responsabilidade dos adquirentes sucessores de fundo de comércio, que seguindo o mesmo raciocínio utilizado para as hipóteses do art. 132, CTN, são qualificados como sujeito passivo responsável

por sucessão, uma vez que sucedem a pessoa jurídica que deu origem a obrigação tributária, que realizou o fato imponible.

A responsabilidade destes sucessores será integral no caso do alienante cessar a atividade realizada pela pessoa jurídica extinta ou subsidiária no caso do alienante prosseguir na atividade ou a reiniciar dentro de seis meses da data da alienação.

Esta responsabilidade não se dá na hipótese de alienação judicial, salvo para o sócio da sociedade falida, parente e aquele identificado como agente do falido.

5 SUCESSÃO CAUSA MORTIS E A TRANSFERÊNCIA DE MULTAS

Sobrevindo o evento morte, se extingue a pessoa, mas as obrigações tributárias constituídas pelo *de cuius* continuam a existir, de modo que as dívidas oriundas destas obrigações podem não ter sido quitadas, por isso foi inserido pelo legislador no Código Tributário Nacional disposições acerca de quem poderá responder pelos tributos originados pelo falecido - art. 131, II e III CTN.

Os responsáveis tributários por sucessão *causa mortis* são, a primeiro momento o espólio e no segundo momento os sucessores - herdeiros ou cônjuge meeiro.

Ocorre que as disposições a respeito estão concentradas na seção II, do capítulo V, do CTN, e o art. 129 que trata de forma genérica dos variados tipos de sucessão, segundo este artigo, a transferência consiste na transmissão dos créditos tributários aos sucessores, enquanto que as disposições acerca da sucessão *causa mortis* (art. 131, II e III, CTN) utilizam o termo tributo apenas, expressões que alteram o objeto de transmissão.

Nos dizeres do CTN, tributo, conforme art. 3º, é toda prestação pecuniária compulsória não englobando sanção de ato ilícito, e crédito tributário, conforme art. 139, decorre da obrigação principal, assim, lembrando o que já fora visto anteriormente, obrigação principal compreende tanto o tributo originado a partir de um fato imponível como toda penalidade pecuniária, ou seja, o crédito tributário se refere a junção de tributo com a sanção de ato ilícito.

Pela diferença demonstrada, a doutrina e a jurisprudência têm discutido qual seria a intenção do legislador ao disciplinar a matéria, o que de verdade deve ser transferido aos sucessores do *de cuius*: Se apenas os tributos conforme os incisos II e III do art. 131 ou os créditos, conforme art. 129, todos do CTN.

Admitir a transmissão dos créditos constituídos pelo *de cuius*, seria aceitar a transmissão de penalidades pecuniárias infligidas ao responsável originário, o contribuinte. E neste ponto, se questiona: Seria juridicamente correta a transmissão de multas a quem não ensejou a sua aplicação?

Bom, diante do entrave apresentado, preciso se faz a análise das multas tributárias e de sua natureza.

5.1 Um Estudo da Multa Tributária

A multa tributária consiste em um dos tipos de sanções tributárias. Sua aplicabilidade poderá vir a ocorrer quando houver transgressão a algum preceito de lei.

A multa pode ser classificada em moratória ou punitiva, sendo que a primeira será aplicada no caso de descumprimento da obrigação principal e a segunda, no caso de descumprimento da obrigação acessória.

O primeiro ponto a ser analisado a fim de se clarear a problemática em questão é a natureza da multa tributária, tendo em vista que diante dela é que se encontrará o caminho a ser tomado para definir responsabilidades.

Paulo José da Costa Junior (2000, p. 39-40) ensina que o tema da transmissão de multas ensejou o desenvolvimento de três correntes doutrinárias a respeito. A primeira, que defende a intransmissibilidade de multas, possui por fundamento o art. 5º, XLV, CF/88, pelo qual temos inserido o princípio da personalidade da pena, de modo que não se é permitido que outro sujeito responda pela pena imposta a determinada pessoa; a segunda, assinala pela transmissibilidade *secundum natura*, para esta corrente a multa punitiva não se transmite, mas por outro lado, a moratória poderia, dado ao seu caráter retributivo, que seria como uma indenização ao Fisco; e, por último, temos a terceira corrente que propugna pela transmissibilidade *secundum eventus*, onde o sucessor responderia não apenas pela multa moratória, mas também pela multa punitiva imposta antes do fato de responsabilidade, ou evento sucessório, como diz o autor.

Diante destas três correntes, se vê, portanto, a necessidade de se estabelecer qual a natureza destes dois tipos de multa: Punitiva e moratória.

