

Obra traz comentários sintéticos e práticos ao CTN

Lançado há pouco pela Editora Enlaw, o livro "Código Tributário Nacional Interpretado", organizado por Costa Machado e coordenado pela professora Mary Elbe Queiroz, tem como proposta discutir de maneira sintética cada artigo desse diploma fundamental do nosso ramo.



Igor Mauler Santiago
Advogado

Muitos juristas de relevo participam da obra, para a qual contribuí com

comentários sobre os artigos 121 a 123 do código, que compartilho abaixo com os leitores que semanalmente nos prestigiam neste espaço.

"Artigo 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".

O comando introduz capítulo relevantíssimo e largamente desatualizado do Código Tributário Nacional (CTN). Trata, em linha com vetusta doutrina, o sujeito passivo como gênero, do qual são espécies o contribuinte e o responsável.

Define *contribuinte* como a pessoa que é chamada a pagar o tributo por ter relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador – e não por o realizar. E nisso anda bem, pois há tributos cujo fato gerador é um estado, e não uma ação (Imposto Predial e Territorial Urbano, ou IPTU), e outros cujo fato gerador é um ato estatal (taxas) ou o efeito econômico de um ato estatal (contribuição de melhoria), hipóteses em que não seria apropriado falar-se em realização do fato gerador pelo contribuinte.

Define como *responsável* a pessoa que, não tendo relação pessoal e direta com o fato gerador, mas sendo de algum modo vinculada a ele (de forma a poder ressarcir-se do ônus econômico que se lhe impõe), é chamada a pagar o tributo por força de lei expressa. Embora não caiba aprofundar o tema, que será objeto de comentários específicos quanto a cada um dos artigos subsequentes, é oportuno registrar que a responsabilidade tributária divide-se em:

1) *Por substituição*, que ocorre quando o débito — conquanto decorrente de fato gerador diretamente ligado a uma pessoa (aquela que, não fosse a substituição, seria o contribuinte) — já nasce contra o responsável. A substituição tributária diz-se *para trás* quando impõe ao substituto o dever de pagar tributo por fato gerador já ocorrido (diferimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ou ICMS, retenção de fonte do IR), e *para a frente* quando se trata de fato gerador ainda a ocorrer, hipótese em que se faz necessária a presunção da base de cálculo (ICMS/ST). A substituição tributária não é regulada pelo CTN senão na previsão genérica do artigo 128;

2) *Por transferência*, que ocorre quando o débito nasce contra uma pessoa e, em razão da ocorrência de um fato previsto em lei, migra para outra, com manutenção ou exclusão da primeira. A responsabilidade tributária por transferência é objeto de ampla disciplina pelo CTN, o que não obsta a existência de diversos pontos cegos — grupo econômico, dissolução irregular, autoridade competente para redirecionar (Fisco ou Judiciário), prazo para redirecionamento etc. —, que aconselham a urgente atualização do diploma. Subdivide-se em:

— *Dos sucessores (artigos 129-133)*, que normalmente acarreta a exclusão do devedor originário (contribuinte ou outro responsável) — morte da pessoa natural, extinção da pessoa jurídica etc. —, embora essa regra comporte exceções, como ocorre nos casos de cisão parcial (em que o débito por fatos anteriores pode ser exigido de qualquer das empresas [\[1\]](#)) e de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial (artigo 133); e

— *De terceiros (artigos 134, 135 e 137)*, que decorre da prática de um ato ou omissão ilícita por parte de pessoa originalmente obrigada apenas a colaborar para o pagamento do tributo por quem de direito. Não se vê na prática aplicação do artigo 134, e parece mesmo impensável que a mera impossibilidade de exigência contra o contribuinte acarrete a responsabilidade das pessoas que supervisionam os seus negócios, mesmo que não lhes seja imputável violação à lei ou aos estatutos (pois este é o diferencial do artigo 135, cujo inciso I incorpora todo o artigo 134). Uma tal responsabilidade objetiva do terceiro é vedada pelo STF (RE 562.276/PR). Do concurso dos artigos 135 e 137 resulta que a responsabilidade das pessoas referidas no primeiro é solidária com o contribuinte, quando agem em benefício deste, e exclusiva quando agem em benefício próprio ou de outrem, à revelia e em prejuízo do contribuinte. A prova de tais circunstâncias costuma ser tormentosa.

A *solidariedade (artigo 124)* não constitui modalidade autônoma de responsabilidade tributária, mas forma de relacionamento entre os diversos contribuintes vinculados a um mesmo fato gerador (inciso I) ou entre contribuinte(s) e responsável(eis) (inciso II). Em tempos mais recentes, o inciso I, algumas vezes associado ao artigo 50 do Código Civil, tem sido invocado para embasar a atribuição de responsabilidade tributária a outras pessoas jurídicas (grupo econômico de fato), tema sobre o qual o CTN nada diz. A construção, malgrado os questionamentos que suscita [\[2\]](#), firmou-se na jurisprudência, impondo-se a precisão — nem sempre observada na prática — de que se cuida de hipótese de desconsideração da personalidade jurídica (responsabilização de terceira empresa pelos tributos decorrentes dos fatos praticados pela empresa contribuinte na vigência da confusão patrimonial entre ambas) e não de sucessão tributária

— atribuição a uma empresa dos efeitos tributários de fatos praticados pela outra antes do(s) evento(s) que marca(m) o início da confusão patrimonial.

"Artigo 122 — Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto".

