**Direito Tributário**

**Unidade 5**

**Apresentação**

Olá, tudo bem? Nesta unidade, discutiremos questões relativas à responsabilidade tributária e veremos como ela se comporta diante das fusões, transformações, incorporações e cisões que ocorrem nas empresas.

O ônus de um tributo pode, dependendo da situação, ser atribuído a um terceiro, que se torna responsável por honrar esse tal encargo tributário. Como será que essa mudança acontece? Quais as previsões legais? Esses são os assuntos das próximas páginas. Bons estudos!

**Objetivo geral da unidade**

O objetivo geral desta unidade é analisar a responsabilidade tributária, com a possibilidade de transferência do ônus tributário, e os vários responsáveis previstos nos normativos legais do país.

**Objetivo de aprendizagem**

Conhecer os principais elementos da responsabilidade tributária e as demais particularidades legalmente previstas.

**5.1 O conceito de responsável tributário**

Via de regra, a obrigação tributária deve incidir sobre a pessoa que praticou o fato gerador, ou seja, o contribuinte surge como o sujeito passivo direto, quem tem o dever de efetuar o recolhimento do tributo.

Entretanto, a norma tem sua exceção: o Estado, em determinadas situações, pode efetuar a cobrança do tributo de uma terceira pessoa – não o contribuinte de fato –, que, nesse caso, torna-se o sujeito passivo indireto da obrigação tributária, o chamado **responsável tributário**.

Veja o que diz o famoso tributarista Hugo de Brito Machado:

[...] no Direito Tributário, a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. [...] Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. [...] Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2008, p. 150)

Mais uma vez, vemos a expressão “em virtude de disposição legal expressa”, ou seja, a responsabilidade tributária só pode ser atribuída em razão de uma lei, consoante nosso Código Tributário Nacional.

Antes de nos aprofundarmos nesse tema, vamos conhecer quem são o contribuinte e o responsável tributário.

**Contribuinte**:podemos considerar como contribuinte a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, conforme previsão legal:

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. (BRASIL, 1966)

O contribuinte é o sujeito passivo direto, pois é aquele que responde pela ação que cria uma identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador. As pessoas jurídicas e as pessoas físicas são contribuintes.

**Responsável**:o responsável é a pessoa que, sem estar na condição de contribuinte, possui uma obrigação tributária decorrente de previsão legal expressa, mesmo que não possua relação de natureza econômica, pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador.

Com isso, a obrigação do pagamento do tributo é deslocada, transferida: sai do contribuinte e recai sobre o responsável, o que facilita a fiscalização e garante a arrecadação dos tributos.

A responsabilidade tributária pode ocorrer de duas formas. Acompanhe:

**OBJETO DE APRENDIZAGEMSANFONA**

**Por substituição**: no momento do fato gerador, já se sabe quem será o responsável (substituto) pela obrigação tributária.

**Por transferência**: havendo a ocorrência de um fato, após o nascimento da obrigação tributária, ocorre a transferência da responsabilidade, ou seja, diante da dificuldade de efetuar a cobrança de quem de fato deveria efetuar o pagamento, a lei transfere esse dever a uma terceira pessoa, o responsável.

Agora, vamos estudar essas duas modalidades detalhadamente.

**Responsabilidade por substituição**:ocorre quando a lei determina que o responsável – o substituto – ocupe o lugar do contribuinte – o substituído – **desde o momento da ocorrência do fato gerador**. Assim, com o nascimento da obrigação tributária, o responsável já é considerado o sujeito passivo da obrigação de recolher o tributo. Então, por lei, o legislador substitui a figura do contribuinte pela figura do responsável.

