

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**Victor Schleder Dallacosta**

**BALIZADORES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:**

**Uma Análise da Legalidade e Constitucionalidade da Previsão de Responsabilidade  
Tributária na Pec 45/2019 e PL 3.887/2020.**

**Especialização em Direito Tributário**

**SÃO PAULO**

**2021**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**Victor Schleder Dallacosta**

**BALIZADORES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:**

**Uma Análise da Legalidade e Constitucionalidade da Previsão de Responsabilidade  
Tributária na Pec 45/2019 e PI 3.887/2020.**

Monografia apresentado a Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Doutor Fabio Cury.

**SÃO PAULO**

**2021**

**VICTOR SCHLEDER DALLACOSTA**

**BALIZADORES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: Uma Análise da  
legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na PEC  
45/2019 e PL 3.887/2020.**

**Trabalho de Conclusão apresentado a Banca  
Examinadora da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo, como exigência  
parcial para a obtenção de título de  
Especialista em Direito Tributário, sob a  
orientação do Dr. Fabio Cury.**

**Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_**

---

---

---

## AGRADECIMENTO

É com muita felicidade que encerro mais uma etapa de muito estudo e aprimoramento técnico na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que com sua equipe do COGEAE me recebeu de braços abertos para a elaboração deste trabalho e para a realização da especialização em Direito Tributário. Devido as restrições impostas para a contenção da pandemia de COVID – 19, infelizmente não pudemos presencialmente nos encontrar desde o começo de março de 2020, mas graças a toda a equipe e colaboração, foi possível chegar até aqui e encerrar esta etapa.

Primeiramente gostaria de agradecer a minha família, que me prestou suporte físico e emocional durante esses dois anos de muitas viagens entre o estado do Paraná e São Paulo para a realização da especialização.

O mesmo apoio encontrei dentro do COGEAE, onde, com imenso carinho por todos que compartilharam seus saberes e me proporcionaram um grande aprendizado dentro das salas de aula, nas discussões de seminário e nas palestras de auditório, deixo meu agradecimento a todos em nome de meu orientador Dr. Fabio Cury, da Professora Daniela Bragueta e dos professores monitores Leonardo Lucci e José Eduardo de Paula Saran.

Não poderia deixar de agradecer a companhia e auxílio na realização dos trabalhos e discussões em seminário aos colegas de sala, da “Turma C”, pelo excelente convívio e companheirismo durante essa trajetória, que mesmo em momentos difíceis, prestaram o apoio necessário para que todos nós conseguíssemos chegar até este momento. Muito obrigado.

Por fim, agradeço ao pai de todos que de algum lugar sempre me acompanha.

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo estabelecer premissas Constitucionais e Infraconstitucionais que estabelecem balizadores para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Este trabalho parte da premissa que a responsabilidade tributária é norma de inserção de sujeito estranho à ocorrência do evento tributário no polo passivo da obrigação tributária. Uma vez que o sujeito distante do evento tributário é inserido na norma tributária como sujeito passivo, este adquire os ônus e bônus idênticos ao contribuinte. A ausência da Constituição Federal, em discriminar os indivíduos que compõem o polo passivo da obrigação tributária, não enseja em ausência de limitação Constitucional, no entanto das normas constitucionais extraímos três balizadores para a responsabilidade tributária: primeiro, a competência pela materialidade tributária; o princípio tributário da capacidade contributiva; e por último, a obrigação de legislação complementar. Da legislação infraconstitucional também extraímos balizadores expressos nos art. 124 e do 134 a 137 do CTN. Ao final, com ênfase nas incoerências verificadas quanto a responsabilidade tributária das plataformas de comércio digital, o trabalho traz comentário e a aplicação dos balizadores para as hipóteses de responsabilidade tributárias trazidas pelo PL 3887/2020.

