

Responsabilidade tributária

Maria Magdalena Fernandes de Medeiros *

1. Introdução

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) trata da Responsabilidade Tributária nos artigos 128 a 138, dividindo-a em “responsabilidade dos sucessores”, “responsabilidade de terceiros” e, finalmente, “responsabilidade por infrações”. No primeiro dos artigos supra mencionados, o referido diploma normativo esclarece que:

"A lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" (art. 128, CTN).

Como se depreende do texto legal acima transcrito, faz-se necessária uma lei – mais especificamente, uma lei ordinária (MARTINS, 2006) – para estabelecer a responsabilização tributária de terceiros, já que, de acordo com o Princípio da Legalidade, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, CF). Nesse sentido, explica Hugo de Brito Machado (2005, p. 159) que: “denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte (...), tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresse da lei”. O mesmo autor esclarece que a referida vinculação não é pessoal e direta – pois tal configuraria a condição de contribuinte, e não de mero sujeito passivo indireto.

Assim, pode a lei nomear um terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva – caso em que aquele atuará como substituto tributário – ou meramente supletiva (solidária ou subsidiária).

O presente trabalho começará a tratar, a partir de agora, dos diferentes tipos de responsabilidade tributária atribuída a terceiros.

2. Tipos de Responsabilidade Tributária

Para uma melhor didática, será adotada uma classificação baseada na doutrina, em detrimento daquela trazida pelo Código Tributário Nacional.

2.1 Responsabilidade por substituição

Na responsabilidade por substituição, 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. Desta forma, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é – desde sua origem, em decorrência de previsão legal – do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador.

Além de previsão expressa de lei, é mister, para a caracterização deste tipo de responsabilidade, a existência de um liame jurídico, econômico ou contratual entre o contribuinte e o responsável – que, neste caso, recebem a denominação de “substituído” e “substituto”, respectivamente. Este último, porém, detém direito de regresso imediato em relação ao tributo que eventualmente suportar, independentemente de recorrer ao Poder Judiciário ou à Administração Pública.

Existem, basicamente, duas espécies de substituição tributária: a “para frente” (ou progressiva) e a “para trás” (ou regressiva).

2.1.1 Substituição Tributária Progressiva

A substituição tributária progressiva fundamenta-se no artigo 150 §7º da Constituição Federal, que estabelece, *in verbis*:

"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".

Assim, além de seu próprio tributo, o substituto deve arcar, desde já, com o tributo referente ao substituído – previamente à própria ocorrência do fato gerador.

Em regra, esse tipo de substituição “envolve impostos sobre a produção e a circulação, ou seja, impostos plurifásicos que incidem sobre várias operações dentro de uma cadeia econômica. Mas pode, também, ser aplicado em outras espécies de tributos” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 384).

Desta forma, podem ser citados, como exemplos de ocorrências da substituição tributária progressiva, o ICMS ou IPI. Em ambos os casos, o industrial/atacadista (ex.: fábrica de ventiladores ou montadora de automóveis) assumirá antecipadamente a responsabilidade tributária relativa ao comerciante/varejista (ex.: estabelecimento comercial ou concessionária). Entretanto, diferentemente do que possa parecer, o substituto não tem seu patrimônio financeiro onerado, tendo em vista que há um ressarcimento por intermédio da nota fiscal, através da qual é repassado o ônus financeiro da tributação para o substituído.

Como exemplo de espécie diversa de tributo, sujeita ao regime de substituição tributária progressiva, pode ser citada a contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, que obriga a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra a recolher a contribuição devida pela prestadora de serviços, efetuando um desconto de 11% no valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, a fim de repassar ao INSS.

É importante destacar, ainda, que vários doutrinadores de renome sustentam a inconstitucionalidade desse tipo de substituição tributária, visto que feriria princípios tributários basilares, como o da capacidade contributiva, o da anterioridade e o da segurança jurídica.

2.1.2 Substituição Tributária Regressiva

A substituição tributária regressiva, por sua vez, está regradada no artigo 128 do Código Tributário Nacional (já transcrito neste trabalho) e se opera após a ocorrência do fato gerador, não provocando, assim, quaisquer discussões acerca de sua constitucionalidade. Neste caso, ocorre basicamente o oposto do que se dá na substituição

progressiva, ou seja: o pagamento do tributo é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador.

Nessa espécie de substituição tributária, também conhecida como “diferimento”, “o ressarcimento financeiro do substituto se dá imediatamente na nota fiscal, descontando-se do valor da mercadoria a ser paga ao substituto, a quantia referente ao tributo recolhido ao Fisco” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 393).

Para exemplificar a substituição tributária “para trás”, Sérgio Pinto Martins (2006) cita o óleo de soja, cujo respectivo ICMS fica diferido para a saída do produto industrializado.