Não há divergência quanto a natureza da multa punitiva imposta ao descumprimento de um dever instrumental, tratando-se de multa de natureza punitiva, já que pune a violação ao dever legal tributário de fazer ou não fazer algo, o que implica em sanção a um ato ilícito.

Por outro lado, o mesmo não ocorre com a multa moratória, sanção imposta ao atraso, não pagamento ou pagamento a menor da obrigação principal. Existindo duas correntes a respeito: De quem defenda o seu caráter retributivo e por tal, de sanção civil, de natureza indenizatória; e de quem assinale se tratar também

de multa de caráter punitivo, haja vista sua natureza sancionatória, assim como a multa punitiva.

Defendendo o caráter retributivo da multa moratória, Paulo José da Costa Junior (2000, p. 72) propugna se tratar de espécie de sanção civil, segundo ele as multas moratórias são “reparatórias da situação patrimonial cujo equilíbrio se encontra rompido pelo inadimplemento” (2000, p. 73).

Por outro lado, defendendo o caráter punitivo deste tipo de multa, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 622-623), ensina que o caráter indenizatório se apresenta em razão do dano causado ao Fisco, que, receberá em destempo o valor devido, mas que, não por isso, deixará esta, seu caráter de penalidade pecuniária, uma vez que está sendo aplicada multa pelo descumprimento de uma obrigação, assim como acontece com a multa punitiva propriamente dita.

Deste modo, atrelando-se a corrente que defende a intransmissibilidade das multas ao sucessor *causa mortis*, se vê que não se admite a transmissão de multas, independentemente de sua espécie, haja vista que a natureza destas espécies jurídicas é de sanção a ato ilícito e que, conforme preceito constitucional, não seria justa a sua transmissão.

5.2 Da Intransmissibilidade de Multas nos Eventos Sucessórios *Causa Mortis*

Fora visto, portanto, que no que concerne a multa de caráter punitivo, aquela aplicada ao descumprimento ou não cumprimento do dever instrumental, não há questionamento, não sendo possível sua transmissão aos responsáveis por sucessão, uma vez que apresentam caráter punitivo, ao aplicarem sanção a quem cometeu um ato contrário as normas tributárias.

Já em relação a multa moratória, no que pese seu caráter retributivo, há de se convir que mesmo demonstrada tal qualidade, ainda sim, seu maior fundamento está em punir quem não realizou sua obrigação, quem não pagou ao Fisco aquilo a que estava legalmente obrigado. E no mais, o objeto que possui por fim retribuir o atraso pelo pagamento não se trata da multa aplicada, mas sim dos juros moratórios aplicados ao valor do tributo originário, já que, na hipótese de atraso, além da multa, serão aplicados a correção monetária, que como assinala

Sacha Calmon (1998, p. 77) se trata de “fator de atualização do poder de compra da moeda” e, os juros moratórios, que, segundo o mesmo autor (1998, p. 77), “são calculados sobre o principal da dívida (o tributo não pago), a título de compensar o Estado pela não disponibilidade do dinheiro”, acrescentando ainda que “a cobrança deles, visa a indenizar o credor pela indisponibilidade do dinheiro na data fixada em lei para o pagamento da prestação”, assim, a função da multa moratória no caso de descumprimento da obrigação principal se funda na punição haja vista o ilícito do não cumprimento do dever legal de pagar tributo, visando também intimidar a sociedade no todo para que, assim como em matéria de direito penal, não venha a incidir no mesmo erro, uma vez que será punida havendo tal descumprimento.

Diante de todo este estudo sobre a multa tributária, suas espécies, naturezas e aplicabilidade, mister se faz neste instante a análise da lei e da natureza jurídica da sucessão *causa mortis*.

Sob o ponto de vista legal, se sabe que o legislador utilizou dos termos corretos quando quis, tendo no art. 3º traduzido no que consiste tributo, no art. 113 colocou o que compreende obrigação tributária e no art. 139 no que se traduz o crédito tributário (conforme já indicado anteriormente neste trabalho), todos estes a título de exemplo, já que todos se referem a matéria sob análise, entretanto é possível encontrar a utilização dos termos desejados pelo legislador em outras disposições deste mesmo texto legal, assim, observando os incisos II e III do artigo 131, do CTN, nos quais o legislador podendo inserir a terminologia crédito tributário, que sanaria a dúvida sobre a transmissão ou não da multa (já que crédito decorre da obrigação principal que engloba tributos e penalidades pecuniárias, portanto as multas) se vê que utilizou do termo tributo, ou seja, apenas tributo e não penalidade pecuniária, se pautando na lei é possível concluir que o desiderato do legislador, diante das diferentes expressões utilizadas na mesma seção, foi realmente de distinguir o que seria transmissível em cada tipo de responsabilidade, não havendo para este caso a chamada letra morta.