## **ABSTRACT**

The present study seeks to establish Constitutional and Infraconstitutional premises that establish beacons for the creation of new hypotheses of tax liability. This study begins from the premise that tax liability is the legal norm of insertion of a foreign subject in the occurrence of a tax event in the passive pole of the tax obligation. Once the subject distant from the tax event is inserted in the tax norm, it acquires the same burdens and bonuses linked to the taxpayer. The absence of the Federal Constitution, in discriminating the individuals who compound the passive pole of the tax obligation, does not result in the absence of constitutional limitation, instead from the constitutional norms we extracted three beacons for tax liability: first, jurisdiction for tax materiality; the tax principle of contributory capacity; lastly, the obligation of supplementary legislation. From the infraconstitutional legislation we also extract beacons expressed in art. 124 and 134 to 137 of the “National Tax Code”. At the end, with an emphasis on the inconsistencies found in the tax liability of digital trading platforms, the work brings commentary and application of the beacons over the hypotheses of tax liability brought with PL 3887/2020.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2. SUJEIÇÃO PASSIVA .....</b>	<b>8</b>
2.1 O sujeito passivo .....	10
2.2 O contribuinte. ....	12
2.3 Responsabilidade tributária.....	14
<b>3. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.....</b>	<b>17</b>
3.1 A norma de responsabilidade.....	17
3.2 Responsabilidade tributária: Balizadores Constitucionais.....	18
3.2.1 Necessidade de Lei Complementar. ....	22
3.3 Artigo do 128 CTN: Responsabilidade por Substituição.....	24
<b>4. SOLIDARIEDADE DECORRENTE DE ATOS LÍCITOS E ILÍCITOS (ART. 124, I E II DO CTN).....</b>	<b>26</b>
<b>5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS.....</b>	<b>29</b>
5.1 Artigo 134 do CTN .....	30
5.2 Artigo 135 do CTN .....	33
<b>6. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO (ART. 136 E 137 DO CTN) .....</b>	<b>36</b>
<b>7. NOVAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO PL 3.887/2020.....</b>	<b>38</b>
7.1 A Responsabilidade das Plataformas Digitais (Art. 5) .....	39
7.2 A Responsabilidade Das Plataformas Digitais Com Domicílio No Exterior (ART 65) 42	
7.3 Cadastro Perante a Administração Tributária Nacional .....	45
<b>8. CONCLUSÃO.....</b>	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIA.....</b>	<b>48</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A relação jurídica tributária sempre foi um assunto controverso em relação aos sujeitos do direito privado. As frequentes alterações normativas que regulam a arrecadação e trazem insegurança a qualquer ente privado são, sem dúvida, um obstáculo para o desenvolvimento financeiro e empresarial brasileiro.

Em ambiente em que há constante “guerra fiscal” entre países, união, estados e municípios, muitos contribuintes buscam defender-se por meio do expediente da sonegação para que, de forma fraudulenta, se evite o pagamento de tributos. Destes contribuintes poucos entendem que a sonegação fiscal não é resposta adequada aos eventuais excessos dos Fiscos ou mesmo às incertezas sobre a aplicação da legislação tributária; pelo contrário: é uma doença terminal, que traz consigo um agravamento da complexidade fiscal para todo o sistema tributário brasileiro.

Por outro lado, é do conhecimento de todos, que a arrecadação é atividade imprescindível para a manutenção do Estado de Direito, o qual, em luta contra as quedas de arrecadação, acirra a legislação tributária a fim de extinguir a elisão e sonegação, rumo a prática tributária ideal.

Buscando reduzir a sonegação, os entes competentes propõem, através da ampliação de controles fiscais e obrigações de recolher tributos devidos por terceiros, concentrar a responsabilidade fiscal em pontos da cadeia comercial que reúnem transações de grande significância para a arrecadação estatal.

Em nosso Estado Democrático de Direito a arrecadação estatal é guiada por normas Constitucionais, e regulada na legislação infraconstitucional elaborada pelos poderes Legislativo e Executivo. O que de fato enxergamos é um sistema infraconstitucional incoerente com normas tributárias constitucionais, parte infraconstitucional do sistema normativo ignora os excessos de intromissão na atividade privada, nos direitos individuais e no direito de gozar dos frutos do trabalho.

Em meio ao aquecimento de uma antiga discussão quanto a necessária reforma do sistema jurídico tributário, se vislumbra a necessidade de também reaquecer a discussão quanto o incessante interesse das autoridades fiscais em ampliar e estender a responsabilidade tributária além dos limites impostos pelo sistema constitucional.

