**SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**1. Obrigação Tributária**

**1.1. Conceito**

A obrigação tributária está regulamentada no Código Tributário Nacional, em seus artigos 113 a 138, no entanto, em tais dispositivos legais, não se tem estabelecido o conceito de tal instituto, cabendo essa tarefa à Doutrina.

Assim, no dizer de Claudio Carneiro, inspirado em Aliomar Baleeiro entende-se por *obrigação tributária a relação jurídica existente entre a Fazenda Pública (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), que nasce com a ocorrência do fato gerador.*

Ainda, Kiyoshi Harada define *obrigação tributária como uma relação jurídica de decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN).*

**1.2. Espécies**

Do conceito acima mencionado, bem como do artigo 113 do CTN, tem-se que existem duas espécies de obrigações tributárias, veja-se:

**Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.**

**§ 1º 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.**

**§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.**

**§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.**

Desta forma, verifica-se a existência da obrigação tributária principal e a obrigação tributária acessória.

A obrigação tributária principal, dada a finalidade precípua da tributação, que é a obtenção de recursos em favor do Estado, caracteriza-se pelo pagamento do tributo, ou seja, pelo desembolso de valores efetuado pelo contribuinte em favor do Estado.

Já a obrigação acessória, como o próprio nome, caracterizam-se como obrigações de fazer ou não-fazer e possuem a finalidade de auxiliar na fiscalização e arrecadação.

**1.3. Elementos**

A obrigação tributária possui o que se denomina de elementos constitutivos, quais sejam a lei, o fato, os sujeitos e a prestação ou objeto.

A lei é a origem da obrigação, ou seja, é o elemento que vai estabelecer os requisitos e condições para o surgimento da obrigação tributária enquanto instituto jurídico.

O fato é o elemento, que uma vez previsto na lei e concretizado, faz, efetivamente, a obrigação tributária surgir, de forma que pode ser definido como a situação abstrata prevista em que, uma vez ocorrida, enseja o nascimento da obrigação tributária.

Os sujeitos são as partes envolvidas na relação jurídica, quais sejam as pessoas que podem exigir (sujeito ativo) ou cumprir (sujeito passivo) a obrigação tributária.

Finalmente, tem-se o objeto, ou prestação, que se caracteriza pela ação a ser exigido do sujeito passivo, podendo ser a prestação de dar (obrigação principal) e a prestação de fazer ou não fazer algo (obrigação acessória).

O objetivo do presente estudo restringe-se aos sujeitos da obrigação tributária, o que se fará a partir de agora.

**2. Sujeito ativo**

**2.1. Conceito**

O Conceito de sujeito ativo da Obrigação Tributária vem definido pelo artigo 119 do CTN, que está assim estabelecido:

**Art. 119.** **Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.**

Assim, tem-se que o sujeito ativo é o credor do tributo, ou seja, é aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (capacidade tributária ativa).

Importante destacar a existência dos institutos da competência tributária e da capacidade tributária, que são distintos.

A competência tributária é a aptidão, atribuída pela Constituição Federal, a determinados entes políticos, para criar tributos in abstrato, por meio de lei, sendo indelegável.

Já a capacidade tributária ativa é a condição, decorrente de expressa autorização legal (delegação), de exigir a prestação pecuniária. Geralmente, o ente político que cria o tributo também o arrecada. Entretanto, pode haver a delegação, no caso da parafiscalidade.

**2.2. Espécies**

A partir da situação acima apresentada, é possível a verificação de suas espécies de sujeitos ativos da obrigação tributária, quais sejam, sujeito ativo direto e sujeito ativo indireto.

São considerados sujeitos ativos diretos os entes tributantes, dotados de competência tributária, o que os permitem legislar, instituindo e cobrando tributos. Já os sujeitos ativos indiretos são os detentores de capacidade tributária ativa, possuindo apenas atribuições de fiscalização e arrecadação de tributos.