A regra é singelíssima: sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa a quem a imponha a legislação tributária. De fato, a acessoriedade desses deveres instrumentais face à obrigação principal é funcional, e não ontológica. É dizer: as obrigações dizem-se acessórias na medida em que vêm *"no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos"* (artigo 113, parágrafo 2º), e não — como o termo poderia sugerir — porque só subsistem onde haja tributo devido. Pelo contrário, as obrigações acessórias são mantidas durante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, parágrafo único), e não é raro que o seu cumprimento constitua a condição mesma para o afastamento da obrigação principal, caso do artigo 14 do CTN, respaldado no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição.

Não se aplica aos deveres tributários instrumentais, portanto — ou, pelo menos, não se aplica em toda a sua extensão —, o brocardo de que o acessório segue o principal.

Da mesma forma — e aqui voltamos ao teor do dispositivo — não existe necessária coincidência entre os destinatários da obrigação principal e das obrigações acessórias a ela relacionadas. Estas últimas podem ser impostas ao contribuinte, ao responsável (preenchimento da Dirf pela fonte retentora do Imposto de Renda; escrituração e declaração do ICMS/ST pelo substituto), a terceiros que — por as cumprirem — se livram do risco de responsabilização (o pai que declara o imposto de renda do filho; o administrador que registra os tributos devidos pela empresa — Súmula 430 do STJ), e assim por diante.

Em suma, a todos de quem a Administração — atendendo a padrões de razoabilidade quanto a uma vinculação mínima com o fato gerador, à utilidade das informações exigidas e à onerosidade de sua obtenção — entenda por bem exigi-las.

"Artigo 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".

O tributo é obrigação *ex lege*. Todos os aspectos da hipótese de incidência (material, espacial, temporal e pessoal) e do conseqüente — pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo — decorrem exclusivamente da lei, não sendo modificáveis pela vontade do particular.

Autonomia e eficácia da vontade há, sim, quanto: 1) à realização dos fatos relevantes para a incidência do tributo (ter ou não veículo automotor; exercer ou não atividade sujeita a fiscalização remunerada por taxa; aceitar ou recusar herança ou legado etc.); 2) à graduação de sua expressão econômica (ter veículo mais ou menos custoso; praticar mais ou menos atos passíveis de fiscalização; aceitar no todo ou em parte herança ou legado etc.); e, chegando ao que nos interessa, 3) à prática dos atos desencadeadores da responsabilidade tributária: exigir ou não prova de quitação dos tributos incidentes sobre os bens adquiridos; aceitar ou não herança ou legado (responsabilidade pelas dívidas tributárias do *de cuius*); adquirir ou não fundo de comércio ou estabelecimento comercial; praticar ou não, como diretor, atos ilícitos etc.

Seja como for, ocorrido o fato gerador do tributo ou da responsabilidade tributária, não cabe ao particular alterar os respectivos efeitos jurídicos com base no seu simples querer. Esse o teor do artigo 123, que determina a inoponibilidade à Fazenda Pública dos ajustes privados sobre sujeição passiva e relega ao Direito Privado (*escrow accounts*, arbitragens, ações de regresso etc.) a eficácia das cláusulas — usuais desde os contratos de locação residencial até as mais sofisticadas operações de M&A — que atribuem a uma das partes a obrigação de satisfazer os tributos incidentes sobre determinado bem ou correspondentes a certo período.

O dispositivo, embora incensurável em seu conteúdo e escorreito em sua redação, não está isento de más leituras, havendo decisões isoladas que, com pretensão fundamento nele, se recusam a valorar — para aferir a legitimidade dos sujeitos passivos indicados no lançamento — as cláusulas contratuais que determinam as obrigações de cada parte na configuração mesma do negócio autuado. Exemplo disso são decisões que mantêm a responsabilidade do vendedor pela diferença de alíquotas de ICMS quanto a mercadorias objeto de saída interestadual sob a cláusula FOB e depois revendidas no próprio Estado pelo adquirente. A discussão versa sobre responsabilidade tributária, e a defesa do vendedor é a de que, dada a forma de contratação, a sua atuação se encerra na entrega da mercadoria em seu próprio estabelecimento, não sendo possível imputar-lhe a tredestinação. O artigo 123 não veda a análise da cláusula FOB e de seus efeitos tributários, pois esta não pretende regular a distribuição de responsabilidade tributária já nascida a partir dos fatos ocorridos. Pelo contrário, a referida cláusula influi na configuração dos próprios fatos, e é a partir deles que se deve concluir sobre a sujeição passiva.

Em síntese, é sobre os fatos praticados pelo particular que incide a lei tributária. A vontade é irrelevante para a incidência do Direito, mas é relevante para a prática dos fatos, não podendo ser negligenciada pelo aplicador no momento de descrevê-los.

Os coordenadores dessa relevante obra coletiva têm organizado debates virtuais abertos ao público sobre os vários temas nela discutidos. O próximo ocorrerá nesta quinta-feira (19/8), às 11 horas (clique [aqui](#) para acompanhar).

Fica o convite!

[1] A solução não consta do CTN – mais uma de suas omissões –, decorrendo do artigo 5º, parágrafo 1º, do Decreto-lei 1.598/77, aplicável ao imposto de renda e estendido por analogia aos demais tributos, sem embargo da vedação a essa técnica para a imposição de tributo ou de responsabilidade (CTN, artigos

108, parágrafo 1º, e 144, parágrafo 1º).

[2] Cf. José Gomes de Lima Neto. *Responsabilidade Tributária dos Grupos Econômicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

Date Created

18/08/2021