

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA “PESSOAL” PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES¹

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1. SUJEIÇÃO PASSIVA. 2. SOBRE A NORMA DE RESPONSABILIDADE. OS EFEITOS APLICÁVEIS ÀS NORMAS DE RESPONSABILIDADE: 3. SOLIDARIEDADE, SUBSIDIARIEDADE E PESSOALIDADE. 4. OS EFEITOS DA PESSOALIDADE NA RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

RESUMO: Este artigo aborda o tema da responsabilidade tributária por transferência e a análise do efeito da pessoalidade que se encontra expressamente previsto nos arts. 131, 135 e 137, todos do Código Tributário Nacional. A escolha do assunto nasceu da necessidade de destacar em relevo o tema de acordo com a sua importância. O tema se encontra na ordem do dia dos ambientes forenses, notadamente nos julgamentos dos tribunais de cúpula do país, em especial a jurisprudência do STJ, que tem atribuído rumos que se assemelham a rupturas do direito positivo tributário. Trata-se, pois, de matéria atual e de fundamental importância jurídica e social. Neste texto não haverá ausência de pronunciamento e de posicionamento sobre temas polêmicos que envolvem o assunto da responsabilidade tributária relacionados ao nosso corte metodológico. Usamos os métodos dedutivo, analítico sintético e dialético, bem como o apoio na consulta de diversas espécies de fontes doutrinárias, legais e jurisprudenciais, com a intenção de demarcar que a pessoalidade é um efeito relacional de *exclusividade entre* os sujeitos (contribuinte e responsável) no sentido de *excluir, expulsar, retirar e afastar* o contribuinte da obrigação do pagamento do tributo, deixando-o reservado tão somente ao responsável.

¹ Pós-Doutoranda em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP); Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP); Especialista pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Universidade de São Paulo – USP. **Tel.** 11 99592-6896. Rua Itamanari, 28 – Paraíso do Morumbi – SP, CEP: 05705-230. **E-mail principal:** renata@renataelainesilva.com. **E-mail adicional:** renata_elaine@yahoo.com.br.

PALAVRA-CHAVE: Responsabilidade tributária. Solidariedade. Subsidiariedade. Pessoaalidade.

THE "PERSONAL" TAX RESPONSIBILITY PROVIDED FOR IN THE NATIONAL TAX CODE

ABSTRACT: This article deals with tax for transfer and the analysis of the personality effect that is expressly provided for in arts. 131, 135 and 137, all of the National Tax Code. The choice of subject arose from the need to highlight the theme in accordance with its importance. The topic is on the agenda of forensic environments, notably in the judgments of the country's supreme courts, especially the jurisprudence of the STJ, which has assigned directions that resemble breaks in positive tax law. It is, therefore, a current issue and of fundamental legal and social importance. In this text there will be no absence of pronouncement and positioning on controversial topics that involve the subject of tax responsibility related to our methodological cut. We use deductive, synthetic and dialectical analytical methods, as well as support in consulting different kinds of doctrinal, legal and jurisprudential sources, with the intention of highlighting that personality is a relational effect of exclusivity between subjects (taxpayer and responsible) in the to exclude, expel, withdraw and remove the taxpayer from the obligation to pay the tax, leaving it reserved only for the person responsible.

KEYWORDS: Tax responsibility. Solidarity. Subsidiarity. Personality.

INTRODUÇÃO

Este artigo propõe um estudo dos contornos e feições que permeiam os efeitos da *pessoaalidade* nas espécies de responsabilidade tributária por transferência expressamente previstas no Código Tributário Nacional (CTN). A extensão desses efeitos pode ser solidária, subsidiária ou pessoal, e sua permissão, em cada caso, depende de disposição expressa em lei.

Sobre a responsabilidade tributária é possível encontrar amplo arcabouço doutrinário e vasta jurisprudência, mas o direito se sustenta justamente da

inquietação da mente humana. Nesse cenário este artigo destaca a aplicação do efeito da *personalidade* para incitar dúvidas sobre o tema e fomentar o debate acadêmico. Esse tema traz grande implicação na vida do sujeito passivo, pois muitas vezes a atribuição de responsabilidade tributária, seja qual for o efeito (solidário, subsidiário ou pessoal), acaba sendo um entrave nas relações civis e empresariais, gerando um efeito danoso na economia e também um temor sobre a concretização de transações desse jaez.

Sob esse aspecto, portanto, o tema escolhido, além da notória relevância jurídico-acadêmica, apresenta também importância social, já que está intimamente relacionado aos mecanismos capazes de conferir maior justiça em aplicação e segurança jurídica ao direito posto.

Não se perderá a oportunidade, outrossim, de citar e comparar outros trabalhos científicos, permitindo a dialética do assunto. Por isso, foram utilizados neste trabalho os métodos de abordagem dedutivo, analítico sintético e dialético; como método de procedimento, a dogmática jurídica, que se apoia na consulta de diversas espécies de fontes doutrinárias, legais e jurisprudencial.

Desse modo, a abordagem do artigo exalta um importante aspecto: o destaque da extensão do efeito da *personalidade* nas normas de responsabilidade expressamente previstas no Código Tributário Nacional.

1. SUJEIÇÃO PASSIVA

Antes de concentrarmos o exame da sujeição passiva na figura do contribuinte e do responsável emerge a necessidade, com fins didáticos, de contextualização do tema.

As normas de responsabilidade tributária encontram-se no título do Código Tributário Nacional que discorre sobre obrigação tributária, que,

notadamente, à luz da mais expressiva doutrina², resume-se a: sinônimo de *relação jurídica*³.

De posse dessas informações, é possível dizer que a obrigação tributária é o laço relacional que acomoda vários elementos indissociáveis entre si, mas permite os seus isolamentos científicos para fins gnosiológicos. É o que sucede com o crédito tributário que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, nos termos do disposto no art. 139 do CTN. Nessa trilha iremos refletir sobre o sujeito passivo dessa relação, sem ignorar sua relação intrínseca com os demais elementos (sujeito ativo e objeto).

Sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica (pública ou privada) que tem o dever de recolher aos cofres públicos o valor a título de tributo⁴. No propósito de disciplinar esse comportamento, a redação do art. 121 do CTN determinou quem será o sujeito passivo e quais serão as formas que ele poderá se qualificar. Vejamos:

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

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

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 148.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 324. “Assim, recolhemos o vocábulo obrigação como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, podemos defini-lo como o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial”.

⁴ Não faremos a distinção pontiana entre pessoa e sujeito “[...] ser pessoa é apenas ter a possibilidade de ser sujeito de direito. Ser sujeito de direito é estar na posição de titular de direito”. (MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro, Borsoi, 1972. t. 1, p. 153).

Podemos perceber nos enunciados prescritivos *supra* que o sujeito passivo será aquele que tem a obrigação de realizar o pagamento do débito tributário, “[...] sustentada no prestígio do magistério de Rubens Gomes de Sousa, que privilegiava o nível de relação econômica do sujeito passivo com o ‘fato gerador’[...]”⁵. O sujeito passivo poderá se qualificar de duas formas: (i) quando tiver relação pessoal e direta com o comportamento previsto na norma, será denominado “contribuinte”; (ii) quando sua obrigação decorrer da disposição legal, será denominado “responsável”. Ambos, por serem sujeitos passivos, têm o dever de levar o valor da exação aos cofres públicos, podendo ser apenas um deles (simples) ou ambos (composto), dependerá da extensão dos efeitos: solidário, subsidiário ou pessoal.

Mas como identificar o sujeito passivo contribuinte, considerando que este igualmente está compelido ao formalismo da legalidade? O contribuinte será sempre o sujeito que tem a capacidade de praticar o verbo que compõe o comportamento previsto na hipótese de incidência da regra instituidora da exação⁶ (v.g. comportamento *auferir renda* [verbo *auferir* + complemento *renda*] = sujeito quem auferiu renda).

A Constituição, por ser uma norma de estrutura, dispõe expressamente sobre quem são os sujeitos ativos, mas não dispõe de forma expressa quem são os sujeitos passivos (exceção art. 195, I “empregador” e II “trabalhador” da CF). Comunicando as disposições constitucionais (coordenadas de competência e materialidade) com as legais, é possível deduzir que o sujeito passivo contribuinte sempre irá praticar o comportamento previsto na norma de incidência. Comportamento este que buscou fundamento de validade em normas constitucionais de competência e de materialidade que estabelecem limites aos entes federados para a criação, por meio de leis ordinárias ou leis complementares, das regras matrizes dos tributos que a eles foram reservadas.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 2018b. p. 227.

