

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Murilo Aparecido Lorençoni LIMA¹

RESUMO: O Presente artigo versa sobre o tema da responsabilidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Tal estudo traça uma breve e apertada análise histórica do instituto do tributo, tanto no mundo quanto no Brasil, apenas para fins de contextualização da importância socioeconômica do tema em tela. Para fins didáticos, tal trabalho visa diferenciar a figura do contribuinte e do responsável tributário. Nessa ótica, tal preocupação de distinção conceitual se justifica, pois, a partir dessas figuras determinadas é que se pode estudar com mais ênfase as modalidades de responsabilidade tributária. São metas dessa pesquisa a diferenciação e conceituação dos institutos da Responsabilidade Civil Pessoal e Subsidiária, bem como das modalidades de Responsabilidade por Transferência e por Substituição, preocupando-se para tanto, com a conceituação e explanação de suas submodalidades.

Palavras-chave: Responsabilidade, Tributária, Ordenamento, Jurídico, Brasileiro.

1 INTRODUÇÃO

Sendo o Direito uma realidade histórica, cultural, e social do Estado Democrático, a maneira como o ordenamento rege e determina a tributação é de extrema importância, uma vez que essas normas vão incidir de forma direta e indireta no bojo social. Dessa maneira, mostrou-se necessário, bem como justificável, abordar o assunto da Responsabilidade Tributária.

Diante dessas indagações, o objetivo deste estudo foi explanar sobre quem é o responsável por determinado tributo, e estabelecer o porquê um agente específico é responsável por referido tributo.

Também foi do objetivo deste estudo apresentar e divagar sobre as modalidades de responsabilidade tributária.

¹ Membro do Grupo de Estudos de Direito Internacional e Direitos Humanos e discente do 5º ano do curso de Direito no Centro Universitário Toledo de Presidente Prudente, discente da Universidade de Coimbra como bolsista do Programa Santander de Bolsas Ibero-Americana, no período que abrange o primeiro semestre de 2015. E-mail: murilolorenconi@gmail.com.

A explicação para a escolha do tema pautou-se na maneira como o mesmo encontra-se entranhado na sociedade atual, e sendo o homem elemento vital da sociedade, entender a maneira como o mesmo sofre a tributação por parte do Estado, e, além disso, as justificativas para o mesmo sofrer tal tributação, ou ser responsável por arcar com elas é de suma relevância jurídico e prática.

A fim de aperfeiçoar a produção de conteúdo, de buscar a melhor adequação entre o conceito abstrato e o mundo dos fatos, de debater ideias e formar opiniões, de possibilitar à análise histórica e de comparar diversas obras, empregaram-se, respectivamente, os métodos: dedutivo, dialético, histórico e as pesquisas bibliográficas.

Referido estudo acerca da responsabilidade tributária no Brasil, sistematizou-se em etapas, sendo elas: Introdução Histórica, Noções Introdutórias e Conceitos Gerais, Responsabilidade Tributária Pessoal e Subsidiária, Responsabilidade por Transferência e Responsabilidade por Substituição, e por fim as Conclusões.

2 INTRODUÇÃO HISTÓRICA

Por ser o Direito um ramo histórico-cultural e por mero amor ao debate e à pesquisa, faz-se necessário uma breve introdução histórica do tema estudo.

Em um apertado panorama geral, o tributo nasce desde antiguidade. O que muda no decorrer do tempo é o seu caráter, ora revestido de obrigação, ora de homenagem, às vezes para fins econômicos.

Primeiramente, o tributo tinha uma conotação de honraria, os homens homenageavam os deuses e os seus líderes com presentes, os quais eram chamados de tributos.

Posteriormente, na era dos reis, esses tributos passam a ter um caráter vinculante e obrigatório, isso porque era a maneira pela qual o monarca encontrou de financiar a corte.

Já na Idade Média, o foco era a tributação para financiar as grandes expedições comerciais.

Na França, tanto a nobreza, quanto o clero e o povo em geral eram tributados.

Já o Brasil, por ocasião da colonização portuguesa, seguia os dispositivos fiscais vigentes em Portugal.

Dessa maneira, Portugal entendia que o pau brasil era monopólio da Coroa, o que dava ao particular o direito de explorá-lo, desde que pagasse uma quantia correspondente a um quinto da venda.