Ainda assim, havendo dúvida quanto a intenção do legislador, o art. 108 do CTN, disciplina o que deve ser aplicado na ausência de disposição expressa.

Nos termos do inciso II, do art. 108, a autoridade competente deveria se utilizar dos princípios gerais de direito tributário, e para o caso em tela, sendo aplicado o princípio da legalidade não se poderia cobrar nada além do tributo já que

é este o texto da lei; já segundo o inciso III, deveria ser aplicado os princípios gerais do direito público, e neste caso, a administração pública não pode fazer nada além do que a lei permite, assim, o Fisco está autorizado a cobrar do sucessor apenas o tributo e não a multa infligida ao contribuinte; por último, seguindo a ordem indicada pelo rol do artigo, aplicando-se a equidade, pelo qual o aplicador deve ter em vista a justiça e a igualdade, se tem que a transmissão de multas não estaria dentro destes parâmetros uma vez que a própria Constituição Federal determina que ninguém poderá responder por pena imposta a outro em respeito ao princípio da pessoalidade da pena.

Assim, o texto de lei foi claro e preciso, de modo que diante dele também não estaria autorizada a transmissão de multas aos sucessores.

Observa-se agora o instituto da sucessão.

A sucessão se dá com a morte, conforme art. 1784 do Código Civil, aplica-se o princípio de *saisine* pelo qual a herança se transmite desde logo aos herdeiros. Assim, o espólio se forma por este patrimônio (ativo e passivo) deixado pelo *de cuius* que com sua morte já se transmite aos sucessores, não havendo, contudo, partilha dele e por tal se vê a figura do montante total. Por se tratar de ente despersonalizado, o espólio possui existência até o momento da partilha, momento no qual se transmite o quinhão de cada herdeiro.

Deste modo, com o espólio já não existe a figura do contribuinte, aqui estará apenas o espólio, responsável tributário exclusivo (art. 131, III, CTN).

Após a partilha, desaparece a figura do espólio e surge a figura dos herdeiros que são os sucessores tributários *causa mortis* seguintes ao espólio. Aqui também há a chamada responsabilidade exclusiva, dado ao desaparecimento do responsável anterior.

Sabendo que o espólio consiste no montante do patrimônio do *de cuius* que se transmitiu, desde logo com a morte, para os herdeiros (efeito do chamado princípio de *saisine*), e que o que ocorrerá com a partilha será a divisão em quinhões, quotas partes, se vê que desde o evento morte, fato de responsabilidade (que transmite a responsabilidade tributária do contribuinte ao responsável), só existe a figura dos sucessores, que não puderam optar pela responsabilidade, recebendo-a conjuntamente a todos os direitos e obrigações advindas do *de cuius*. Neste ponto, os sucessores *causa mortis* não admitiram responder pelas multas impostas ao contribuinte originário, como o que ocorre, por exemplo, com a

sucessão imobiliária, em que o responsável tributário, com a aquisição do imóvel tem por obrigação tomar conhecimento de todos os débitos inerentes a ele e somente assim decidir pela aquisição ou não do bem.

Portanto, o próprio instituto da sucessão *causa mortis*, pela sua própria sistemática, não admite a transmissão de multas tributárias.

Sendo assim, dada a estrutura da sucessão *causa mortis*, que se trata de condição peculiar de responsabilidade por sucessão, bem como pela letra da lei que não determina a transferência de crédito ou obrigação principal, mas de tributo, e, com mais força ainda, pela natureza da multa, que independentemente da espécie - punitiva ou moratória - tem por finalidade punir o agente transgressor da norma, e, portanto deve respeito ao preceito constitucional da pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, CF/88), fato se tem que o ordenamento brasileiro não admite a transferência de multa tributária aos sucessores por *causa mortis*.

6 CONCLUSÃO

O objetivo do trabalho em tela foi de se chegar ao desiderato inicial do legislador ao disciplinar sobre a responsabilidade dos sucessores *causa mortis* (art. 131, II e III, CTN) no que concerne a transmissão de multas, se estas, a partir de sua vontade e do conjunto normativo brasileiro, deveriam ou não ser transmitidas aos responsáveis que não realizaram o fato imponível.