**2.3. Desmembramento territorial**

O CTN traz, no artigo 120, abaixo transcrito, uma peculiaridade, qual seja a regulamentação para os casos de desmembramento territorial:

**Art. 120.** **Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.**

Trata-se de situação, em princípio única, em que um Ente Federativo recebe autorização, ainda que temporária, para utilizar a legislação de outro, com se sua fosse. Alguns doutrinadores denominam o fenômeno de novação subjetiva ativa (Claudio Carneiro).

**3. Sujeito Passivo**

**3.1. Conceito**

Os artigos 121 e 122 definem os sujeitos passivos das obrigações tributárias (principal e acessória), veja-se:

**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.**

**Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.**

De forma objetiva, o sujeito passivo é o responsável pelo adimplemento da obrigação tributária.

No que se refere à obrigação principal é o devedor do tributo, ou seja a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, que tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo. Em tese, qualquer pessoa tem capacidade tributária passiva, inclusive as pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Essas, embora imunes aos impostos (art. 150, VI, “a”, da CF), estão obrigadas ao pagamento das demais espécies tributárias, o mesmo ocorrendo com as autarquias.

As empresas públicas e sociedades de economia mista e as empresas privadas possuem capacidade tributária passiva plena.

Em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória, tem-se como sendo a pessoa meramente instrumental, ou seja, aquela que praticará os atos necessários para a fiscalização e formalização da obrigação principal.

**3.2. Espécies de sujeito passivo da obrigação principal**

Como se pode verificar nos incisos do artigo 121, acima colacionado, existem duas espécies de sujeitos passivos da obrigação tributária principal, quais sejam o contribuinte e o responsável.

O **contribuinte direto (contribuinte - art 121, inc. I, do CTN)** é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Paga o tributo à título próprio, pois é o seu patrimônio que desde o primeiro momento vai ser alcançado pela carga econômica do tributo.

O **contribuinte indireto (responsável – art. 121, inc. II, do CTN)** é quem paga o tributo em nome do contribuinte, conforme expressa disposição legal. Não é o realizador do fato imponível. Na verdade, paga o tributo a título alheio (em nome e por conta do contribuinte). Seu patrimônio, num primeiro momento, é alcançado pela carga econômica do tributo.

Entre o contribuinte e o responsável deve, necessariamente, existir uma relação jurídica que permita ao último o pronto ressarcimento.

O tema responsabilidade tributária vem regulamentado, de forma específica, nos artigos 128 e seguintes e serão objeto de estudos futuros

**3.3. Do acordo entre as partes**

O CTN, no artigo 123, que a seguir se transcreve, traz regra na qual a autonomia da vontade, instrumento típico do Direito Civil, é afastada:

**Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.**

Veja-se, quem define o sujeito passivo da obrigação tributária é a lei, de forma que outros instrumentos que não podem provocar sua alteração. É o caso clássico do IPTU, em que é muito comum, nos contratos de locação, a transferência do dever de pagamento ao locatório. Porém, tal circunstância não tem qualquer aplicação na relação jurídico-tributária, gerando, no máximo, direito de regresso.

**3.4. Solidariedade**

A solidariedade é instituto do Direito Civil, e existe quando, na mesma obrigação, concorrem mais de um credor ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à divida toda.

Na esfera tributária, a solidariedade somente se verifica em relação ao sujeito passivo, nos termos do artigo 124 do CTN:

**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.**

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

Assim, tem-se que, nos termos do dispositivo acima, poderemos ter situações em que haverá mais de um devedor, como por exemplo um casal que é coproprietário de um imóvel.

Destaque-se ainda, que não se fala no benefício de ordem, ou seja, o fisco pode exigir o tributo de quem melhor lhe convier, não havendo, portanto, a figura do devedor principal.

Com relação aos efeitos da solidariedade, tem-se que a tendência é o caminhar junto, ou seja, se um deve, todos devem, se um paga todos pagam, se interrompe a prescrição em relação a um, assim ocorre com os demais, se ocorre isenção ou remissão para um, exonera os demais, nos exatos termos do artigo 125, abaixo:

**Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:**

**I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;**

**II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;**

**III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.**

Finalmente, no caso de pagamento por parte de um dos devedores, surge, em relação a este, o direito de regresso em face dos demais.