⁶ “As regras são normas imediatamente descritivas de comportamento, na medida em que descrevem o comportamento obrigatório, permitido ou proibido”. (ÁVILA. Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 94).

Reforçamos que a lei instituidora do tributo não pode ignorar os contornos constitucionais. Por um giro linguístico, isto significa dizer que o legislador constituinte sempre deixará vestígios no texto maior para a construção do contribuinte. Roque Antônio Carrazza também é enfático nesse sentido: “Desdobrando a ideia, o sujeito passivo está sempre coligado ao critério material do tributo, que é posto na Constituição”⁷. Destarte, a lei instituidora do tributo deve sempre considerar no seu critério pessoal o sujeito passivo contribuinte, nunca o sujeito passivo responsável. O responsável será sujeito passivo de uma outra norma jurídica que, “tão-só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato *provocado* ou *produzido* por outrem”⁸.

Peremptoriamente dizemos que o legislador constituinte elegeu determinar coordenadas para a identificação do sujeito passivo contribuinte no sentido de proteção do direito de propriedade, liberdade, e dignidade do mesmo, isto é, proteção de bens jurídicos⁹.

Recordando o art. 121 do CTN, nota-se que a figura do contribuinte se amolda perfeitamente aos contornos que alhures nos referimos, em oposição à figura do responsável, que não tem relação pessoal e direta com o comportamento previsto na norma de competência da Constituição, mas que a legislação infraconstitucional lhe imputa a obrigação do pagamento do tributo.

De mais a mais, o contribuinte sempre nascerá com a obrigação do pagamento, todavia tal dever poderá ser *transferido* ou *substituído* por uma norma de responsabilidade¹⁰. Repetindo: estamos dizendo que a norma instituidora do tributo sempre terá como sujeito passivo o *contribuinte*, e a norma de responsabilidade terá o poder de *transferir* (nos casos de responsabilidade

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 161.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 91.

⁹ “A importância dos bens jurídicos está precisamente em chamar a atenção do intérprete para a circunstâncias de as normas constitucionais tributárias protegerem a liberdade, a propriedade e a dignidade do contribuinte, as quais, ou não podem ser objeto de restrição quando esta for excessiva, ou podem, desde que haja uma justificativa proporcional”. (ÁVILA, op.cit., 2012, p. 110).

¹⁰ Adotamos outrossim a classificação clássica de Rubens Gomes de Sousa de sujeição passiva indireta que se divide entre Responsabilidade por Transferência que “[...] em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa [...]” e Responsabilidade por Substituição “[...] surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato [...]”. (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960, p. 71-72).

por transferência) ou *substituir* (nos casos de responsabilidade por substituição) o dever do pagamento.

Na outra ponta, avista-se que a redação do inciso II do art. 121 do CTN estipulou de forma expressa que o “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. A consulta do enunciado *per se* nos remete a uma dificuldade de ordem semântica no sentido de compreender a figura do *multi* responsável.

Considerando que a norma constitucional tributária protege bens jurídicos que nas palavras de Humberto Ávila, antes consultadas, é a “liberdade, a propriedade e a dignidade do contribuinte, as quais, ou não podem ser objeto de restrição quando esta for excessiva, ou podem, desde que haja uma justificação proporcional”¹¹. Seria possível dizer que o contribuinte tem garantias e direitos constitucionalmente protegidos, e o responsável ficará ao arbítrio do acaso, de circunstâncias fortuitas, mesmo ambos sendo sujeitos passivos tributários? Não, não vemos o responsável como alguém que não tenha relação com o fato gerador¹².

Para melhor compreensão do ordenamento, é imprescindível o abandono do exclusivo plano da literalidade para a adoção de uma postura que permita a interpretação sistemática, o que nos remete ao diálogo entre a redação do inciso II, do parágrafo único, do artigo 121, e redação do art. 128, ambos do CTN. Este último é relevante para a garantia da vinculação indireta com a situação que constitui o fato gerador.

Voltando ao artigo 121 do CTN, a última parte do inciso II, ordena que a responsabilidade decorre de disposição expressa em lei. Considerando que a *alínea b*, do art. 146 da CF, estabelece que somente uma lei complementar na função de norma geral em matéria de legislação tributária¹³ pode tratar sobre

¹¹ ÁVILA op. cit., 2012, p.110.

¹² Em sentido oposto: BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 36-37.

¹³ “[...] normas gerais são normas de direito material de harmonização do sistema tributário, com o fim de dar unidade e homogeneidade à tributação praticada por todos os entes da federação”. (MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário*: regras do direito e segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 56-57).

“obrigação” e, em razão da responsabilidade tributária, estar incluída no capítulo de obrigação tributária. Desse modo, só nos resta afirmar que a lei complementar na função de norma geral é o veículo normativo competente¹⁴ para criar novas regras¹⁵ sobre responsabilidade tributária ou alterar as já existentes.

2. SOBRE A NORMA DE RESPONSABILIDADE

A responsabilidade tributária deve ser aplicada com excepcionalidade, uma vez que imputa a condição de sujeito passivo àquele que, mesmo não tendo praticado o comportamento previsto na regra de incidência, terá o dever de recolher o valor a título de tributo aos cofres públicos em decorrência de determinação legal. Sendo assim, torna-se uma norma de rejeição social que surtirá consequências não apenas nas relações tributárias, mas também nas relações civis e empresariais decorrentes da sua natureza patrimonial e feitos econômicos. A compreensão de seus limites permite maior justiça e segurança jurídica, isto é, “a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico, com base na sua cognoscibilidade”¹⁶ na aplicação dessa norma tão temida pela sociedade em geral.

A palavra *responsabilidade* tem sua raiz semântica vinculada ao comportamento de assumir obrigações em decorrência de atos¹⁷ lícitos ou ilícitos

¹⁴ No mesmo sentido: MINATEL, Darzé Andréa. Breve análise crítica da Portaria PGFN nº 948/17, que instituiu o PARR, à luz do regime jurídico do responsável tributário. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e o diálogo entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses. 2019. p. 89.

¹⁵ Foi o que ficou decidido no RE 562.276/PR, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442, que declarou inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/93 por violação ao art.146, III da CF, vez que é vedado lei ordinária criou nova hipóteses de responsabilidade tributária diferente das regras já estabelecidas pelo CTN. Nesse sentido se outra lei complementar tratar do assunto deve respeitar às disposições do CTN, v.g é a Lei Complementar 116/2003 que trata em seu art. 6º sobre a responsabilidade dos tomadores de serviço do pagamento do ISSQN devido pelos prestadores, que respeitando o art. 128 do CTN adotou procedimento para implantação da responsabilidade sem alterar, modificar ou revogar o CTN. No mesmo sentido se a lei ordinária municipal adotar tal responsabilidade em seu município deverá buscar fundamento de validade na lei complementar 116/2003, não poderá modificar, alterar ou revogar às suas disposições.

¹⁶ Ávila, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 130.

¹⁷ Nesse ponto concordamos com Hans Jonas: “El poder causal es condición de a responsabilidad. El agente há de responder de su acto: es considerado responsable de las consecuencias de acto y, llegado el caso, hecho responsable em sentido jurídico. [...] Basta con que yo haya sido la causa activa. Sin embargo, eso

(culposo ou doloso). Segundo De Plácido e Silva¹⁸, “Forma-se o vocábulo de responder, do latim *respondere*, tomado na significação de responsabilizar-se vir garantindo, assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou ou do ato que praticou. Em sentido geral, pois, responsabilidade exprime a obrigação de responder por alguma coisa [...]”.

Ao considerar a lexicologia da palavra *responsabilidade* nota-se que o legislador selecionou dois sentidos: (i) responsabilidade por ter assumido obrigação de outro no interesse da arrecadação e fiscalização, decorrente de um fato lícito. Neste sentido terá a natureza de responsabilidade garantia ou de representação, a depender do caso; (ii) responsabilidade por ter agido em desconformidade com a lei, ato ilícito representado por uma conduta proibida ou não permitida. Neste caso terá a natureza de responsabilidade punição.