Analisando a primeiro momento a Relação Jurídica Tributária e em seguida os diversos tipos de responsabilidade em sentido estrito trazidos pelo legislador, passou-se por fim ao estudo do tema central deste trabalho.

A Responsabilidade por Sucessão Causa Mortis, conforme demonstrado, está dentre as formas de responsabilidade por transferência, nas quais o responsável somente passa a pertencer a relação jurídica com a ocorrência de fato posterior ao fato imponível, sendo esse fato posterior denominado também de fato de responsabilidade. O sucessor *causa mortis* possui como fato de responsabilidade a morte e depois a partilha de bens.

O primeiro a responder pela dívida tributária do falecido é o espólio que se forma pelo conjunto de bens e obrigações repassadas com a sucessão aos herdeiros e que ainda não foi dividido na cota parte de cada um. Com a partilha destes bens, num segundo momento, são chamados a responder pelas dívidas originadas pelo falecido e pelo espólio os próprios herdeiros, cada um no limite do patrimônio recebido.

O legislador ao redigir o Código Tributário Nacional utilizou de dois termos que geram até hoje dúvida em relação ao que de fato se transmite ao sucessor: Crédito, conforme art. 129 ou tributo, conforme art. 131, II e III. Com a utilização do termo crédito, poderia ser transmitido ao sucessor além dos tributos, as multas imputadas ao contribuinte; utilizando apenas o que corresponde o termo tributo, seria transmitido apenas ao que ele se restringe que se trata da prestação pecuniária compulsória disciplinada no art. 3º do CTN e não a prestação pecuniária de ato ilícito – a multa. Então, diante da dissonância tanto jurisprudencial como doutrinária, foi que se mostrou necessário o presente trabalho.

Foram apresentadas três teorias a respeito da transmissibilidade ou não de multas: A primeira que a considera intransmissível, a segunda que defende a transmissibilidade *secundum natura* (que entende ser transmissível apenas a multa moratória), e a terceira corrente que defende a transmissibilidade *secundum eventos*.

Apoiando na primeira corrente, foi possível constatar que a multa possui caráter punitivo e com base no art. 5º, XLV, CF/88, não pode passar da pessoa do condenado, ou seja, aquele que cometeu o ato ilícito, aqui, o contribuinte. Admitir a sucessão também em relação as multas seria aceitar a violação ao princípio da pessoalidade da pena, consagrada pelo artigo acima.

Além de se tratar de sanção de ato ilícito, o legislador utilizou dos termos corretos quando foi sua intenção, então nesta matéria, sabendo da natureza das multas, redigiu o termo correto – tributo, quando tratou dos sucessores *causa mortis*, sendo que o art. 129 cuidou da responsabilidade por sucessão em termos genéricos, cabendo ao artigo pertinente a cada tipo dizer o que de fato se transmitiria.

Por fim, foi feita a análise também do art. 108 do CTN, que indica as formas de interpretação e aplicação da legislação tributária, e diante do rol apresentado a fim de preencher quando ausente disposição expressa (se fosse este o caso, o que não é conforme analisado a norma pertinente), se observa também que são feridos os princípios da equidade e legalidade transferir multas aos sucessores *causa mortis*, já que estes não agiram a fim de adquirir esta responsabilidade, mas apenas foram vítimas da fatalidade da vida, e no mais se a lei diferenciou tributo de crédito, teria sido utilizado o termo crédito se fosse a intenção cobrar multas destes sucessores.

Sendo assim, se pode concluir que diante de todos estes fatores explanados, não se admite a transmissão de multas, uma vez que se tratando de uma atividade invasiva devem ser respeitados também os direitos dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, não cabendo uma interpretação tão somente a favor do Fisco.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 23 Jul. 2013.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial 2012/0160749-3**. Agravante: Teenco Teixeira Engenharia e Comércio Ltda. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJe 10 Mai. 2013. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1221537&sReg=201201607493&sData=20130510&formato=PDF>. Acesso em: 25 Jul. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 2007/0158721-4**. Recorrente Fazenda Nacional. Recorrido: Emilio B Gomes e Filhos S/A. DJe 08 Fev. 2013. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1204934&sReg=200701587214&sData=20130208&formato=PDF>. Acesso em 25 Jul. 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

_____. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____ (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____ (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder do Nascimento (coord.). **Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RODRIGUES, Silvío. **Direito Civil: Direito das Sucessões**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. V 7.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

TEIXEIRA, Renato Aparecido. **Da Intransmissibilidade da Multa Fiscal na Sucessão Tributária**. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, Presidente Prudente, 2002.