

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

Rayana Vichieti REZENDE¹

RESUMO: A responsabilidade tributária determina quem é o responsável pelo pagamento do tributo. Em seu sentido amplo, trata-se de uma submissão de certa pessoa ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação. Já em sentido restrito, trata-se da submissão em razão de disposição legal, do sujeito que não é contribuinte ao direito do Estado de exigir a prestação da obrigação. No Brasil a desobediência do contribuinte para com a responsabilidade pode gerar sanções como o confisco de bens e até mesmo prisões.

Palavras-chave: Relação Jurídica Tributária. Responsabilidade Tributária. Responsabilidade Tributária por Substituição.

1 INTRODUÇÃO

Por meio da utilização de métodos dedutivos e indutivos e pesquisa bibliográfica, o presente trabalho tem como idéia principal e vem dar ênfase à Substituição Tributária por Sucessão.

Será necessário estudar também os seus aspectos mais significativos, bem como a sua contribuição na esfera tributária para a resolução de conflitos.

2 DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Em termos gerais, a relação jurídica é aquela nascida a partir da prática

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. e-mail: rayanavichieti@hotmail.com

do fato gerador, unindo por um vínculo jurídico o sujeito ativo ao sujeito passivo em torno de um objeto comum. É em função da existência das relações que alguém é devedor ou credor de outrem, que alguém tem direitos ou deveres perante outrem.

Assim considera-se relação jurídico-tributária as relações jurídicas estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

2.1 Sujeito Ativo e Passivo da Obrigação Tributária (art. 121 do CTN)

Trata-se de Sujeito Ativo o credor da obrigação tributária. Aquele que tem o direito de receber o objeto da relação (detentor da capacidade tributária ativa - poderes de fiscalização e arrecadação dos tributos). Já o sujeito passivo é aquele que deve a obrigação tributária, que tem o dever jurídico de prestar o objeto da relação ao credor, de forma a vê-la extinta (contribuinte ou responsável), é a pessoa que por determinação legal, deverá proceder à entrega de dinheiro ao Fisco (obrig. principal) ou cumprir o dever instrumental não pecuniário (obrig. acessória). Sua definição se vincula ao princípio da legalidade.

2.2 Distinção entre Contribuinte e Responsável (art. 121 do CTN)

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser de duas espécies: a) contribuinte ou b) responsável tributário. Ambos se diferem pela relação do sujeito com o fato gerador. O contribuinte possui relação direta e pessoal com o fato gerador da respectiva obrigação (ele pratica o fato gerador), e o responsável mesmo sem possuir relação direta com o fato gerador (ele não o pratica), é obrigado ao cumprimento da obrigação por imposição legal.

Dessa forma, contribuinte é o sujeito passivo que cumpre a obrigação decorrente de fato gerador por ele mesmo praticado; responsável tributário o sujeito passivo que cumpre a obrigação decorrente de fato gerador praticado por terceiro.

Exemplo: O empregador que recolhe na fonte o IRPF de seu empregado.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E SUAS ESPÉCIES

A responsabilidade tributária está regulada no Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária), abrangendo do Art.128 ao 138. Quanto à figura do responsável tributário, essa condição pode ser assumida de diversas formas. Em que pesem as várias classificações doutrinárias, se faz importante também conhecer a divisão legal, aquela trazida pelo Código Tributário Nacional.

Espécies de Responsabilidade Tributária

Divisão legal: consoante o CTN, existe a responsabilidade: a) por sucessão (arts. 130 a 133); b) por solidariedade (art. 124); c) de terceiros (art. 134).

Divisão doutrinária: para a maioria da doutrina, são duas as espécies de responsabilidade tributária: a) por substituição; b) por transferência.

A seguir faremos uma mescla das espécies doutrinárias com as espécies legais de responsabilidade tributária para que não paire dúvidas e haja melhor compreensão acerca dessas espécies.

3.1 Responsabilidade Tributária por Substituição

É aquela em que desde o momento do surgimento da obrigação tributária o sujeito passivo não é o contribuinte, mas uma terceira pessoa indicada pela lei. Na responsabilidade tributária por substituição, o substituto, assume a responsabilidade

tributária do substituído devido a determinação de lei. O indivíduo que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação – tendo em vista a existência prévia de dispositivo legal, atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa.

O substituto tem o direito de regresso imediato em relação ao tributo que eventualmente suportar, independentemente de recorrer ao Poder Judiciário ou à Administração Pública.

A responsabilidade tributária por substituição poderá ser: progressiva ou regressiva.

a) Progressiva: se fundamenta no artigo 150 §7º da Constituição Federal, e este estabelece que: "A lei poderá atribuir ao 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". Dessa forma, tem-se que a lei atribui a uma pessoa o dever de pagar o tributo relativamente a uma operação futura.