A natureza ora declarada das normas de responsabilidade não compromete a classificação que adotamos com os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa¹⁹.

Em face do contexto apresentado a responsabilidade não se mostra apenas como uma norma sancionatória ou punitiva²⁰. Ela é uma norma de direito material que tem como objetivo determinar o sujeito passivo da relação jurídica tributária, em decorrência de uma garantia, de uma representação²¹ ou de uma punição, como se verá quando da análise das espécies de responsabilidade por transferência.

sólo ocorre cuando se da una estrecha conexión causal con el acto, de modo que la atribución sea inequívoca e la consecuencia no se pierda en lo imprevisible”. (JONAS, Hans. *El principio de responsabilidad: ensayo de una ética para la civilización tecnológica*. Barcelona: Herder, 1995. p. 161).

¹⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 713.

¹⁹ Vide nota de rodapé nº 9.

²⁰ Com todo respeito não compartilhamos da opinião de que toda norma de responsabilidade tem natureza sancionatória. “Rigorosamente analisada, a relação envolve o responsável tributário, porém, é forçoso concluir que não se trata de verdadeira “obrigação tributária”, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa. Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com o sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018a. p. 667).

²¹ Em razão de nosso corte metodológico não iremos analisar as normas com natureza de representação que se encontram no art. 134 do CTN.

3. OS EFEITOS APLICÁVEIS ÀS NORMAS DE RESPONSABILIDADE: SOLIDARIEDADE, SUBSIDIARIEDADE E PESSOALIDADE

Em observações às anotações acima, percebemos que tanto o contribuinte quanto o responsável, por serem sujeitos passivos, têm o dever de levar o valor perseguido a título de crédito tributário aos cofres públicos, pode ser apenas um deles (simples) ou ambos (composto), o que dependerá da extensão dos efeitos: solidário, subsidiário ou pessoal.

Os efeitos que ora serão analisados inexistem na ausência de vínculo relacional entre os sujeitos de direito. O que pretendemos asseverar é que (i) a solidariedade é um efeito relacional de *simultaneidade entre* os sujeitos, (ii) a subsidiariedade é um efeito relacional de *supletividade entre* os sujeitos e (iii) a pessoalidade é um efeito relacional de *exclusividade entre* os sujeitos. Em razão desse vínculo relacional afirmamos ao longo do texto a importância do contribuinte para a imputação do dever ao responsável²². Vamos aos efeitos.

Solidariedade então é um efeito que torna uma obrigação comum e simultânea entre dois ou mais sujeito de direitos. Sua aplicação no direito tributário está prevista no art. 124 do CTN, que possui a seguinte redação:

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.

²² Por esse motivo, não acolhemos, com todo respeito, o posicionamento de Ferragut, que entende que: “*Contribuinte* é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”. Não vemos a figura do *realizador do fato jurídico* desprovida da condição de contribuinte. Para nós trata-se da mesma pessoa, o contribuinte transfere o dever de recolhimento do tributo ao responsável, sem perder a condição de contribuinte. (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.10).

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A solidariedade não é uma espécie autônoma de responsabilidade tributária²³, e sim um efeito que poderá ser aplicado em todas as espécies de responsabilidade. Nesse contexto, “os devedores individualmente, respondem pelo todo da dívida, podendo o credor escolher a quem cobrar a integralidade da obrigação [...]”²⁴.

De acordo com a redação do inciso I, haverá uma obrigação tributária (principal) que será praticada por uma pluralidade de sujeitos que tenham “interesse comum na situação que constitua do fato gerador da obrigação principal”. Algumas indagações imediatamente se manifestam diante da leitura do inciso: o interesse comum seria econômico ou jurídico? O que seria fato gerador? O que é obrigação principal?

Com relação ao *interesse comum* somos enfáticos ao afirmar que estamos diante de *interesse jurídico comum* e não *interesse econômico comum*. O interesse jurídico comum ocorre quando a realização do verbo, que representa o comportamento previsto na materialidade da norma de incidência, estiver sendo praticado de forma composta por mais de um sujeito que tenha interesse na realização do fato.

Nesse esteio, como todos os sujeitos passivos da relação jurídica tributária praticaram o fato gerador, ambos terão direitos e obrigações. Rememorando que o sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável, o que significa dizer que a solidariedade poderá ocorrer entre dois contribuintes (v.g coproprietários de bens imóveis), entre dois responsáveis (v.g dois tomadores de serviços), quando realizam “[...] lado a lado, a mesma conduta, é

²³ SOUSA, op. cit., p. 55.

²⁴ LIMA NETO, José Gomes de. *Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 143.

que se pode atribuir obrigação solidária [...]”²⁵, apenas e tão somente, nos termos das disposições legais.

Assevera-se ainda que a solidariedade não admite benefício de ordem entre os sujeitos, fato que igualmente encontra vedação na disposição do parágrafo único do art. 124 do CTN, “Assim, toda vez que a lei se referir à solidariedade fica implícita a inexistência de qualquer sequência pré-estabelecida na execução dos coobrigados”²⁶.

O interesse econômico comum seria a vantagem pecuniária que a realização do fato gerador poderia produzir a mais de uma pessoa. Seria um interesse apenas nos efeitos patrimoniais, e não encontramos suporte físico interpretativo para esse interesse. Ademais, no interesse econômico os deveres e as obrigações recairiam apenas sobre o realizador do fato jurídico, consequência que não condiz com a solidariedade.

O termo *fato gerador*, resumidamente, pode ser empregado como sendo o evento ocorrido no mundo social que encontra previsão abstrata em uma norma jurídica tributária que ocasiona a obrigação do pagamento do tributo. A expressão sofre críticas pela doutrina²⁷ pois pode significar um evento ocorrido no mundo social, um fato prescrito na norma geral e abstrata ou um fato relatado na norma individual e concreta. Augusto Alfredo Becker assegurou que a expressão “não gera coisa alguma além de confusão intelectual”²⁸.

No que tange à *obrigação principal* estamos convencidos, salvo melhor juízo, que o artigo refere-se aos exatos termos do que dispõe o art. 113 do CTN: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o *pagamento de tributo* ou *penalidade pecuniária* e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. As *obrigações acessórias*, que são prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização

²⁵ MINATEL, Andréa Medrado Darzé. Responsabilidade tributária das empresas que integram grupo econômico: breves considerações à luz da jurisprudência. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *Racionalidade do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, 2017. p. 46.

²⁶ DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 224.

²⁷ CARVALHO, op. cit., 2019, p. 283.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 336.

dos tributos, não encontram previsão no enunciado em análise. Entretanto, por não estarem sob a égide do princípio da legalidade²⁹, o legislador infralegal poderá estabelecê-las frente à necessidade arrecadatória e fiscalizatória, mesmo diante da ausência da expressão na redação do art. 124 do CTN.

O artigo supra, em seu inciso II, prescreve que são solidariamente obrigadas: “as pessoas expressamente designadas por lei”. Será que o inciso pode ser compreendido como uma regra totalmente autônoma das condições postas pelo inciso I, para que o sujeito passivo possa ser considerado solidário? Ou seja, basta a lei colocar os sujeitos passivos como solidários, sem que haja nenhum interesse comum entre eles, para que a solidariedade comece a produzir efeito? Não nos parece que a resposta seja positiva. Uma interpretação literal nos levaria à afirmação de total independência entre os incisos I e II, mesmo porque eles servem para completar os comandos do *caput* do artigo e não possuem dependência um do outro. Porém fizemos um esforço exegético para isolar as expressões que compõem o texto do inciso I com o objetivo de alcançar o melhor sentido da aplicação da regra teria sido inútil, posto que o efeito da solidariedade, seja em relação ao contribuinte ou em relação ao responsável, sempre decorrerá de disposição expressa em lei, pois solidariedade não se presume³⁰. Desse modo, pode ser irrelevante a discussão que travamos sobre o inciso I, uma vez que a regra da legalidade³¹ sempre irá prevalecer em relação “ao interesse comum”. Advertimos que estamos em sentido contrário da doutrina³².

Em sumo, é oportuno fixar que o efeito da solidariedade determina que o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais. A isenção ou

²⁹ “Portanto, age o Princípio da Legalidade como importante pressuposto para a instituição de deveres instrumentais, ainda que seja prescindível ato normativo com força legal para sua instituição”. (TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 124).