**3.5. Capacidade tributária do sujeito passivo**

Inicialmente, vale dizer que a capacidade tributária não guarda qualquer relação com a capacidade civil, ou seja, a pessoa física ou jurídica, que pratique a conduta definida em lei como passível de tributação, estará sujeita ao respectivo pagamento, conforme preconiza o artigo 126 do CTN:

**Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:**

**I - da capacidade civil das pessoas naturais;**

**II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;**

**III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.**

Assim, no caso da pessoa natural, independentemente de sua condição civil, será sujeito passivo, devendo, neste caso o pagamento ser efetuado por seus pais ou responsáveis. Em se tratando de pessoa jurídica, ao se verificar, independentemente de existir de direito, que é uma unidade econômica ou profissional, estará obrigada ao pagamento, recaindo tal ônus sobre a pessoa física que a represente.

Na realidade, todos possuem capacidade tributária passiva.

**3.6. Domicílio Tributário**

O domicílio é instituto contemplado pelo Direito Civil, caracterizado como sendo o local em que a pessoa se estabelece, ou seja, que normalmente poderá ser encontrada no caso da pessoa natural, ou onde está sediada, no caso de pessoa física.

O domicílio tributário esta regulamentado no artigo 127 do CTN, assim disposto:

**Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:**

**I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;**

**II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;**

**III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.**

**§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.**

**§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.**

Primeiramente, tem-se que a regra geral é a da eleição do domicílio, ou seja, o contribuinte pode, nos termos da lei, escolher o domicílio tributário, porém, caso não proceda a escolha, ou a faça com o intuito de fraudar a fiscalização ou arrecadação, o fisco o determinará.

**3.7. Responsabilidade tributária**

O instituto da responsabilidade tributária adquiriu grande relevância na atualidade, em razão da especialização da economia com a inclusão de diversos agentes ao longo do processo produtivo. O conceito de responsável tributário vem contemplado no artigo 121, II, do CTN, e a previsão de sua utilização vem contemplada, incialmente, no artigo 128 do CTN:

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

Ainda, destaque-se o § 7º do art. 150 da CF/88, que estabelece a figura do substituo tributário, que não se verificava, originalmente no CTN, senão vejamos:

**Art. 150.** **Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

**--------------------------------------------------------------------------------------------------------**

**§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

Da análise dos dispositivos acima, tem a responsabilidade **por transferência**, que se dá quando, após a ocorrência do fato gerador, a lei impõe a uma terceira pessoa, que não tem relação pessoal e direta com o fato gerador, a obrigação do pagamento do tributo, porém, o contribuinte não é ignorado, havendo mudança do sujeito passivo em momento posterior. Ou, a responsabilidade **por substituição**, que se tem quando o dever de pagar o tributo, por expressa determinação legal, nasce de imediato na pessoa do responsável, ou seja, assim que ocorre o fato imponível, já é cobrado do responsável; o contribuinte é desde logo esquecido, uma vez que o legislador já o substituiu pelo responsável.

Desta forma, tem-se a responsabilidade dos sucessores, a responsabilidade de terceiros, a responsabilidade por infrações e a responsabilidade por substituição, as quais passaremos a estudar de forma individualizada a seguir.

**3.7.1. Responsabilidade dos Sucessores**

A responsabilidade dos sucessores está contemplada nos artigos 129 a 133 do CTN, e aborda, em resumo a situação do adquirente ou remitente, do sucessor a qualquer título e cônjuge meeiro, espólio, fusão, incorporação e transformação e aquisição de empresa ou fundo de comércio:

**Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.**

**Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.**

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

**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.**

**Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.**

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

**Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:**

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

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

**§ 1o O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:**

**I – em processo de falência;**

**II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.**

**§ 2o Não se aplica o disposto no § 1o deste artigo quando o adquirente for:**

**I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;**

**II – parente, em linha reta ou colateral até o 4o (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou**

**III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.**

**§ 3o Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.**

A regra geral desta modalidade, é que o sucessor leva consigo a responsabilidade tributária, sendo certo que a formalização do crédito tributário por meio do lançamento não é requisito essencial para responsabilizá-lo, sendo relevante a origem da obrigação.