2.2 Responsabilidade por transferência

A responsabilidade por transferência se dá após a ocorrência do fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando uma transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no pólo passivo da obrigação. Em outras palavras, “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).

A responsabilidade por transferência pode se dar por sucessão ou imputação legal, conforme será demonstrado infra.

2.2.1 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 sucessão por ato inter vivos é regulada pelos artigos 130 e 131, I, do CTN. O primeiro deles aplica-se aos casos de bens imóveis e determina que:

"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).

A sucessão inter vivos de bens móveis, por sua vez, 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.

Já a sucessão tributária causa mortis encontra 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.

No tocante à sucessão societária, dispõe o art. 132 do CTN, in verbis:

"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".

O objetivo principal deste tipo de sucessão é 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.

Importante ressaltar que o rol de operações societárias contido no artigo não é considerado exaustivo. Assim, 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 sucessão comercial está prevista no artigo 133 do CTN, que dispõe:

"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".

Assim, 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).

Importante destacar as alterações operadas pela Lei Complementar nº 118/2005, que procurou adaptar o CTN à nova Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005), acrescentando três parágrafos ao artigo acima transcrito. Tais medidas, que não comportam maiores aprofundamentos neste sucinto trabalho, estabeleceram uma mitigação, ou mesmo exclusão da responsabilidade ora tratada, em determinadas hipóteses – visando “incentivar a alienação de ativos da sociedade, com o intuito de facilitar sua recuperação ou de satisfazer os credores do falido” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 401).

2.2.2 Por Imputação Legal

A responsabilidade tributária por imputação legal – também chamada de responsabilidade de terceiros – divide-se em responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal.

2.2.2.1. Responsabilidade solidária

A responsabilidade solidária fundamenta-se na culpa in vigilando e está prevista no artigo 134 do CTN, que dispõe, in verbis:

"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".

Antes de quaisquer considerações, é mister ressaltar que, 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.

Ademais, “entende-se que os terceiros só responderão pelos tributos devidos pelos contribuintes nos casos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 407). Em outras palavras, é necessário que haja um liame entre o comportamento do terceiro responsável e a obrigação tributária, não se aplicando a regra nos demais casos.

O parágrafo único do artigo acima transcrito contém mandamento um tanto controverso, prevendo unicamente a transferência da multa moratória, enquanto se mantém silente a respeito da punitiva ou isolada. Neste caso, porém, não é cabível uma interpretação extensiva, devendo-se entender, de fato, que apenas a multa pelo inadimplemento do tributo (multa moratória) é transferida, e não a multa pelo descumprimento da obrigação de fazer (multa isolada).

2.2.2.2. Responsabilidade pessoal

A responsabilidade pessoal é comumente conhecida como “transferência por substituição” ou “responsabilidade substitutiva”. Ela encontra embasamento legal no controverso artigo 135 do CTN, que reza:

"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.

2.3 Responsabilidade por infrações

A responsabilidade tributária por infrações é, em regra, objetiva, tendo em vista que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu artigo 136, que: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Tal responsabilidade alcança apenas as infrações de natureza administrativa, culminando na aplicação de sanções fiscais (multas) pelo descumprimento de obrigações tributárias. Convém ressaltar que, em casos excepcionais, é possível o cancelamento da multa, nas ocasiões em que reste configurada a boa-fé do contribuinte.

O artigo 137, CTN, porém, trata de um tipo diverso de responsabilidade, conforme se percebe, abaixo:

"A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas".

A redação do artigo acima transcrito dá especial relevo à intenção do agente, traduzindo, nitidamente, casos de responsabilidade subjetiva que constituem, desta forma, exceções à regra geral previamente exposta. O inciso I aborda infrações penais, fazendo menção ao exercício regular que “está relacionado com o elemento subjetivo e com a consciência de antijuridicidade do ato” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 415). Esse caráter subjetivo fica ainda mais evidente nos demais incisos, que aludem ao dolo específico – afastando, desta forma, o princípio geral contido no artigo 136 do CTN.

Ainda na temática da responsabilidade por infrações, cumpre discorrer acerca da denúncia espontânea, que está prevista no artigo 138 do CTN:

"A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

Trata-se, assim, de situação em que o próprio sujeito passivo decide reconhecer e confessar a infração por ele cometida. Esta confissão, como estabelece o artigo, deve ser espontânea e, evidentemente, anterior ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização nesse sentido.

O infrator que confessar espontaneamente será beneficiado com a exclusão das multas administrativas, devendo, porém, pagar o tributo devido, de maneira integral e imediata, acrescido de juros e correção monetária.

Referências Bibliográficas

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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.

* Estudante de Direito

Disponível em:< <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/36/02/3602/> > Acesso em.: 27 jun. 2007.