Temos como exemplo clássico na doutrina as refinarias de combustível são contribuintes (ICMS) nas vendas de combustíveis para as distribuidoras; mas são também responsáveis por substituição nas vendas feitas pelas distribuidoras aos postos e dos postos aos contribuintes. Todo o tributo será recolhido antecipadamente e de uma só vez, sendo calculado por um valor presumido de venda nas operações posteriores, consoante uma pauta fiscal. Se faz necessário lembrar que alguns doutrinadores acreditam na inconstitucionalidade desse tipo de substituição visto que estaria violando princípios como o da capacidade contributiva, o da anterioridade e o da segurança jurídica.

b) Regressiva: disposta no artigo 128 do Código Tributário Nacional Se

perfaz após a ocorrência do fato gerador, não provocando, assim, quaisquer discussões acerca de sua constitucionalidade. Ocorre basicamente o oposto do que se dá na substituição progressiva, ou seja, o pagamento do tributo aqui é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador. É também conhecida como "diferimento". Um exemplo utilizado pelos doutrinadores é o do óleo de soja, cujo respectivo ICMS fica diferido para a saída do produto industrializado.

3.2 Responsabilidade Tributária por Transferência

Como regra ocorre nas situações em que a relação jurídico-tributária (obrigação tributária) nasce em face de determinado sujeito, mas, em decorrência de um fato posterior, acaba sendo transferida para terceiro. “ O dever jurídico se transfere, migra, total ou parcialmente, da pessoa do contribuinte para o responsável. Há, em verdade, uma sub-rogação” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 382).

Esta poderá ser: por sucessão ou por imputação legal (conhecida também como responsabilidade de terceiros).

a) Por Sucessão

A responsabilidade tributária por transferência, na modalidade de sucessão, pode ocorrer: por ato inter vivos, causa mortis, sucessão societária ou sucessão comercial.

a.1) Sucessão por ato inter vivos : poderá recair sobre bens imóveis e móveis.

Sucessão por ato inter vivos de bens imóveis (art. 130 do CTN):

"Os 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 referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço".

Assim, se na transcrição do título não constar a prova da quitação ou inexistência do débito, este passará a ser de responsabilidade do adquirente do imóvel – salvo se este foi arrematado em hasta pública, caso em que a sub-rogação ocorrerá sobre o preço da venda (já que se trata de aquisição originária, onde o bem é transferido sem qualquer ônus para o arrematante).

Sucessão por ato inter vivos de bens móveis: prevista no art. 131, I, CTN, guarda estreita semelhança com a de bens imóveis, com a única diferença de não prever exceções à regra de transferência, ou seja, em qualquer hipótese, responderá o adquirente pelos ônus tributários de seu proprietário anterior.

a.2) Sucessão tributária causa mortis: tem previsão legal no artigo 131, incisos II e III, que estabelecem, em síntese, duas situações. A primeira delas refere-se aos fatos geradores ocorridos à época em que o de cujus ainda era vivo – nesse caso, o espólio será o responsável pelo pagamento dos tributos eventualmente devidos, até o limite das forças da herança. A segunda situação gira em torno dos fatos geradores ocorridos após a abertura da sucessão, porém, anteriormente à partilha – neste caso, os sucessores e o cônjuge meeiro serão responsáveis, na medida das forças da herança, pelos débitos tributários contraídos pelo espólio.

a.3) Sucessão societária: disposta no artigo 132 do CTN.

"A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual".

Tem como finalidade evitar a elisão fiscal, ou seja, "evitar que, através de

mudança na roupagem societária da empresa, haja uma situação que caracterizaria o não-pagamento de tributos por meio da utilização de formas jurídicas lícitas, isto é, admitidas em direito” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 399).

Destarte, determina o dispositivo acima transcrito que a pessoa jurídica de direito privado, resultante de eventuais alterações societárias de uma ou mais empresas, será responsável pelos débitos tributários originalmente devidos por esta(s), até a data do ato.

Além da fusão, da transformação e da incorporação, a mesma regra é aplicável também para a cisão – figura ainda inexistente no direito pátrio, à época da edição do Código Tributário Nacional.

a.4) Sucessão comercial: fundamentada no artigo 133 do CTN:

"A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão".

Dessa forma, estabelece a lei duas situações distintas: se o alienante cessar a exploração, a responsabilidade será integralmente do adquirente (entretanto, não se trata de responsabilidade exclusiva, segundo a doutrina majoritária, mas sim de responsabilidade solidária); já se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar nova atividade comercial dentro de seis meses a contar da data da alienação, a responsabilidade do adquirente será meramente subsidiária (ou seja, a obrigação será exigida, primeiramente, do alienante).

b) Por Imputação Legal

Também conhecida por responsabilidade de terceiros se divide em

responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal.

b.1) Responsabilidade Solidária: possui fundamento na culpa in vigilando. Está prevista no artigo 134 do CTN:

"Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório".