³⁰ Art. 265 do CC. “A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”. O referido artigo deve ser aplicado ao direito tributário naquilo que for compatível, nesse caso não cabe a parte final em que se refere ao talante das partes.

³¹ Em sentido contrário de que o interesse comum não precisa ter previsão legal. (DARZÉ, op. cit., p. 230).

³² A doutrina defende a aplicação plena do inciso II, nesse sentido: BALEEIRO, op. cit., 2013. p. 1119; FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1975. p. 252. CARVALHO, op. cit., 2019. p. 348-349; COSTA, op. cit., 2019. p. 226-227; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 452. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 588. Em sentido semelhante: QUEIROZ, Luís César Souza de. Solidariedade tributária e individualização da sanção pecuniária em matéria tributária: art. 124 x 112, do CTN. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *Racionalidade do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, 2017. p. 772.

remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo. A interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais, nos termos do art. 125 do CTN.

Doravante, seguindo na reflexão sobre os efeitos aplicáveis às regras de sujeição passiva, encontra-se a subsidiariedade. Esse efeito estabelece uma relação de *supletividade* entre contribuinte e responsável para o pagamento do tributo. *Um e outro* respondem pela dívida em caráter supletivo, situação em que um terá o dever primário e o outro o dever subsidiário; ou, ainda, *um ou outro* se o devedor primário saldar a dívida, circunstância que permitirá que o devedor subsidiário não seja compelido pelo credor.

O art. 128, que tem como propósito imputar disposições gerais às espécies de responsabilidades previstas no capítulo V do CTN, normatizou a atribuição dos efeitos da personalidade e da subsidiariedade³³. Vejamos:

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** [personalidade] ou **atribuindo-a a este em caráter supletivo** [subsidiariedade] do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (Grifos nossos).

Na subsidiariedade haverá sempre uma cobrança precedente da outra, após frustrada a primeira tentativa (a ordem de eleição é função legislativa), conforme sustenta Andrea Darze: “[...] fazendo menção à obrigação subsidiária, subentende-se que o credor está obrigado a cobrar inicialmente de um sujeito

³³ Não podemos deixar de registrar que diferentemente da leitura que fizemos do art. 128, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que os enunciados do artigo em verdade disciplinam a autorização da existência da responsabilidade por transferência e substituição. O autor, na análise do artigo, não se manifesta sobre os efeitos da subsidiariedade ou da personalidade. Com todo respeito jurídico, ousamos não concordar. O substrato que diz “excluindo a responsabilidade do contribuinte” não é uma autorização para a responsabilidade por transferência, mesmo porque na responsabilidade por transferência não necessariamente haverá a exclusão do contribuinte, podendo ter efeito solidário ou subsidiário, dependendo da lei. Os mesmos argumentos podem ser utilizados para o trecho do artigo que destaca o “caráter supletivo”, não sendo o único efeito aplicável à responsabilidade por substituição. (COÊLHO, op. cit., p. 456).

específico para, apenas em um segundo momento, depois de frustrada a primeira tentativa, poder invadir a esfera patrimonial do outro”³⁴.

A *ratio* da norma de responsabilidade é atenuar os efeitos objetivos da solidariedade em decorrência do benefício de ordem. Eis que o sujeito passivo responsável poderá nem ser compelido ao pagamento, circunstância que nos permite afirmar que o inverso também poderá ser verdadeiro, a depender da ordem de eleição do sujeito passivo subsidiário.

Ainda no art. 128, reside a normatização da *personalidade*, que é o efeito relacional de *exclusividade com* o sujeito, no recorte que diz 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*”.

O vocábulo *excluir* é sinônimo de *expulsar, retirar, afastar*. Em outras palavras, o artigo prescreve que o contribuinte será excluído³⁵, da obrigação de levar o valor da exação aos cofres públicos quando ao responsável for aplicado o efeito da personalidade.

No que tange a opinião doutrinária, não encontramos consenso entre os operadores do direito a respeito do verdadeiro sentido do efeito da personalidade. A consulta nos permitiu a identificação de autores que concordam com o efeito da personalidade no sentido de exclusão³⁶, mas também encontramos aqueles que apenas admitem esse tipo de personalidade se a lei for expressa em afirmar esse efeito³⁷, bem como aqueles que entendem ser inaceitável que o responsável responda pessoalmente, sem a figura do contribuinte³⁸. Também

³⁴ DARZÉ, op. cit., p. 224.

³⁵ “Essa modalidade de sujeição passiva manifesta-se mediante a exclusão da responsabilidade do contribuinte [...]”. (COSTA, op. cit., 2019. p. 244).

³⁶ Nesse sentido: CARVALHO, op. cit., 2019. p. 560; BALEEIRO, op. cit., p. 1134 e 1162 (nota de atualização). BECHO, op. cit., p.102; FERRAGUT, op. cit., p. 117.

³⁷ “A lei diz que são *pessoalmente* responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria que ser expressa”. (MACHADO, op. cit., p. 166).

³⁸ SCHOUERI, op. cit., p. 414.

encontramos opiniões que consideram que o efeito da pessoalidade é uma forma de subsidiariedade trasvestida³⁹.

Ainda sobre parte da doutrina que trilha a mesma linha argumentativa encontra-se Anis Kfourri, que afirma: “Nesse caso, considerando que o texto legal faz expressa menção à responsabilidade pessoal e não solidária ou subsidiária, e de se concluir pela inexistência de responsabilidade do contribuinte – que não deu causa à situação”⁴⁰. Com a mesma postura acadêmica, segue Ives Gandra da Silva Martins comentando a pessoalidade do art. 135: “[...] houve por bem o legislador considerar responsável não os representantes, *mas exclusivamente os representantes*”. E continua no trecho seguinte: “[...] fazendo-os pessoalmente responsáveis e excluindo as outras pessoas da relação jurídico-tributária, por decorrência, criada. [...] A jurisprudência, porém não tem hospedado tal inteligência”⁴¹.

De posse dessas informações, agora analisaremos apenas, e tão somente, os artigos do Código tributário Nacional que expressamente atribuíram à responsabilidade por transferência o efeito da pessoalidade.

4. OS EFEITOS DA PESSOALIDADE NA RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Após prefixarmos nosso entendimento sobre as questões iniciais e relevantes que envolvem o tema da responsabilidade tributária, chegamos ao cotejo dos efeitos da aplicação das normas de responsabilidade nos artigos 131, 135 e 137, todos do Código Tributário Nacional. A eleição desses artigos se deu porque apenas eles receberam do legislador o efeito da pessoalidade de forma

³⁹ “Assim, a pessoalidade se afirma sim, pessoalmente, mas desde que, antes, se demonstre a impossibilidade de cobrança do próprio contribuinte. Assim, a pessoalidade traduz-se em autêntica subsidiariedade”. (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedade*. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção direito em contexto: problemas dogmáticos) p. 361).

⁴⁰ KFOURI JÚNIOR, Anis. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 259.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*: (arts. 96 a 218). 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2. p. 286-287.

expressa. Iniciaremos nossa análise da aplicação expressa do efeito da personalidade nos artigos do CTN pelo artigo:

Art. 131. São *pessoalmente* responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

No inciso I temos a responsabilidade por sucessão de bens móveis, cuja redação genérica do artigo disciplina que o adquirente, ou ainda o remitente, no caso de remição (do verbo *remir*), hipótese de transferência da sujeição passiva (art. 826 do CPC/2015), assumirá o ônus tributário sobre o bem móvel. Este tem previsão própria no art. 130 do CTN e, como não adotou expressamente o efeito da personalidade, não será objeto do corte metodológico que adotamos.

O adquirente, neste caso, se responsabilizará pelos créditos tributários já constituídos pelo lançamento, bem como, por aqueles que já tiveram a imputação da hipótese de incidência, mas ainda não foram constituídos pelo lançamento no momento da aquisição (art. 129 do CTN). A autoridade administrativa fiscal tem um período de tempo de 5 (cinco) anos (que dependerá do início da contagem da regra de decadência⁴²) para constituir o crédito.

Com relação à natureza jurídica da norma de responsabilidade que recai sobre a aquisição de bem móveis, por se tratar de uma situação lícita, em que o responsável assume pessoalmente, por força de lei, o pagamento do tributo, entendemos ser uma *garantia*, isto é, caráter assecuratório da satisfação do crédito tributário⁴³. Em decorrência do desaparecimento da relação jurídica que existia entre contribuinte e ente público (considerando a premissa que o ônus

⁴² MARQUES, op. cit., p. 201 -293.