Neste momento de mudança visualizamos em propostas de reforma tributária, como exemplo PEC 45/2019 e PL 3.887/2020, a ampliação no instituto da responsabilidade pelo

pagamento do tributo. E como toda mudança reacende discussões já superadas, essa não poderia ser diferente, ainda mais porque nunca conseguimos superar a incongruência da matéria de responsabilidade tributária como prevista pelo Código Tributário Nacional.

Infelizmente, não nos parece que a redação destas propostas, como apresentada na Câmara de Deputados e no Senado, trará conforto interpretativo com a devida segurança jurídica para a classe arrecadadora. É com a preocupação no aumento da litigiosidade e diminuição da arrecadação que se fazem críticas aos projetos que sem sombra de dúvidas visam modernizar o direito tributário brasileiro, trazendo para cá padrões internacionalmente já conhecidos.

Acreditando na existência de balizadores constitucionais e infraconstitucionais que limitam a criação da responsabilidade tributária, busca-se nesse trabalho trazer um desenho teórico dos limites a extensão do poder regulatório e legiferante na criação de novas normas infraconstitucionais que visam ampliar a responsabilidade ao pagamento do tributo.

Ao final, em tópico próprio, testaremos a compatibilidade da proposta com a legislação vigente e trazemos uma análise crítica quanto ao descuido do legislador na edição de nova proposta para a legislação tributária.

## **2. SUJEIÇÃO PASSIVA**

Para iniciar o trabalho fixamos premissas basilares, as quais serão constantes até as últimas linhas desta pesquisa.

Visto a conflitante utilização pelo legislador de expressões como sujeito passivo, contribuinte e responsável tributário, é nesse ponto que iniciaremos o nosso trabalho, distinguindo, conforme a ciência do direito, critérios objetivos que determinam as três espécies de sujeições passivas da obrigação tributária, quais sejam: i. Contribuinte. ii. Responsável iii. Substituto.

A sujeição passiva, em análise superficial sugere ser assunto de fácil discernimento, mas a classificação dos sujeitos passivos é matéria de grandes discussões acadêmicas. Tema que divide a doutrina e a jurisprudência, quais se distinguem a entender que a matéria é, e não é de cunho constitucional.

De fato, em que pese a Constituição Federal, estabelecer em linhas gerais os quadrantes de cada tributo por meio da discriminação das competências, não indica claramente quais são os sujeitos passivos de cada tributo, mas do texto constitucional é possível traçar

certos critérios mínimos eleitos pelos constituintes.

O que percebemos é que a Constituição traça premissas gerais para a tributação, prevê a materialidade passível, e a competência dos Estados, Municípios e da União.

As materialidades referem-se a hipóteses de comportamentos de pessoas, o que pressupõe a existência de um sujeito que realizara o comportamento descrito, mas não obrigatoriamente impõem que o sujeito realizador será o sujeito contra qual constituirá a relação jurídica tributária com o fisco.

Ocorre que como veremos em nosso trabalho, é possível que a obrigação tributária seja constituída em face de terceiro responsável pelo pagamento do tributo, que não será o mesmo sujeito realizador do fato previsto como hipótese de tributação na constituição. Esse terceiro será inserido na obrigação tributária por norma de responsabilidade.

A norma de responsabilidade segue premissas constitucionais para que a constituição da obrigação tributária seja em face de sujeito passivo admissível no sistema normativo brasileiro.

Conforme a doutrina tradicional, doutrina de Geraldo Ataliba e Roque Carrazza<sup>1</sup>, a constituição federal é a fonte inesgotável que delimita todos os critérios para a constituição da obrigação tributária. Segundo estes autores, é possível traçar a regra matriz de incidência tributária apenas a partir dos conceitos trazidos pela Constituição Federal.

A partir do artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal passamos a interpretar que o termo constituinte delimita o alcance a classificação dos sujeitos passivos entre contribuintes e responsáveis:

§ 7º 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.