Já no panorama Constitucional atual, a Carta Magna de 1988 aproveitou em parte o sistema tributário anterior, mas também estabeleceu questões novas. Dessa maneira nas palavras de Sergio Pinto Martins (2014, p. 5):

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria (art. 145). A União, mediante lei complementar, pode instituir empréstimos compulsórios (art. 148). As contribuições sociais passaram a ser delineadas de forma mais clara no art. 149. Os arts. 150 a 152 passaram a estabelecer as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado.

Feito esse adendo histórico, fica nítida a importância do tributo na formação de um Estado, tanto para sua manutenção quanto para a estruturação do poder.

3 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS E CONCEITOS GERAIS

É sabido que no Direito Tributário a palavra responsabilidade tem duas acepções, sendo uma delas mais ampla, ao passo que a outra é mais restrita.

Podemos entender que na conceituação mais ampla do vocábulo, responsabilidade seria a submissão de um determinado agente, o qual pode ser ou não ser contribuinte, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação de caráter tributário.

Já na vertente mais restrita, tem-se que responsabilidade é a submissão ao direito do Fisco de cobrar, em decorrência de disposição legal, do sujeito que não é mas está vinculado ao fato gerador.

Vige no nosso ordenamento que, via de regra, o tributo será cobrado daquele que der causa ao fato gerador. Nesse sentido, emerge o sujeito passivo direto, qual seja o contribuinte. Todavia, em situações particulares, o Estado defronta-se com a necessidade de exigir o tributo de um terceiro, terceiro este diferente da pessoa do contribuinte, esse sujeito será o sujeito passivo indireto, qual seja o responsável tributário.

Nesse sentido, Hugo de Brito (2014, p. 154) Machado explica que:

No CTN a expressão “responsabilidade tributária” é empregada em sentido amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros. Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o Código refere-se ao responsável como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121, inc. II).

Esta responsabilidade do responsável tributário (a qual decorre do art. 128 do CTN) perante o tributo pode ter duas origens distintas, sendo ela a substituição e a transferência.

Diz-se responsabilidade tributário por substituição quando a lei impor que o responsável (aquele que está a substituir) ocupe o lugar do contribuinte (aquele que está sendo substituído) desde o surgimento do fato gerador, sendo assim, desde o nascimento da obrigação tributária o responsável já é o sujeito passivo.

Já a responsabilidade por transferência é evidenciada quando, por expressa previsão do ordenamento jurídico, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária é transferida para um terceiro, condição esta que até então era ocupado pelo contribuinte.

Nesse sentido, é de suma importância para este estudo diferenciar os conceitos de contribuinte e de responsável.

Entende-se por contribuinte aquele sujeito que tenha relação com o fato gerador. Mais especificamente, nos dizeres de Eduardo Sabbag (2012, p.168), contribuinte é:

A pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que participou diretamente do fato imponible, dele se beneficiando economicamente.

Por seu turno, responsável é aquele que embora não esteja na qualidade de contribuinte, ainda assim tem sua responsabilidade sobre o fato gerador, porém, essa responsabilidade é definida por lei. Nesse sentido, os ensinamentos de Eduardo Sabbag (2012, p.168) são claros ao conceituar o responsável como:

A pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos

Sendo assim, é notória a diferença entre responsável e contribuinte. Além do mais, é de suma importância a diferenciação de ambas as figuras para fins de responsabilidade tributária.

4 DA RESPONSABILIDADE PESSOAL E DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

Para analisar o tema em tela, é de extrema necessidade a leitura do artigo 128 do CTN.

Nesse diapasão, dispõe o referido dispositivo que a lei pode atribuir a responsabilidade a um terceiro:

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

Da interpretação do artigo transcrito, conclui-se que a responsabilidade tributária pode incidir unicamente sobre um sujeito passivo, ou ainda, pode incidir de

modo subsidiário ou supletivo, e isso quer dizer que, outros serão atraídos para suportar o ônus tributário, observando-se para tanto, uma ordem de preferência.

De acordo com a lógica do art. 128, parte final, do CTN, na responsabilidade pessoal, ocorre um deslocamento da responsabilidade, e em virtude disto, o contribuinte por nada mais responde. Em outras palavras, o contribuinte é totalmente afastado, dando espaço para a responsabilidade pessoal de outro agente, a qual é definida e atribuída por lei.