Nos casos do **adquirente ou remitente**, de tributos incidentes sobre a propriedade ou posse de imóveis, a origem é o imóvel em si, de forma que ocorre a responsabilização do adquirente, em relação a todos os tributos incidentes sobre o bem imóvel, porém, o art. 130 exclui tal responsabilidade no caso de constar do título de aquisição prova de quitação.

Na mesma situação, encontram-se o arrematante em hasta pública e o adquirente de veículos.

Nestes casos, em havendo disposição contratual, o adquirente ou remitente que pagar tributo na condição de responsável, poderá pleitear restituição.

Quando do falecimento, ao se atribuir a responsabilidade do **sucessor a qualquer título, espólio e cônjuge meeiro**, ocorre uma divisão temporal de responsabilidade, de forma que, entre a data da morte e a abertura da sucessão, a responsabilidade é do espólio, e, daí até a efetivação da partilha ou adjudicação, dos sucessores, herdeiros e cônjuge meeiro.

Registre-se, nestes casos, que o limite da tributação é o valor da herança, não se admitindo que dividas sejam transferidas aos herdeiros ou meeiros.

Em se tratando de **fusão, cisão, incorporação e transformação,**, necessário se estabelecer a distinção entre os institutos.

A transformação a sociedade, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro, de forma que, por óbvio a nova modalidade será responsável pelos tributos da anterior.

A cisão é a transferência patrimonial para uma ou mais empresas, podendo ser total ou parcial conforme o caso, porém, não se fala em responsabilidade tributária por falta de expressa previsão no CTN

A incorporação é a operação na qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, e na fusão duas ou mais empresas se unem para a formação de uma terceira. Assim, não se deve confundir as operações, pois na fusão as empresas anteriores deixam de existir para o surgimento de uma nova empresa, o que não ocorre na incorporação.

Nestes casos (incorporação e fusão) tem-se a responsabilidade tributária da nova empresa ou da incorporadora, conforme o caso.

Ainda, pode ocorrer a responsabilidade tributária de sócio remanescente de empresa extinta que continue a exercer a atividade, porém, o entendimento predominante é que tal responsabilidade deve ser analisada sob o aspecto da existência, ou não, de fraude.

No artigo 133, tem-se estabelecido que os **adquirentes de empresas** são responsáveis tributários, de forma que, em grandes aquisições é comum o trabalho denominado *Duo Diligence*, que consiste em uma análise profunda das questões fiscais e tributárias das empresas a serem adfquiridas.

Destaque-se a amplitude do dispositivo, que atinge o conceito de empresa como um todo, bem como fundo de comércio, que, atualmente não é apenas o ponto comercial, mas qualquer coisa com conteúdo econômico, como por exemplo os endereços eletrônicos (sites).

Ainda, tem-se a responsabilidade subsidiária no caso de reinício de atividade empresarial no intervalo de seis meses.

Visando evitar falências e estimular a recuperação judicial, existe a exclusão de responsabilidade do adquirente, no caso alienação judicial, quando o recurso ficará à disposição do juízo, não se admitindo a excludente para sócios ou representantes do falido.

Finalmente, importante destacar que o administrados de empresa não é sucessor, não havendo que se falar, aqui, em responsabilizá-lo. Sua responsabilidade somente se verificará no caso desrespeito à lei, nos termos dos artigos 135 e 136 do CTN.