A análise literal do texto normativo nos parece rasa demais para a ciência do direito, por isso buscamos na análise conjuntural as demarcações propostas pela Constituição Federal, para que em momento de constituição da obrigação tributária não ultrapassem os balizadores da norma geral e abstrata.

Renato Lopes Becho também nos traz posicionamento que o sujeito passivo tributário está implicitamente previsto pelo Código Tributário Nacional, assim a sujeição passiva da

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 3 ed. São Paulo: Malheiros. 2003, passim.

norma tributária não é matéria para a livre escolha do legislador<sup>2</sup>.

Ainda, o art. 146 da Constituição Federal ordena ao legislador infraconstitucional que edite lei complementar dispondo sobre vários institutos do direito tributário, inclusive, dentro das delimitações constitucionais, definindo os contribuintes dos tributos.<sup>3</sup>

Como vimos, o sujeito realizador do fato previsto como hipótese de tributação é previsto pela Constituição Federal, mas para a constituição da obrigação tributária, esse pode compartilhar com, ou ser substituído por terceiro responsável pelo pagamento do tributo, a sujeição passiva da obrigação tributária

No CTN a classificação do sujeito passivo é expressa no artigo 121 do mencionado código:

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.

A singela classificação do sujeito passivo em contribuinte e responsável tributário, sem trazer o conceito de contribuinte ou responsável, deixa uma lacuna para a construção de outros posicionamentos não expressos no código, vez que o próprio código trás contradições conceituais na classificação dos sujeitos passivos em artigos seguintes.

Os sujeitos da relação jurídico tributarias são encontrados a partir do critério pessoal do conseqüente da norma geral e abstrata, que trazem ao ordenamento jurídico “dados indicativos para reconhecer os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica do tributo”.<sup>4</sup>

## 2.1 O sujeito passivo

A sujeição passiva, é definida pelo critério subjetivo da regra matriz de incidência tributária. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que previsivelmente (previsto em lei) comporá o polo passivo da obrigação tributária como devedor/prestador.

Paulo de Barros Cavalho define o sujeito passivo como

<sup>2</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de terceiros**: CTN, art. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

<sup>3</sup> Art. 146, III, a, da Constituição Federal.

<sup>4</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Pg. 176

(...) pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insusceptível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.<sup>5</sup>

Em outras palavras, para o autor o sujeito passivo é aquele sujeito com capacidade jurídica de direito privado, sem obrigatoriamente ser o mesmo sujeito autor do evento tributável, mas portador do dever jurídico de adimplir a referida prestação.

Para Paulo de Barros Carvalho, em termos jurídicos, o contribuinte é o único sujeito passivo da obrigação tributária (norma individual e concreta), ou seja, aquele que deve realizar o pagamento dos tributos devidos.

Em outro polo, parte majoritária da doutrina, há longo tempo, valoriza a distinção do sujeito passivo em contribuinte e responsável tributário, assim como descrita no Código Tributário Nacional. Na realidade, ainda hoje não há consenso quanto a classificação da sujeição passiva. São diversas as formas que a doutrina e a jurisprudência utilizam para classificar os sujeitos que compõem o polo passivo da obrigação tributária como contribuintes e responsáveis.

Como foi visto no artigo supracitado, o Código Tributário Nacional classifica o sujeito passivo como contribuinte, identificado na pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico; e como responsável, pessoa que embora não tenha relação direta e pessoal com o fato é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária<sup>6</sup>.

A autora Maria Rita Ferragut entende que em ambas as espécies de sujeito passivo, por terem obrigação de adimplir como objeto da prestação obrigacional, são responsáveis, considerando a acepção lata do termo.

Contribuinte é pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte<sup>7</sup>.

Ultrapassando a simplificação, é necessário reforçar que o responsável e o contribuinte não são sujeitos passivos de uma mesma obrigação jurídica.

Para clarear a distinção entre as duas classificações propostas pelo Código, o Desembargador Federal Leandro Paulsen traz a seguinte explicação:

<sup>5</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Ibid. Pg. 179

<sup>6</sup>FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020, Pg. 9

<sup>7</sup>FERRAGUT, Maria Rita. Loc. cit.