⁴³ COSTA, op. cit., 2019, p. 244.

tributário persegue o bem - obrigação *propter rem*), nova relação jurídica irá se formar, agora entre responsável e ente público.

Notadamente a redação do artigo refere-se a *tributo*, que segundo o art. 3º do CTN não comporta sanção por ato ilícito. Desta feita as sanções punitivas porventura existentes não seriam sucedidas pelo responsável. A natureza de *garantia* que vemos no artigo não seria capaz de assegurar as multas punitivas, mas apenas e tão-somente aquelas de natureza tributária. Tributo não é sinônimo de obrigação tributária⁴⁴⁻⁴⁵.

O enunciado do artigo não considerou excetuar a responsabilidade por sucessão na hipótese de existência de prova de quitação⁴⁶ do tributo, como fez no caso de alienação de bem imóvel (art. 130 do CTN). Desse modo, após a transmissão o adquirente será o responsável por sucessão pelo tributo devido sobre o bem. Contudo, mesmo ausente, a norma expressa poderá (ou deverá) se proteger exigindo certidão negativa de débito fiscal e prova de extinção (art. 156, I do CTN) do tributo correspondente ao bem adquirido (dos últimos 5 anos, no mínimo). Neste caso, mesmo diante da responsabilidade que lhe cabe, poderá provar que o débito possui documento de quitação.

⁴⁴ No mesmo sentido: “Também aqui repete o legislador complementar a expressão “tributo”, no que se confirma a regra de que a responsabilidade por sucessão não se estende às penalidades pecuniárias”. (SCHOUERI, op cit., p.617).

⁴⁵ Humberto Ávila analisando o termo “tributo” utilizado pelo legislador na sucessão empresarial conclui que “[...] a finalidade da regra de responsabilidade tributária por sucessão não autoriza a inclusão da multa de ofício na responsabilidade da empresa sucessora [...]”. ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da empresa sucessora por penalidades decorrentes de faltas cometidas pela empresa sucedida. Exame da abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 187, p. 119-131, abr. 2011. Contudo, em que pesem os entendimentos em defesa da finalidade da norma, não foi o entendimento que prevaleceu no STJ, no sentido de que haverá sucessão do crédito tributário e das penalidades (punitiva ou moratória), Tema Repetitivo: 382: “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. [...]assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial [...]” (REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010). E súmula 554 do STJ – (DJe 15/12/2015) Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

⁴⁶ Esse também é o posicionamento do STJ no AgRg no AREsp 509.749/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2014, DJe 18/08/2014.

Igualmente a aquisição do bem em hasta pública não foi excepcionada no caso de bem móvel. Entendemos que se trata de aquisição originária⁴⁷, hipótese que “[...] não há transmissão e, para todos os efeitos, o histórico da propriedade inicia-se com o adquirente. O domínio se apresenta isento de qualquer vício anterior [...]”⁴⁸, e neste sentido não há nenhum débito que possa ser sucedido, ou seja, não há sucessão.

Na hipótese de desatenção no que tange à aquisição das provas de pagamento, o encargo financeiro que recairá sobre seu patrimônio poderá ser reembolsado (voluntariamente ou administrativamente) ou regressado (via judicial) ou, ainda, poderá sofrer retenção na fonte quando o negócio jurídico da aquisição ainda estiver pendente de pagamento, desde que contratualmente tenha esse direito preservado. Essas hipóteses não se opõem ao fisco, por força do art. 123 do CTN.

Sobre o efeito da pessoalidade, este decorre da natureza da norma de garantia, isto é, o adquirente assumirá o ônus tributário em decorrência do negócio jurídico de compra e venda. Como dissemos, há um efeito relacional de *exclusividade com* o sujeito. Diante do negócio jurídico de aquisição a *lei de modo expresse excluiu a responsabilidade do alienante e transferiu o dever do pagamento ao adquirente*. Esse é o efeito da pessoalidade.

Mesmo diante do claro e expresse efeito da pessoalidade, o posicionamento da jurisprudência dominante acerca do tema não condiz com o nosso entendimento. Tomemos como exemplo a decisão proferida no Agravo Interno do Recurso Especial nº 1736103/SP de relatoria da Excelentíssima Ministra REGINA HELENA COSTA, julgado em 28/08/2018 (DJe 03/09/2018). O

⁴⁷ Posição do STJ no sentido: TRIBUTÁRIO - ARREMATAÇÃO JUDICIAL DE VEÍCULO - DÉBITO DE IPVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CTN, ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO. 1. A arrematação de bem em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem. 2. Os débitos anteriores à arrematação subrogam-se no preço da hasta. Aplicação do artigo 130, § único do CTN, em interpretação que se estende aos bens móveis e semoventes. 3. Por falta de prequestionamento, não se pode examinar a alegada violação ao disposto no art. 131, § 2º, da Lei nº 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro). 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (REsp 807.455/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/10/2008, DJe 21/11/2008).

⁴⁸ NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito das coisas*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. 4., p. 118.

julgado analisa a aplicação da responsabilidade de bens móveis prevista no art. 131 do CTN, vejamos:

[...] RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO EX-PROPRIETÁRIO DO VEÍCULO AUTOMOTOR. ALIENAÇÃO NÃO COMUNICADA AO ÓRGÃO DE TRÂNSITO. RESPONSABILIDADE PREVISTA EM LEI ESTADUAL. CABIMENTO. PRECEDENTES. SÚMULA N. 568/STJ. [...]DESCABIMENTO. [...] II - Na falta de comunicação ao órgão de trânsito da transferência de veículo automotor pelo alienante, será solidária a sua responsabilidade tributária pelo pagamento do IPVA, desde que haja previsão em lei estadual. Precedentes. III - O Relator está autorizado, por meio de decisão monocrática, a negar provimento a recurso ou pedido contrário à jurisprudência dominante acerca do tema, consoante Enunciado da Súmula n. 568/STJ. [...] (AgInt no REsp 1736103/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/08/2018, DJe 03/09/2018)⁴⁹. (Grifos nossos).

O julgado citado notadamente desprezou os efeitos do texto legal (CTN) em decorrência da “falta de comunicação” que possui normatização em lei estadual⁵⁰, bem como no Código de Trânsito Brasileiro⁵¹. Não vemos a possibilidade de ser atribuída responsabilidade solidária no caso em questão. O

⁴⁹ No mesmo sentido (REsp 1724103/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2018, DJe 25/05/2018).

⁵⁰ “[...] V - Conforme entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, lei ordinária estadual não está autorizada a prever a responsabilidade solidária dos sócios-gerentes pelos débitos e infrações tributários em nome da pessoa jurídica, de forma diversa da que prevê o CTN. O Supremo Tribunal Federal, no RE n. 562.276/PR, em repercussão geral, considerou que “a definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo” está incluída no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos, de modo que está submetida à reserva de Lei Complementar Federal (no caso, o CTN). A propósito: STF, RE n. 562.276, Repercussão Geral - Mérito, Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJE 10-2-2011; AgInt no AREsp 1.225.565/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 1º/3/2019. [...] (REsp 1819771/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2019, DJe 22/10/2019).

⁵¹ No caso do dever instrumental de que trata o art. 134 da Lei 9.503, de 23 de setembro de 1997 – Código de Trânsito Brasileiro, poderá ser aplicado ao contribuinte, mas tão somente as penalidades pela não entrega da documentação, não se refere a crédito de natureza tributária que tem previsão de pessoalidade pelo CTN, são, portanto, *obrigações* inconfundíveis, Art. 134 da CTB - No caso de transferência de propriedade, o proprietário antigo deverá encaminhar ao órgão executivo de trânsito do Estado dentro de um prazo de trinta dias, cópia autenticada do comprovante de transferência de propriedade, devidamente assinado e datado, sob pena de ter que se responsabilizar *solidariamente* pelas penalidades impostas e suas reincidências até a data da comunicação. (Grifos nossos).

CTN é a norma geral em legislação tributária que trata do tema, devendo, portanto, ser respeitada sob pena de ilegalidade.