Em corolário a essa explanação, o art. 131 do CTN prevê expressamente em seus incisos as hipóteses de responsabilidade pessoal, sendo elas: a) tributos relativos a bens adquiridos ou remidos, nesse caso, a responsabilidade pessoal recai sobre o adquirente ou remitente; b) tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, e nesse caso a responsabilidade recai sobre o sucessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro; e c) tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, nessa orientação, a responsabilidade irá recair sobre o espólio.

Tal redação prevê a responsabilidade pessoal exclusiva dos sujeitos elencados nos incisos do art. 131 do CTN, e por outro lado, afasta a responsabilidade dos devedores originais. De acordo com Eduardo Sabbag (2012, p. 169), os devedores originais “não responderão ‘supletivamente’ (ou ‘subsidiariamente’) ou mesmo ‘solidariamente’, já que o devedor sucedido pode (1) ter desaparecido (nos casos dos incisos II e III) ou pode (2) não ter relevância (inciso I)”.

No que tange à responsabilidade subsidiária ou supletiva, de acordo com a interpretação do artigo 128 do CTN o responsável designado em lei, responde parcialmente ou ainda na integralidade pela obrigação tributaria que o contribuinte deixou de realizar. Nesse sentido, o contribuinte é excluído parcialmente, dando ensejo à modalidade em ora estudada.

Diz-se parcialmente excluído o contribuinte porque, primeiramente, em observância ao benefício de ordem, cobra-se o contribuinte, e, se no caso concreto, este não disponha de recursos suficientes para a satisfação da obrigação, então, cobra-se o responsável. Sendo assim, a responsabilidade do terceiro é, como o próprio nome da modalidade diz, subsidiária, isso porque é tida em segundo plano.

A Fazenda Pública ao atuar, deve esgotar todos os meios para alcançar o patrimônio do devedor principal, e, se mesmo assim, restar infrutífera a

tentativa de percepção dos bens do contribuinte, nesse caso, a busca deve recair sobre os bens do responsável.

Esse tipo de responsabilidade, basicamente, se verifica nas hipóteses elencadas pelos incisos art. 134 do CTN:

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

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.

Segundo a interpretação do artigo, e em respeito a ordem de preferencia na hora da responsabilização tributária, embora legislador tenha utilizado o vocábulo “solidário”, essa solidariedade não é plena, mas, subsidiaria. Isso porque não fica a bel prazer a cobrança de um ou de outro devedor, como já aludido, deve-se cobrar primeiramente o contribuinte, e em seguida, caso reste frustrada a satisfação do credito tributário, o responsável.

5 DA RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA E DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Quando se leva em conta o marco temporal do fato gerador existem duas modalidades de responsabilidade tributária, sendo elas: a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferências. Sendo que a última comporta três subespécies sendo elas: a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiros.

No que tange à responsabilidade por substituição, sua localização na linha cronológica é anterior ao fato gerador. Deste modo, temos a responsabilidade por substituição, de acordo com o Eduardo Sabbag (2012, p.170), quando “terceira pessoa (substituto) vem e ocupa o lugar do contribuinte (substituído), antes da ocorrência do fato gerador”. Esse substituto, atribui-se o nome de contribuinte substituto, responsável por substituição ou ainda substituto tributário. Nessa situação, desde o início a obrigação de pagar será do contribuinte substituto, ficando então, o contribuinte livre de qualquer dever para com a obrigação tributária.

Diante desse cenário, surge o regime da substituição tributária, o qual encontra fundamentos em três importantes pilares de importância. Sendo eles: 1) a dificuldade na hora de fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados; 2) evitar a evasão fiscal ilícita e 3) agilizar a arrecadação e a disponibilidade de recursos.

De acordo com o artigo 45 do CTN a responsabilidade por substituição tem uma maior incidência na esfera do ICMS e do IR.

Para elucidar mais a matéria, Eduardo Sabbag (2012, p.170), traz alguns exemplos de situações em que se verifica a existência dos substitutos tributários:

(1) o empregador, com relação ao IRRF relativo à renda do empregado; (2) a Caixa Econômica Federal, com relação ao IR incidente sobre o prêmio da loteria auferido pelo ganhador da receita; (3) os fundos de previdência privada, que devem reter o IR na fonte e repassar à União; (4) o laticínio, com relação ao ICMS devido pelo produtor rural na comercialização de leite cru; (5) a usina, com relação ao ICMS devido pelo produtor rural na comercialização da cana em caule; entre outros.