O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro — designado pelo art. 121 simplesmente de responsável — é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação<sup>8</sup>.

Assim, mantendo o conceito trazido pelo Código Tributário Nacional entendemos que a sujeição passiva da norma de obrigação tributária (norma individual e concreta) será preenchida ou por contribuinte ou por terceiro responsável pelo pagamento do tributo. Havendo distinção de normas e obrigação tributária para cada um destes sujeitos.

Ambas as qualificações de sujeito passivo podem ser obrigadas ao pagamento, sujeitando-se a cobrança e à execução no caso de inadimplemento. Mas ressalta-se que, mesmo quando idênticas, as suas obrigações decorrem de diferentes dispositivos legais, pois a materialidade da norma de responsabilidade nunca coincide com a materialidade da norma da norma tributária (norma geral e abstrata).

Observamos que o artigo 121 coloca o contribuinte como espécie de sujeito passivo, fixando o conceito de contribuinte como sujeito passivo direto, e responsável tributário na condição de sujeito passivo indireto. Essa classificação é muito similar a classificação proposta por Rubens Gomes de Souza, mas o artigo 121 não pretende alcançar as subespécies de substituição e transferência.

## 2.2 O contribuinte.

Em consenso com a doutrina majoritária, e com a classificação proposta pelo Código Tributário Nacional no artigo 121, para essa pesquisa, fixamos o contribuinte como uma das espécies de sujeito passivo, reconhecido por Rubens Gomes de Souza na nomenclatura de sujeito passivo direto, ou seja, aquele que foi incluído na obrigação tributária (norma individual e concreta) por ter ligação direta com a ocorrência do evento tributário.

O contribuinte é o sujeito que cumula dois cargos, primeiro como agente do critério material no antecedente da regra matriz – aquele que pratica o ato--, também como agente que compõe o critério pessoal, no consequente da norma tributária. Ou seja, para que o sujeito passivo seja classificado como contribuinte, esse deverá ter ligação direta com o evento tributário e cumular a sujeição passiva no consequente da norma tributária (norma individual e concreta).

Neste caminho construído até o presente tópico do trabalho, entendemos que o sujeito imprescindível para a existência da obrigação tributária, é o sujeito que realiza o evento

---

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

tributário (fato imponible). Quando este sujeito compõe o liame obrigacional tributário no polo passivo da obrigação tributária, será reconhecido como contribuinte; mas quando este sujeito não compuser o liame obrigacional, vindo a ensejar em obrigação tributária composta por terceiro responsável pelo pagamento do tributo, o sujeito que realizou o evento tributário será reconhecido como contribuinte substituído.

Mesmo não compondo o liame obrigacional tributário, é impossível o nascimento da obrigação tributária sem a existência do contribuinte substituído. Sem ele não haveria a ocorrência do evento, que é critério essencial para constituição da obrigação<sup>9</sup>.

Em consideração aos substituídos, que sustentam a arrecadação estatal, mas não compõe a obrigação tributária por luxo do legislador, estes também devem ser reconhecidos como contribuintes, pois é o esforço de seu trabalho que enseja a possibilidade de constituição do crédito tributário e a arrecadação tributária.

O substituído é contribuinte que não sofre a coerção para adimplência do crédito tributário, pois arca com o tributo frente ao responsável pelo pagamento (responsável tributário).

Para o conceito de contribuinte, trazemos mais uma citação de Leandro Paulsen<sup>10</sup>:

Nos tributos com fato gerador não vinculado, contribuinte é a pessoa cuja capacidade contributiva é objeto de tributação, ou seja, uma das pessoas que pratica o ato ou negócio jurídico ou que está na situação indicada por lei como geradora da obrigação tributária, por exemplo, o titular da receita, do lucro, da propriedade, o que vende ou adquire mercadorias, o que importa produto estrangeiro. Nos tributos com fato gerador vinculado à atividade estatal, será aquele que demanda o serviço público, que sofre o exercício do poder de polícia ou que tem o seu imóvel valorizado pela obra pública.