O advogado Alexandre Barros Castro, de forma muito didática, define claramente o fenômeno da substituição:

[...] a lei pode atribuir à terceira pessoa vinculada ao fato gerador o ônus da exação. Exemplo claro dessa modalidade, como já vimos, é o imposto de renda na fonte, em que, por força legal, a fonte pagadora é obrigada a reter e recolher aos cofres públicos o montante descontado do indivíduo que prestou serviços com ousem vínculo empregatício. Assim, a obrigação do contribuinte (que auferiu a renda) fica excluída, passando a ser responsável aquele que pagou pelo trabalho exercido. [...] Importante observar que tal instituto se dá de forma exclusiva, sem qualquer solidariedade ou caráter subsidiário. Por imposição legal, à fonte pagadora é conferida a obrigação de reter e recolher aos cofres públicos a parcela paga a seus assalariados ou assemelhados, sob pena de, em não o fazendo, sobre si recaírem todos os ônus da exação, sem que para tanto reste-lhe qualquer direito de regresso contra o real contribuinte, haja vista que a fonte pagadora assume inteiramente o polo passivo da obrigação tributária (o que auferiu a renda), afastando por completo aquele. (CASTRO, 2002, p. 89-91)

**Responsabilidade por transferência**:acontece quando, havendo a ocorrência de um fato **posterior ao surgimento da obrigação tributária**, há a transferência da obrigação de pagar para um terceiro. Diante da dificuldade de efetuar uma cobrança de quem de fato deveria pagar o tributo, a lei transfere o ônus a outro, o qual deve arcar com essa exigência tributária.

**INÍCIO DO IMPORTANTE**

Em qualquer comércio, há dois tipos de contribuintes: a empresa, pessoa jurídica, e os consumidores, pessoas físicas. Em alguns casos, a instituição empresarial é a responsável pelo recolhimento de tributos devidos pelos clientes

**FIM DO IMPORTANTE**

**Fusão, transformação, incorporação ou cisão**

Conforme já estudamos, a carga tributária brasileira impacta, e muito, a gestão financeira das empresas. Hoje, muitas instituições empresariais precisam estudar maneiras de sobreviver no mercado recolhendo tantos tributos.

Uma alternativa é modificar-se e adaptar-se ao mercado. Vamos agora discutir cada uma das modalidades de transformação de uma empresa e as responsabilidades de cada uma delas. Observe o Quadro 5.1, que apresenta, resumidamente, cada uma das organizações societárias.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Fusão | Incorporação | Cisão | Transformação |
| É a união de duas ou mais sociedades para a formação de uma nova. | É a absorção de uma ou mais sociedades por outra sociedade. | É a transferência de parte do patrimônio (ou do montante total) de uma sociedade para outra. | É a alteração de uma sociedade, que passa de um tipo para outro. |

Quadro 5.1 – As organizações societárias

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Nos últimos anos, com a crescente globalização, grandes empresas passaram por processos de reorganização, tanto por necessidade, para enfrentar a concorrência, como também visando minimizar impactos tributários. As diversas modificações nas estruturas empresariais, em geral, visam a manutenção das atividades e da competitividade de mercado.

Vejamos como se comporta a responsabilidade tributária quando as mudanças estruturais acontecem.

A **fusão** é a reunião de duas ou mais empresas para a formação de uma nova organização empresarial, conforme previsto no Código Civil.

Art. 119. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar a sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações. (BRASIL, 2002)

Veja um exemplo: duas sociedades do ramo de tecnologia, a **@rroba** e a **underline\_**, unem-se e, juntas, dão origem às atividades da empresa **Hashtag#**. As empresas @rroba e underline\_ são extintas, mas agora trabalham juntas, na Hashtag#, em seu nicho de mercado.

Figura 5.1– Exemplo gráfico de uma fusão

Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

No caso da **transformação**, a característica jurídica da empresa muda e ela passa a ser constituída sob uma nova regra. Novamente, vamos pensar na empresa @rroba. Imagine que ela seja uma sociedade limitada (Ltda.) e sua gerência queira migrar o sistema jurídico para o das sociedades anônimas (S.A.). Essa alteração é possível e nosso Código Civil manifesta algumas considerações acerca dela.

Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Art. 1.114. A transformação depende do consentimento de todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade [...]