Em observância ao texto legal, caberiam duas análises à função judicante em face à “falta de comunicação”: (i) sem a transferência de propriedade o dever do pagamento do tributo é do sujeito passivo contribuinte (alienante); (ii) com transferência de propriedade e omissão de comunicação o dever do pagamento se transfere diante da sucessão com efeito pessoal ao sujeito passivo responsável (adquirente).

No CTN é claro que o “evento” *adquirir* é o tipo tributário que transfere a sujeição passiva do contribuinte para o responsável. E o tipo de responsabilidade escolhida foi a pessoal, que exclui a responsabilidade do contribuinte. A solidariedade não se presume e seu efeito ao caso concreto depende de previsão legal (CTN).

Continuando no art. 131 do CTN, encontramos nos incisos II e III a normatização da responsabilidade por sucessão tributária *causa mortis*. “[...] Verifica-se, na sucessão, uma translação patrimonial. Aquisição, como já observado, de forma derivada e não originária, posto que na sucessão se ocupa o lugar antes ocupado pelo autor da herança. Ou seja, há transferência de bens, que passam de um titular para uma nova pessoa”⁵².

Na referida hipótese haverá o desaparecimento do contribuinte da relação jurídica tributária em decorrência do evento morte, e todos os bens passarão ao espólio no momento da abertura da sucessão (que se dá com o evento morte – *saisine*⁵³), conforme disposto no inciso III: “o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão”.

⁵² RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de empresa*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 12.

⁵³ “Por nosso direito, com a morte, abertura da sucessão, o patrimônio hereditário transmite-se imediatamente aos herdeiros legítimos e testamentários (art. 1.784).¹ Trata-se da adoção do sistema pelo qual a herança transmite-se de pleno direito. Aplica-se o sistema da *saisine*, de origem germânica não muito clara. Não é princípio do Direito Romano. Na herança, o sistema da *saisine* é o direito que têm os herdeiros de entrar na posse dos bens que constituem a herança. A palavra deriva de *saisir* (agarrar, prender, apoderar-se). A regra era expressa por adágio corrente desde o século XIII: “*Le mort saisit le vif*” (o morto prende o vivo). Conforme afirma Eduardo de Oliveira Leite, trata-se de um dos mais antigos exemplos do direito comum costumeiro (2003:8)”. (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: família e sucessões*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 557).

Por ser a universalidade de bens (direitos, obrigações e vencimentos) o espólio responderá por todos os tributos devidos pelo *de cujos* e incidentes (constituídos ou não pelo lançamento) até a data do evento morte. Curiosamente o espólio assumirá dois papéis: responsável pelos tributos do cujos e contribuinte dos tributos do próprio espólio, ou seja, contribuinte dos tributos novos que surgirão após o evento morte.

Os tributos novos, isto é, aqueles que tiverem a hipótese de incidência ocorrida após a data da abertura da sucessão e antes da data da partilha, terão como contribuinte o espólio e como responsável os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro, limitando a responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação. Conforme o inciso II: “o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação”. Após a partilha, cada um dos herdeiros será contribuinte dos novos tributos incidentes sobre os bens que lhes foram transferidos.

Na hipótese de sucessão *causa mortis* o efeito também é pessoal. Repetimos, com o fim de fixar, que a pessoalidade decorre da natureza da norma de garantia, isto é, o adquirente assumirá o ônus tributário em decorrência do evento morte em que há um efeito relacional de *exclusividade com* o sujeito. Diante do evento morte a lei expressamente excluiu o dever do pagamento do contribuinte (de cujos) e o transferiu aos responsáveis (espólio, sucessor a qualquer título e cônjuge meeiro).

A jurisprudência parece oscilar com relação ao efeito que deverá ser aplicado no caso em comento, encontramos assentado uma suposta responsabilidade subsidiária, bem como a autêntica responsabilidade pessoal, como se vê:

[...] ILEGITIMIDADE DE PARTE. INVENTÁRIO CONCLUÍDO. **RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS HERDEIROS.** RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, NÃO PROVIDO. [...] 3. Encerrado o inventário de bens com que faleceu o de cujus, remanesce a

responsabilidade tributária pessoal dos herdeiros, segundo o quinhão herdado (CTN, art. 131, II). 4. Não se podendo demandar o de cujus e nem o espólio, porque já efetuada a partilha de bens, a demanda fiscal deve ser aforada contra os herdeiros. 5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1673140/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2017, DJe 13/09/2017) (Grifos nossos).

[...] INEXISTÊNCIA DE **RESPONSABILIDADE PESSOAL DO CÔNJUGE MEEIRO. OCORRÊNCIA. PARTILHA DOS BENS.** 1. O TRF consignou: [...] 2. Os sucessores e o cônjuge meeiro são pessoalmente responsáveis pelos débitos do falecido até a data da partilha ou adjudicação. O Tribunal de origem, soberano na apreciação do contexto fático-probatório produzido nos autos, ao negar o pedido do Fisco de **responsabilizar pessoalmente** aqueles, decidiu corretamente, porquanto a partilha já tinha sido realizada. 3. Recurso Especial não provido. (REsp 1722571/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2018, DJe 16/11/2018) (Grifos nossos).

Respeitosamente, discordamos de um suposto efeito subsidiariedade no caso de responsabilidade por sucessão *causa mortis* diante dos argumentos alhures articulados em favor do efeito eleito (pessoalidade) pelo legislador do Código Tributário Nacional.

Outra espécie de responsabilidade prevista no Código Tributário Nacional é a *responsabilidade de terceiros*, que resumiu em dois artigos, o art. 134 e o art. 135, a forma pela qual ocorrerá a *transferência* da responsabilidade pelo pagamento do tributo aos chamados “terceiros”. Consultaremos tão somente as disposições do art. 135, que recebeu do legislador o efeito da pessoalidade para os comportamentos que disciplinou.

Art. 135. 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:

[...]

Antes de iniciarmos nosso percurso analítico pelos enunciados da norma, queremos registrar uma observação que é essencial para o exame que segue.

Não basta a presença de traços indicativos da conduta prevista na norma, será necessária a comprovação dela, ou seja, a prova⁵⁴. “A prova é o que fundamenta a responsabilização. Sem a prova não há que se falar em responsabilidade [...]”⁵⁵. A necessidade da comprovação da conduta decorre da natureza dolosa da infração. A responsabilidade tão somente será atribuída se o terceiro praticar ato ilícito de natureza dolosa.

De posse dessa informação inaugural passemos ao breve cotejo analítico do dispositivo em questão. As indagações que merecem resposta são: O que são os *créditos correspondentes a obrigações tributárias*? Qual o significado do termo *ato resultante*? O que é excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos? E, por fim, como ocorre o efeito da personalidade?

Sobre a questão dos *créditos correspondentes a obrigações tributárias* manteremos os argumentos utilizados alhures. De acordo com a letra do *caput* do art. 113 do CTN, “a obrigação tributária é principal ou acessória”, sendo assim está incluída na expressão obrigação tributária a chamada obrigação principal (que corresponde ao pagamento do tributo e/ou penalidade) e também aquelas decorrentes da obrigação de fazer, chamada de “obrigação acessória”. Em relação às penalidades o art. 135 do CTN não faz exclusão às multas de caráter punitivo e tão pouco as de caráter moratório, assim ambas serão transferidas ao terceiro, inclusive aquela de cunho patrimonial que se converte em obrigação principal, decorre da inobservância da obrigação acessória (art. 113, § 3º do CTN).

⁵⁴ Posicionamento do STJ: “[...] 4. Sem dúvida, a responsabilidade tributária do sócio, nos termos do artigo 135 do CTN, só comporta exceção à regra da autonomia da personalidade jurídica própria da empresa quando comprovado que o sócio agiu com excesso de poderes ou em infração à lei ou ao contrato social. Não fazendo tal prova, não pode ser acolhido o redirecionamento da Execução. Nesse sentido: AgRg no REsp 852.487/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 25/5/2007, p. 394; AgRg no Ag 796.709/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 31/5/2007, p. 353; REsp 901.282/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 10/9/2009; AgRg no AgRg no REsp 824.495/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 10/11/2008. (REsp 1851501/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2020, DJe 13/05/2020)”.

⁵⁵ COSTA, Marcio Cesar. Do procedimento ao processo administrativo tributário e a prova como elemento essencial em matéria de responsabilidade. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; BONFÁ, Isabela Bonfá (Orgs.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. 1. p. 462.