Embora o próprio artigo do CTN faça menção à responsabilidade solidária, a doutrina entende que se trata, na realidade, de responsabilidade subsidiária, tendo em vista que, de acordo com o texto legal, os supostos devedores solidários só responderão em caso de impossibilidade de ser exigido o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Se faz necessário também que haja um liame entre o comportamento do terceiro responsável e a obrigação tributária, não se aplicando a regra nos demais casos.

b.2) Responsabilidade Pessoal: conhecida como "transferência por substituição" ou "responsabilidade substitutiva". Possui previsão legal no artigo 135 do CTN, que dispõe:

"São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

Existem consideráveis divergências doutrinárias no tocante à interpretação do dispositivo ora em comento. Há quem entenda que a responsabilidade, nestes casos, é exclusiva do terceiro; outros defendem que ela é solidária entre o responsável e o contribuinte.

De qualquer forma, cumpre explicitar que as pessoas mencionadas no artigo devem possuir algum poder de decisão, não se aplicando a regra aos simples empregados subordinados. Estariam abrangidos, dentre outros, profissionais como advogados e contadores, além, é claro, daqueles expressamente listados no dispositivo.

Importante destacar que a referida responsabilidade alcança apenas o período em que a gerência da sociedade foi exercida pelo sócio, de modo que eventuais dívidas relativas a períodos anteriores não podem afetá-lo, em vista da inexistência de qualquer liame entre a sua pessoa e os respectivos fatos geradores.

Por fim, todos os devedores, inclusive contribuintes e eventuais responsáveis, devem ser indicados pela Fazenda Pública na certidão de dívida ativa. Tal responsabilização pode, também, ser buscada no decorrer da ação de execução fiscal, através de um redirecionamento desta.

3.3 Responsabilidade por Infrações

Segundo o art. 136 do CTN, esta responsabilidade independe da vontade do sujeito passivo (responsabilidade objetiva), decorrendo da simples verificação do fato. A imposição de sanção não depende de elemento subjetivo do autor.

Vale a advertência de que não estamos falando de crime tributário, e sim de meras infrações à legislação tributária, como o não recolhimento no prazo. Estamos falando de responsabilidade por multas moratórias, isso porque eventuais ilícitos penas tributários, assim como outros crimes, dependem de análise de dolo ou culpa.

A responsabilidade pela infração tributária, pode ser afastada pela denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN). Deverá ser realizada por iniciativa do sujeito passivo, independentemente de provocação do Fisco (antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionadas à infração). Iniciada eventual fiscalização, tal medida não mais será cabível.

Aliada ao reconhecimento espontâneo (anterior à fiscalização), o CTN ainda exige a realização do efetivo pagamento. Somente teremos o afastamento das sanções em caso de pagamento do crédito tributário reconhecido. A denúncia espontânea é importante medida de política tributária, pois significa um estímulo para o sujeito passivo em mora regularizar sua situação.

4 CONCLUSÃO

Diante ao que fora exposto, a responsabilidade tributária, em especial á espécie de responsabilidade por sucessão (tema proposto), esta veio como forma de melhorar e facilitar a fiscalização tributária para a Administração Fazendária.

Assim, se faz necessário o conhecimento das diversas espécies de responsabilidade tributária, não apenas a responsabilidade por sucessão, para que num futuro próximo não se cometa equívocos ou transações inoportunas.

BIBLIOGRAFIA

CAMILOTTI, José Renato. **Direito Tributário**. Coleção OAB Nacional - 2º fase. Editora Saraiva - São Paulo, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 19º Ed - Editora Atlas S.A - São Paulo, 2008.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000. 417 p.

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Curso de Direito Tributário**. Coimbra Editora - 2009.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. Os sujeitos da obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1.

MEDEIROS, Maria Magdalena Fernandes de. **Responsabilidade Tributária**. Inserido em 26/06/2007.

Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3602/Responsabilidade-tributaria>. Acesso em: 02/03/2012.

SÁ, Fernanda Pinheiro; SANTANA, Tiago Correia. **Artigo: Responsabilidade Tributária**. Graduandos do Curso de Bacharelado em Direito das Faculdades Jorge Amado, Salvador/Bahia. Inserido em 12/12/2005. Disponível em: <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=965>. Acesso em: 26/03/2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 1090 p.

<http://www.andersonfurlan.com.br/aulas/26-aula-tributario-responsabilidade-tributaria.html>. Acesso em: 20/03/2012.

<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=465>. Acesso em: 02/03/2012.

<http://pt.scribd.com/doc/272454/Imunidade-Tributaria>. Acesso em: 01/03/2012.

<http://jus.com.br/revista/texto/17284/imunidade-tributaria>. Acesso em: 01/03/2012.