Vale ressaltar que a doutrina distingue relativamente ao ICMS, duas modalidades de substituição, sendo elas a regressiva e a progressiva.

Nesse sentido, a substituição regressiva ou ainda substituição antecedente ou para trás é aquela onde ocorre a postergação ou retardamento na hora de recolher o tributo. Sendo assim o fato gerador ocorre em momento pretérito,

e a arrecadação do tributo é adiada. Isso caracteriza um fenômeno tributário, qual seja o diferimento.

Já no que tange a substituição progressiva, subsequente, ou ainda para frente, essa modalidade é definida como a antecipação na hora de recolher o tributo, e sendo assim, o fato gerador é superveniente, e não anterior, ou seja, o fato superveniente ocorrerá (se ocorrer) em um momento futuro. Há posições na doutrina que defendem que tal mecanismo pode veicular um inequívoco fato gerador presumido ou fictício. No mais, tal modalidade afronta vários princípios constitucionais, sendo eles: Segurança Jurídica, Capacidade Contributiva e também o da Vedação ao Tributo com Efeito de Confisco

Findo o estudo sobre a responsabilidade por substituição, é necessário a explanação sobre a responsabilidade por transferência, bem como suas submodalidades.

A responsabilidade por transferência, também chamada de responsabilidade derivada, ou ainda de responsabilidade de segundo grau, verifica-se quando a terceira pessoa ocupa o lugar que outrora era do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, em razão de um evento pelo qual se transfere a responsabilidade. Sendo assim, no momento da ocorrência do fato gerador da responsabilidade, o terceiro não tinha qualquer responsabilidade sobre a obrigação tributária, mas, em decorrência da transferência desta responsabilidade, ele passa a figurar como sujeito passivo da relação obrigacional. A lei é quem atribui essa responsabilidade. Esse terceiro recebe a denominação de responsável tributário propriamente dito.

Nesse sentido, para uma melhor elucidação e diferenciação entre as duas modalidades de responsabilidade apresentadas, importante é salientar as palavras de Eduardo Sabbag (2012, p. 172): “Perceba que o “responsável tributário” (responsabilidade por transferência) responde por débito alheio, enquanto o “substituto tributário” (responsabilidade por substituição) responde pelo próprio débito”.

Como supracitado, a responsabilidade por transferência apresenta algumas modalidades, sendo elas: Responsabilidade de Devedores Solidários, Responsabilidade de Devedores Sucessores e Responsabilidade de Terceiros Devedores.

A responsabilidade dos devedores solidários está disciplinada pelos artigos 124 e 125 do CTN.

Nessa esfera, a responsabilidade tributária será evidenciada quando todos os devedores solidários responderem *in solidum* pela obrigação tributária. Ou seja, todos eles são responsáveis, e são responsáveis pela totalidade. Para não ocorrer o que convencionou-se chamar de bitributação, a responsabilidade solidária está fadada a existir somente no polo passivo da relação jurídica tributária. Sendo assim, impossível é a existência de múltiplos credores solidários.

Os efeitos comuns da solidariedade estão elencados nos incisos do art. 125, sendo eles: a) a extensão aos demais devedores sobre o pagamento feito por um deles; b) a extensão da isenção ou remissão aos demais; c) a extensão da interrupção da prescrição.

Já a responsabilidade de devedores sucessores está disciplinada nos arts. 129 a 133 do CTN.

Como o próprio nome já diz, a responsabilidade se transfere para outro em virtude de uma sucessão. É como se o devedor desaparecesse da relação obrigacional. É o que se verifica, a título de exemplo, com a morte. Dado o evento morte, o devedor original deixa de figurar no polo passivo, e sua responsabilidade tributária é transferida para os herdeiros, ou seja, os herdeiros atuam como sucessores dessa responsabilidade.

É importante levar-se em conta dois critérios para verificação da responsabilidade de devedores sucessores: transferência *inter vivos*, onde a obrigação se transfere para o adquirente, e também a transferência *causa mortis* onde a obrigação se transfere para os herdeiros.

A última modalidade de responsabilidade por transferência é a chamada responsabilidade de terceiros devedores.