Art. 1.115. A transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores. (BRASIL, 2002)

Figura 5.2 – Exemplo gráfico de uma transformação

Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

Conforme lembra Almeida (2004, p. 200):

Na transformação, a personalidade jurídica da sociedade subsiste, muito embora sob nova espécie societária, com a consequente alteração de toda a sua estrutura, com sensíveis reflexos na responsabilidade dos respectivos sócios.

Com previsão no Código Civil e na lei das sociedades anônimas, a **cisão** ocorre quando há a transferência total ou parcial do patrimônio de uma empresa para uma ou mais sociedades, previamente constituídas para esse fim ou já existentes no mercado.

Vejamos algumas especificidades de cada um desses modelos:

**Cisão total**:a empresa é extinta e seu patrimônio é totalmente dividido entre outras empresas, com uma reorganização societária geral. Esse tipo de operação pode ser feito em sociedades em atividade no mercado ou em novas instituições.

**Quando as** empresas absorvem o patrimônio da empresa cindida, também adquirem a responsabilidade solidária quanto às obrigações contraídas antes da cisão.

**Pensando em nossas empresas fictícias, @rroba, underline\_ e Hashtag#, vejamos como funcionaria a cisão total: a @rroba, em virtude de conflitos internos entre a gerência, quer encerrar suas atividades. Então, cinde suas operações totalmente com as das empresas underline\_ e Hashtag#, que já têm estrutura operacional. Assim, a empresa é extinta, com seu patrimônio adquirido pelas outras duas empresas interessadas.**

**Cisão parcial:** uma parte do patrimônio da empresa é dividido entre uma ou mais sociedades, criadas especificamente para esse fim ou já em operação no mercado.

Vamos a um exemplo? A underline\_ enfrenta problemas econômicos, mas quer continuar operando. Para não deixar o mercado, cinde parte de seu patrimônio a outra empresa do mercado, a Hashtag#.

Uma imagem contendo interior, mesa

Descrição gerada automaticamente

Figura 5.3 – A palavra cisão significa dividir

Fonte: Plataforma Deduca (2019).

A **incorporação** consiste na absorção de uma ou várias empresas por outra. Dessa captação, todos os direitos e obrigações também são incorporados. Veja a Figura 5.4, que ilustra como seria a incorporação das empresas @rroba e Underline\_ pela empresa Hashtag#.

Figura 5.4 – Exemplo gráfico de uma incorporação

Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

Se as nossas empresas hipotéticas Underline\_ e @rroba fossem incorporadas à empresa Hashtag#, haveria a formação de uma quarta empresa, com a junção de todos os patrimônios.

**5.2 A responsabilidade de terceiros**

Com previsão no Código Tributário Nacional, a responsabilidade de terceiros não se vincula à transmissão patrimonial. Essa responsabilidade é o dever de cuidar do patrimônio de outras pessoas oriundo de um contrato ou de uma lei.

Isso acontece, por exemplo, nos casos de pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado), de entes que não possuem personalidade jurídica (como o espólio e a massa falida), bem como diretores, gerentes e representantes de empresas.

Essa responsabilidade pode ser dividida em solidária e pessoal, conforme o Código Tributário distingue:

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

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

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

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

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

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:

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. (BRASIL, 2002, grifos meus)

**OBJETO DE APRENDIZAGEM ABA**

**Nesta disciplina, citamos bastante o Código Tributário Nacional, não é mesmo? Vamos a um pouco de história?**

Na década de 1950, o tributarista Rubens Gomes de Souza elaborou um anteprojeto do Código Tributário que durante anos foi analisado e debatido. O Código Tributário só seria transformado em lei mais de dez anos depois.

**Em 1965, uma emenda constitucional instituiu um novo sistema tributário...** integrado no plano econômico e jurídico, ele substituía o sistema anterior, de origem política, com autônomos sistemas tributários federal, estadual e municipal.

**A legislação dos estados e municípios não tinha vínculo com a nacional e era concebida para aumentar as suas competências e alcançar mais receita.**

O Código Tributário Nacional surgiu em 1966 como decorrência de uma reforma que instituiu o nosso sistema tributário, de alcance nacional.