O vocábulo *resultante* foi eleito pelo legislador para estabelecer o nexo de causalidade entre a obrigação tributária e ato ilícito, ou seja, a consequências dos atos praticados com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto é a impossibilidade do contribuinte de realizar o pagamento do valor correspondente à obrigação tributária. Defendemos aqui a contemporaneidade dos atos resultantes com as hipóteses de incidência.

O nexo de causalidade é com o ato ilícito “[...] *animus* do agente (responsável), que contraria os interesses do contribuinte”⁵⁶. Comportamento contrário à lei, intencional, voluntário e consciente que prejudica o próximo, “o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo” (art. 18, I do Código Penal), chamado crime doloso⁵⁷ que é “[...] a forma mais grave de atribuição subjetiva do ilícito, e assim não é possível admiti-lo sem uma concreta demonstração. Por isso, o reconhecimento do dolo sempre dependerá de uma demonstração objetiva da intenção subjetiva”⁵⁸. Sobre a intenção subjetiva, Maria Rita Ferragut esclarece que a intenção do agente propriamente dita é algo intangível, em decorrência desse fato a prova deve ser sobre “[...] os fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade consequências, bem como sobre as características do agente que o praticou. Chamaremos esse conjunto de ‘dinâmica da fraude’”⁵⁹.

Atos (não fatos) praticados com *excesso de poder*. Não basta *ser* ou *estar* na função ou cargo de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, tem que verdadeiramente ter o poder para excedê-lo. Os poderes auferidos ao administrador serão aqueles relacionados ao seu cargo ou função, limitados por normas de direito privado (contrato social e estatuto) ou por lei (lei civil, lei comercial, lei de falências etc.). Desse modo, sempre que o terceiro ultrapassar os limites legais, com dolo, dos poderes a ele conferidos estará agindo com

⁵⁶ BECHO, op. cit., p. 91.

⁵⁷ Parecer Normativo COSIT/RFB 04/2018.

⁵⁸ BUSATO, Paulo César. *Direito penal*: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1. p. 303.

⁵⁹ FERRAGUT, op. cit., p. 102-103.

excesso de poder⁶⁰. Assim o administrador tem a liberdade de fazer tudo que não prejudique o próximo, isto é, o contribuinte⁶¹.

Como estamos nos referindo a um ato doloso, a responsabilidade patrimonial não pode ser imposta a outra pessoa que não seja o agente (realizador da conduta), daí decorre a inteligência do legislador em imputar a personalidade.

A personalidade decorre do fato de o autor ter praticado ato ilícito, não podendo nesse caso repassar para outra pessoa em respeito ao princípio constitucional da personalidade da pena de que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado [...]” (art. 5, XLV da CF)⁶².

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça atribuiu ao artigo rumos que assemelham a rupturas do direito positivo tributário, consolidou posicionamento que o art. 135 é caso de responsabilidade solidária no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 174.532/PR, que serviu de precedente para a súmula 430 do STJ, que fixou a não responsabilidade do terceiro diante do mero inadimplemento, mas também evocou o efeito da solidariedade⁶³.

[...] 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº

⁶⁰ O Código Civil disciplina esse comportamento no parágrafo único do art. 1.015.

⁶¹ Artigo 4º: “A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo” da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – 26 de agosto de 1789. Bobbio comentando o art. 4º da referida Declaração “[...] é uma definição diversa da que se tornou corrente de Hobbes a Montesquieu, segundo a qual a liberdade consiste em fazer tudo que as leis permitam, bem como da definição de Kant, segundo a qual a minha liberdade se estende até o ponto da compatibilidade com a liberdade dos outros”. (BOBBIO, Norberto; COUTINHO, Carlos Nelson (Trad.). *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 88).

⁶² Para Aliomar Baleeiro “[...] se, não obstante, o terceiro- responsável, dolosamente, pratica atos ou omissões contra o contribuinte, ofensivos à lei, mandato ou contrato social, e deles nascem tributos, em nome do contribuinte, responde aquele pessoal e exclusivamente pelo tributo (art. 135) [...]”BALEEIRO, op. cit., p. 1162 (Nota de atualização).

⁶³ Súmula 430 (DJe 13.05.2010) - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade *solidária* do sócio-gerente.

6.404/76). [...] (REsp 174.532/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 18/06/2001, DJ 20/08/2001, p. 342).

Esse posicionamento até os dias atuais continua sendo aplicado pelo Tribunal⁶⁴. Lamentavelmente! Na contramão do direito positivo e da doutrina especializada⁶⁵.

No que tange à chamada “responsabilidade por infrações”, sua previsão encontra-se expressa nos art. 136 ao art. 138 do CTN, que artigos relacionam o expediente do dever de assumir as consequências sancionatórias advindas da conduta ilícita.

A despeito de o tema estar inserido no capítulo que versa sobre transferência da responsabilidade na chamada “responsabilidade por infrações”, cumpre firmar que as normas “estariam mais bem colocadas na seção referente às infrações”⁶⁶ por não se tratarem de autênticas normas de responsabilidade tributária, vez que os deveres inseridos nos enunciados normativos poderão ser imputados aos contribuintes e aos responsáveis, desde que um deles tenha realizado o comportamento ilícito previsto nos enunciados prescritivos.

Não vislumbramos uma mera regra de transferência de responsabilidade, mas sim regra que imputa dever decorrente de uma sanção criminal ao responsável ou contribuinte. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins afirma que: “[...] e a responsabilidade por infrações é inerente à própria técnica garantidora do direito tributário violando, na sua formulação sancionatória”⁶⁷.

⁶⁴ Conforme REsp 1819771/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2019, DJe 22/10/2019: [...] I - Na origem, o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-administradores foi requerido pelo Fisco Estadual, considerando que o CTN prevê solidariedade dos sócios pelas dívidas da sociedade; [...].

⁶⁵ Nesse sentido também defende Renato Lopes Becho: “Não há solidariedade no art. 135, o que significa que as pessoas jurídicas não são responsáveis pelos tributos devidos por seus administradores (diretores, gerentes ou representantes), que devem pessoalmente os tributos na tipificação do art. 135”. (BECHO, op. cit., p. 107).

⁶⁶ FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 296.

⁶⁷ Ives Gandra ensina que: “No anteprojeto do Código Tributário Nacional, seu ilustre autor, Professor Rubens Gomes de Sousa, separou nitidamente os dois tipos de responsabilidade (sucessores e terceiros) daquele resultante de infrações, colocando as duas primeiras entre os arts. 241 e 247 e remetendo as últimas

As regras assumem caráter pedagógico no interesse de desestimular a atitude ilícita do sujeito passivo agente (contribuinte ou responsável). Aqui também consultaremos apenas o art. 137, que recebeu do legislador o efeito da personalidade para os comportamentos que disciplinou.

Art. 137. 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:

[...]

Entendemos, salvo melhor juízo, que a prescrição em análise remete àquela que depende de condenação na esfera criminal diante de prática de ato delituoso tributário previsto em lei especial, tais como Código Penal, Código de Processo Penal e Lei dos Crimes Contra a ordem tributária Lei 8.137/1990.

O art. 137 do CTN deixa de tratar de sanções e infrações meramente tributárias e passa a estabelecer que o agente da infração (contribuinte ou responsável), autor (realizador da materialidade) ou coautor (mandante ou partícipe) responderá pessoalmente por crimes, contravenções e infrações que são tipificadas na legislação penal. A personalidade indicada no *caput* do artigo releva o caráter exclusivo do agente que cometer o tipo penal, mais uma vez em respeito ao princípio constitucional da personalidade da pena de que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado [...]” (art. 5, XLV da CF).

Por *crime* entendemos “infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativamente ou cumulativamente com a pena de multa”. Por *contravenção* entendemos “infração penal a que a lei

para o Livro VII, que cuidava apenas da normatização dos descumprimentos e respectivas sanções (arts.270-91). (MARTINS, op. cit., p. 234).

comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente”, nos termos do art. 1º da Lei de Introdução do Código Penal (Decreto-lei n. 2.848, de 7-12-1940). Oportunamente, partilhamos do entendimento que a diferença entre crime e contravenção deve estar na gravidade da conduta e não na diferença entre as penas⁶⁸.