As normas relativas a tal espécie de responsabilidade são encontradas nos arts. 134 e 135 do CTN. Essa modalidade de responsabilidade não está vinculada ao patrimônio, ou seja não é tão somente uma transmissão patrimonial da dívida. Nesse caso, o que se verifica é o critério do dever de zelo, tanto o legal quanto o contratual. Nesse sentido, algumas pessoas possuem a obrigação de zelar pelo patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes ou ainda entes despidos de personalidade.

Nesse sentido, válidas são as explicações de Eduardo Sabbag (2012. P. 174)

Os “terceiros devedores”, são, em geral, administradores ou gestores da vida patrimonial de certos contribuintes, razão por que o CTN os responsabiliza em relação aos atos praticados sob sua gerência ou supervisão. Exemplos: o pai, quanto aos bens de filhos menores; o administrador judicial, quanto à massa falida; entre outros.

Por não se coadunar com o benefício de ordem, esse tipo de responsabilidade tributária é facilmente afastada da modalidade de responsabilidade solidária. Essa responsabilidade é, porém, subsidiária, uma vez que sendo impossível de cobrar o contribuinte, nesse caso, cobra-se o responsável.

Em que pese os contribuintes enumerados nos artigos supramencionados serem ora incapazes e ora despidos de personalidade jurídica, possuem capacidade tributária passiva. Tal afirmação está de acordo com a interpretação do art. 126 do CTN.

O art. 134 estabelece algumas condições para que o responsável seja responsabilizado pela obrigação tributária, sendo elas: I) a impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte; II) que o responsável tenha colaborado para o não pagamento do tributo.

Uma vez evidenciado o caráter subsidiário, em uma execução, caso a Fazenda execute primeiramente os responsáveis, eles podem alegar o benefício de ordem, e dessa maneira, exigir que primeiramente recaia a cobrança sobre o patrimônio do contribuinte.

Sendo os pais os representantes legais dos filhos menores, eles devem zelar pelos seus bens e negócios. Em função desta disposição é que se vestem na roupagem de responsáveis tributários.

Os tutores e curadores por sua vez, são representantes legais dos tutelados e curatelados, o que lhes incumbe a obrigação de zelar pelos seus bens e negócios. Restando justificada a responsabilidade em apreço.

O administrador judicial também está localizado no campo suscetível a responsabilidade tributária de terceiros, isso porque, ele pode agir ou se omitir indevidamente.

Da mesma maneira, o inventariante é responsável quanto as dívidas tributárias do espólio. Devido a sua incumbência de gerencia.

Ainda nesse sentido, Eduardo Sabbag (2012, p. 175) dispõe sobre a responsabilidade do administrador judicial da falência:

Com efeito, a nova Lei de Falências previu a figura do administrador judicial, substituindo o “comissário” e o “síndico” da massa falida, que, escolhido preferencialmente entre os maiores credores, era quem, afastando os próprios sócios e controladores da empresa (casos de fraude, negligência ou falta de competência), verificava a existência de direitos e de dívidas, levantando o quadro de credores e vendendo ou rateando bens. Desse modo, surgiram três institutos concursais: recuperação judicial, recuperação extrajudicial e falência, cuja administração ficou a cargo do administrador judicial.

Dessa maneira, conclui-se que a responsabilidade tributária de terceiro é aquela em que nasce em decorrência do não cumprimento do dever de zelo, o qual pode ser ferido seja por uma ação ou omissão.

6 CONCLUSÕES

O escopo imediato deste artigo foi analisar a responsabilidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

Teceu-se apertados comentários sobre os precedentes históricos do referido tema, citando de maneira como o mesmo desenvolveu-se no Brasil, e também, em outras partes do mundo.

Tal pesquisa preocupou-se em diferenciar a figura do responsável tributário e a figura do contribuinte, uma vez que referida distinção mostra-se mister para o desenvolver das modalidades de responsabilidade tributária.

Por fim, mostrou-se oportuno a análise e conceituação de algumas modalidades de responsabilidade tributária, bem como a abordagem de suas particularidades, aspectos jurídicos e tratamento legal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

EDITORA SARAIVA. **Código Tributário Nacional**, 34ª edição, 2005, com Adendo Especial (Lei Complementar Nº 118, de 9/2/2005)

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2014, 561p.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 2009, 326p.

SABBAG, Eduardo. **Saberes do Direito – Direito Tributário I**. 2012, 309p.