**5.3 A substituição tributária e a responsabilidade por infração**

A **substituição tributária** é uma alternativa que visa à arrecadação tributária antecipada. É uma modalidade de recolhimento bastante utilizada para a obtenção do ICMS.

Com a substituição tributária, fiscalizar os tributos que possuem grande cadeia de circulação (ou seja, que incidem várias vezes na circulação de uma mercadoria ou serviço) se torna mais fácil.

Além do ICMS, outro imposto que pode contar com a ajuda da substituição é o IPI.

**INÍCIO DO OBJETO DE APRENDIZAGEM CÍRCULO**

**Há dois tipos de substituição**

Na substituição para frente, os tributos sobre fatos geradores futuros posteriormente são arrecadados de maneira antecipada a partir de uma base de cálculo presumida.



Um comércio, por exemplo, recolhe os tributos de sua competência e também os de seus fornecedores e clientes.



Na substituição para trás, somente a última pessoa do processo de circulação da mercadoria é que paga o tributo.

A chamada **responsabilidade por infração**, prevista no Código Tributário Nacional, prevê aos órgãos de fiscalização responsabilizar o contribuinte pelo não cumprimento de uma obrigação tributária.

Art. 136. 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. (BRASIL, 1966)

Há duas modalidades de responsabilidade: a objetiva, que recai sobre aquele que não honrou o pagamento de um tributo, independentemente da intenção do infrator (é verificada somente a conduta formal), e a pessoal, que pune o próprio agente, e não o sujeito passivo.

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:

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.

Um exemplo notório da responsabilidade sobre a pessoa do agente são as infrações praticadas por pessoas físicas atrás de uma pessoa jurídica, uma empresa “de fachada”. Nesse caso, o sujeito passivo principal permanece como responsável pelo recolhimento do tributo devido, sendo esse agente submetido à penalidade prevista, e não a pessoa jurídica.

**OBJETO DE APRENDIZAGEM ABA**

O devedor de um tributo quer confessar seus débitos e honrar seu compromisso tributário? Ele pode fazer isso.



Antes que o fisco instaure qualquer procedimento administrativo de cobrança, é possível procurar uma repartição fiscal para confessar o débito.

Uma imagem contendo esporte, esporte aquático, nadando

Descrição gerada automaticamente

A prática decorre do princípio da boa-fé e, como recompensa, não há cobrança de multa.

*Uma imagem contendo pessoa, interior, homem, mesa

Descrição gerada automaticamente*

É uma medida cuja previsão está no Código Tributário Nacional.

Além do não recolhimento de tributos, quais outras operações podem ser consideradas infrações? Circular com mercadorias para venda sem documento fiscal que comprove a procedência dos itens é uma falha grave.

**Síntese**

Nesta unidade, vimos que a responsabilidade por um tributo pode recair sobre o agente passivo de diversas maneiras, conforme as atividades das empresas vão se concretizando.

Dessa forma, o Estado, por meio da atuação do fisco, visa garantir o recolhimento dos tributos devidos pelas empresas e sua gerência, fazendo com que a responsabilidade referente ao pagamento dos tributos seja redirecionada caso seja necessário.

**INÍCIO DO SAIBA MAIS**

Quer conhecer a fundo como funciona a substituição tributária do ICMS em Rondônia? Nada melhor do que ler as considerações do órgão que recolhe o tributo, não é mesmo? Então, acesse o portal da Secretaria do Estado de Finanças de Rondônia e saiba mais! Boa leitura! https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=451. Acesso em: dez. 2019.

**FIM DO SAIBA MAIS**

Estudamos as características da fusão, da transformação, da incorporação e da cisão, lembrando que a reorganização institucional não possui o poder de fazer com que as obrigações tributárias da empresa transformada sejam “perdoadas” e, para isso, cada modalidade de mudança conta com previsões legais que garantem a devida responsabilidade tributária e o recolhimento de dinheiro para o custeio das atividades estatais, municipais e estaduais.

**Referências**

ALMEIDA, A. P de. **Direito de empresa no Código Civil**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 18 out. 2019.

\_\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 18 out. 2019.

CASTRO, A. B. **Teoria e prática do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.