**3.7.2. Responsabilidade de Terceiros**

A responsabilidade de terceiros vem regulada pelos artigos 134 e 135 do CTN, sendo que no artigo **134 tem-se a responsabilidade solidária** (veremos que o melhor termo é subsidiária) e no art. **135 a responsabilidade é pessoal**, razão pela qual os efeitos jurídicos são distintos. Vejamos o teor dos citados dispositivos:

**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.**

Como já mencionado, tem-se uma impropriedade em relação ao **artigo 134**, pois, embora se registre a expressão “solidariamente”, na verdade se tem a subsidiariedade, pois o dispositivo é taxativo ao condicionar a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte”.

Veja-se, na solidariedade tributária, como já mencionamos, o fisco escolhe o devedor que melhor lhe convier, o que não é permitido neste caso, pois primeiramente é necessário verificar e cobrar o contribuinte e, após isso, verificada a impossibilidade e a relação do responsável com o fato, é que se tem a responsabilidade, ou seja, deve se constatar o inadimplemento causado pelo responsável.

Quanto ao **artigo 135**, se verifica a caracterização da responsabilidade pessoal, decorrente de uma conduta ilícita do agente, ou seja, que contrarie a lei, estatuto ou contrato social, de sorte que inexiste responsabilidade do contribuinte, que não deu causa à situação.

Aqui, importante mencionar que, não se trata de mero descumprimento ou inadimplemento da obrigação, mas sim de se verificar a prática de fraude por parte do sócio, nos termos da Súmula 430 do STJ.

**3.7.3. Responsabilidade por Infrações**

A responsabilidade por infrações tem como características, a adoção da culpa objetiva, ou seja, independe da intenção do agente, e a pessoalidade, nos termos dos artigos 136 e 137, senão vejamos:

**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.**

**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.**

Assim, tem-se que nos casos mencionados acima, a responsabilidade é pessoal do agente que praticou a infração, e não do contribuinte, que deve ser excluído, reiterando-se aqui a aplicação da já citada súmula 430 do STJ.

Tem-se ainda, a figura da denuncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, que possui como efeito a exclusão da responsabilidade e a não aplicação da multa punitiva:

**Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.**

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

Veja-se que, para caracterizar a denuncia espontânea, é obrigatório que o contribuinte o faça antes da fiscalização, bem como proceda ao pagamento ou ao depósito, sob pena de invalidade.

**3.7.4. Responsabilidade por Substituição**

A substituição tributária está contemplada no § 7º do artigo 150 da CF, e determina que, ao contrário da situações comuns, em que cada contribuinte faz o recolhimento do respectivo tributo, determinada pessoa, previamente escolhida pelo legislador deve proceder aos recolhimentos.

A substituição tributária pode ocorrer em relação às operações seguintes (progressiva), ou em relação às operações anteriores (regressiva), que na realidade, trata-se de diferimento tributário, postergando-se a responsabilidade pelo recolhimento para uma etapa seguinte, por um terceiro que não aquele que tenha praticado o fato gerador. Já na substituição tributária progressiva, tem-se o recolhimento antecipado do tributo sobre uma base estimada, via de regra, pelo próprio ente tributante.

A **substituição tributária progressiva, ou para frente**, é aquela em que o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro.

É o caso dos refrigerantes, em que o fabricante calcula e recolhe o seu imposto normalmente, em separado, calcula o valor do imposto que seria devido até a venda final ao consumidor, tomando por base o valor constante em pautas fiscais. O tributo é recolhido a título de substituição tributária e cobrado do adquirente (supermercado, loja, restaurante, etc.).

No caso de não comercialização, desde que comprovada, é cabível a restituição dos valores.

Já a **substituição tributária regressiva, ou para trás,** a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantém, organização adequada de seus negócios, é, obviamente o inverso da progressiva, atribuindo ao adquirente o dever pelo pagamento.

Neste caso, tem-se o uso do mecanismo no comércio de carne entre o produtor e o frigorífico, ou de leite, entre o produtor e o laticínio.

Finalmente, tem-se a **retenção na fonte**, que ocorre no Imposto de Renda, quando, respeitados os valores pré-definidos, o empregador desconta do empregado ao valor do tributo e na condição de responsável o repassa à Recieta Federal.