Para a tipificação criminal deve haver a demonstração inequívoca do dolo (constatação de condutas tipificadas como crime na esfera penal), podendo ser genérico no inciso I e específico nos incisos II e III, sendo que “A doutrina tradicional costuma fazer diferença entre o dolo genérico, que seria a vontade de praticar a conduta típica, sem qualquer finalidade especial, e o dolo específico, que seria a mesma vontade, embora adicionada de uma especial finalidade”⁶⁹.

Assim como afirmamos alhures, o artigo não se refere a uma autêntica transferência de responsabilidade. Por esse motivo nos limitamos a tecer breves considerações, inclusive utilizando as palavras de Renato Lopes Becho, entendemos também que “Penetrar no art. 137 é invadir a seara do chamado direito penal tributário ou direito tributário penal, o que é suficiente para uma extensa monografia”⁷⁰. A jurisprudência por sua vez entende que o art. 137 normatiza a imputação apenas da penalidade ao responsável e mantém o efeito da personalidade, o que também defendemos⁷¹.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

⁶⁸ Nesse sentido: FERRAGUT, op. cit., p.139.

⁶⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 159.

⁷⁰ BECHO, op. cit., p. 56.

⁷¹ “[...] A responsabilidade pessoal do agente público por força das obrigações tributárias só incide quando pratica atos com excesso de poder ou infração à Lei atuando com dolo o que é diverso do exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego. Inteligência do art. 137, I do CTN. 2. É que a multa de que trata o art. 41 da Lei 8.212/91 somente deve ser imputada pessoalmente ao agente público se demonstrado o excesso de mandato ou o cometimento da infração com dolo ou culpa, já que essa regra deve ser interpretada em harmonia com o disposto no art. 137, I do CTN, que expressamente exclui a responsabilidade pessoal daqueles que agem no exercício regular do mandato. Realmente, o "artigo 137, I, do CTN, exclui expressamente a responsabilidade pessoal daqueles que agem no exercício regular do mandato, sobrepondo-se tal norma ao disposto nos artigos 41 e 50, da Lei 8.212/91." [...] (REsp 981.511/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2009, DJe 18/12/2009)”.

A expectativa por tudo que foi sumariamente escrito vem impregnada pelo desejo de continuidade. O propósito foi provocar o leitor para novas indagações. Não se pretendeu trazer respostas, mas incitar a dúvida sobre vários temas, dentre os quais destacamos, porém sem nos restringirmos, a extensão dos efeitos da *personalidade* aplicada ao responsável tributário.

As dificuldades de ordem sintática, semântica e pragmática envolvem todo o assunto da responsabilidade tributária. Por isso se justifica o amplo arcabouço doutrinário e a vasta jurisprudência sobre o tema. Assuntos que já deveriam estar resolvidos, como *v.g.* definição do sujeito passivo, vinculação indireta etc., ainda encontram divergência na doutrina.

Sobre a maioria das polêmicas encontradas, nos posicionamos ora convergindo com a doutrina ou com a jurisprudência, ora divergindo com pesquisa fundamentada, pois essa é a dialética do discurso científico.

Concluimos que sujeito passivo será o contribuinte ou o responsável - um ou outro, ou ambos - com o dever do pagamento do tributo. Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com o comportamento previsto na norma que buscou fundamento de validade na Constituição Federal (competência e materialidade); será responsável quando tiver vinculação indireta com a situação que constitua o fato gerador (arts. 121 e 128 do CTN).

Responsabilidade tributária é, portanto, norma de direito material que tem como objetivo determinar o sujeito passivo da relação jurídica tributária. A corrente clássica que categoriza as normas de responsabilidade em substituição e transferência não foi abandonada, contudo a natureza jurídica das normas se mostrou mais útil para a análise, sendo responsabilidade garantia (arts. 131 do CTN) e responsabilidade punição (135, 137 do CTN).

É importante reafirmar que a responsabilidade tributária deve ser aplicada com excepcionalidade, pois surtirá consequências não apenas nas relações tributárias, como também nas relações civis e empresariais decorrentes da sua natureza patrimonial e dos feitos econômicos. O debate acadêmico sobre o tema

permite uma aproximação maior com o princípio da justiça e o princípio da segurança jurídica.

O corte metodológico adotado procurou sair do debate comum que envolve o assunto e buscou nas entrelinhas o efeito da pessoalidade, que algumas vezes pareceu invisível aos olhos da doutrina, como se não existisse ou fosse um mero adereço frente aos efeitos da solidariedade e subsidiariedade, estes, sim, prestigiados.

A relação de *simultaneidade*, *supletividade* e *exclusividade* entre o contribuinte e o responsável que diferencia o efeito da solidariedade, subsidiariedade e pessoalidade, respectivamente, serviu de fundamento para a eleição dos artigos 131, 135 e 137, que preveem expressamente a pessoalidade. Estamos cientes de que a eleição dos artigos ora analisados decorreu do corte metodológico que adotamos, porém a supracitada comparação relacional caberia a todos os demais artigos do CTN.

Concluimos, então, que *solidariedade* é um efeito relacional de *simultaneidade entre* o contribuinte e o responsável, desde que ambos tenham interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador, e deve estar sempre prevista em lei, pois a solidariedade não admite presunção. *Subsidiariedade* é um efeito relacional de *supletividade* entre o contribuinte e o responsável. Haverá sempre uma cobrança precedente da outra após frustrada a primeira tentativa em decorrência do benefício de ordem (eleito por lei). A *pessoalidade* é o efeito relacional de *exclusividade entre* os sujeitos que retira ou afasta o contribuinte do dever do pagamento do crédito tributário como vimos na análise dos arts. 131, 135 e 137 do CTN.

Talvez o grande problema do tema não esteja na transferência da responsabilidade nos casos estabelecidos pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, e sim em definir e garantir a aplicação uníssona dos efeitos de solidariedade, subsidiariedade e pessoalidade aos responsáveis. As breves laudas deste artigo escolheu enfatizar o efeito da pessoalidade, todavia sem ignorar que outras polêmicas igualmente relevantes que envolvem o assunto. O que se espera é que o artigo possa fomentar o debate acadêmico de alto nível.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÀVILA, Humberto. Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da empresa sucessora por penalidades decorrentes de faltas cometidas pela empresa sucedida. Exame da abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 187, p. 119-131, abr. 2011.
- ÀVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÀVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOBBIO, Norberto; COUTINHO, Carlos Nelson (Trad.). **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BUSATO, Paulo César. **Direito penal**: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018a.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 2018b.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Marcio Cesar. Do procedimento ao processo administrativo tributário e a prova como elemento essencial em matéria de responsabilidade. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; BONFÁ, Isabela Bonfá (Orgs.). **Novos rumos do processo tributário**: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito Tributário. São Paulo: Noeses, 2020. v. 1.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1975.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

JONAS, Hans. **El principio de responsabilidad**: ensayo de una ética para la civilización tecnológica. Barcelona: Herder, 1995.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos**: pressupostos e limites. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário**: regras do direito e segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**: (arts. 96 a 218). 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2.

MINATEL, Andréa Medrado Darzé. Responsabilidade tributária das empresas que integram grupo econômico: breves considerações à luz da jurisprudência. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). **Racionalidade do sistema tributário**. São Paulo: Noeses: IBET, 2017.

MINATEL. Andréa Medrado Darzé. Breve análise crítica da Portaria PGFN nº 948/17, que instituiu o PARR, à luz do Regime Jurídico do Responsável Tributário. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de

(Org.). **Constructivismo lógico-semântico e o diálogo entre teoria e prática**. São Paulo: Noeses, 2019.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro, Borsoi, 1972. t. 1.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das coisas**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. 4.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

OLIVEIRA, Júlio M. de. Responsabilidade tributária dos sócios e administradores. In: CONGRESSO DO IBET, 3. Interpretação e Estado de Direito. **Anais...** São Paulo: Editora Noeses, 2006.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedade*. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção direito em contexto: problemas dogmáticos).

QUEIROZ, Luís César Souza de. Solidariedade tributária e individualização da sanção pecuniária em matéria tributária: art. 124 x 112, do CTN. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). **Racionalidade do sistema tributário**. São Paulo: Noeses: IBET, 2017.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de empresa**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Forense: Rio de Janeiro, 1999.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: família e sucessões**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.