Assim, fixamos o conceito de contribuinte, parecido com que traz o Código Tributário Nacional, em sentido que ser ele a pessoa que realizou o evento tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. E contribuinte substituído é pessoa que realizou o evento tributário, mas não figura a sujeição passiva da obrigação tributária.

---

<sup>9</sup> No antecedente da norma individual e concreta há discreta aparição de um sujeito, o qual realiza uma hipótese de incidência da norma tributária (evento que convertido em linguagem será o critério material), não havendo a preexistência do evento tributário, não haverá posterior constituição da obrigação tributária. Sem a aparição de sujeito, haverá apenas norma abstrata que aguarda a sua utilização na incidência tributária. Para haver a incidência é necessário a ocorrência do evento e a posterior conversão do evento em linguagem jurídica (fato jurídico).

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

### 2.3 Responsabilidade tributária

A gênese da complexidade que abarca o estudo da Responsabilidade Tributária pode ser explicada com as lições de Rubens Gomes de Souza, um dos juristas que elaborou o anteprojeto do código tributário nacional<sup>11</sup>. O autor constrói hipótese de relação tributária Inter obrigacional, que abrange sujeito economicamente relacionado com o fato gerador.

Assim, sujeito que não comporá a sujeição passiva direta, conforme prescrita em norma geral abstrata, passaria a compor a sujeição passiva indireta por transferência ou substituição – hoje poderíamos utilizar ambas as classificações propostas pelo autor como espécies de responsabilidade tributária, dando em amplo sentido a responsabilidade.

Conforme citado em tópicos anteriores, a responsabilidade tributária foi introduzida no ordenamento jurídico pelo Código tributário Nacional. Antes dele, em seu ante projeto, Rubens Gomes de Souza utilizava critério econômico para distinguir duas classes de sujeitos passivos da obrigação tributária: os sujeitos diretos e os indiretos, de acordo com a respectiva repercussão econômica da cobrança de tributos.

Para explicar a inclusão dos sujeitos indiretos ao liame obrigacional, o mencionado autor utiliza dois veículos normativos que resultam na inclusão destes sujeitos estranhos ao evento tributário na obrigação tributária (norma individual e concreta): a norma de responsabilidade por transferência e a norma de responsabilidade por substituição.

Segundo o autor a transferência ocorre quando o sujeito que se pretende incluir na obrigação tributária não é de fato o qual praticou o evento tributário (fato imponível) mas é incluído na obrigação por relação econômica ou de interesse econômico com o fato gerador.

Aqui há de se fazer uma ressalva, que divergimos da posição de Rubens Gomes de Souza, pois entendemos indevida a utilização de critério econômico como norma que altera a sujeição passiva tributária<sup>12</sup>.

Já, o mesmo jurista, entendia por substituição o fenômeno que em virtude de lei (norma geral abstrata) a obrigação tributária (norma individual e concreta) é constituída contra uma pessoa diferente daquela que realizou o evento (fato gerador): nesse caso seria a própria lei

---

<sup>11</sup> BRASIL. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. P. 263

<sup>12</sup> “(...) o índice de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame tributário, é alguma coisa que escapa da cogitação do direito alojando-se no campo da indagação da Economia ou da Ciência das Finanças” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Pg. 179)

(norma geral abstrata) que substituiria o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto.

E, nesse ponto, Paulo de Barros Carvalho discorda quanto a existência de responsabilidade por substituição, vez que a previsão legal afastaria hipótese de responsabilidade. O jurista sustenta que, quando for por força de norma geral abstrata de incidência concomitante a norma tributária (norma geral e abstrata), a substituição do sujeito presente no evento tributário por outro sujeito, não enseja em responsabilidade, mas sim em nova norma tributária (nova obrigação) onde o sujeito passivo da obrigação tributária é sujeito diferente do sujeito que participou do evento tributário. E será inserido na norma individual e concreta como contribuinte e não responsável tributário.

A tradicional posição de Rubens Gomes de Souza difundiu a classificação de contribuintes e tributos entre diretos e indiretos, tal classificação até hoje é utilizada por parte da doutrina. Ocorre que esta classificação econômica entre contribuinte de direito (de jure) e contribuinte de fato não foi positivada no sistema jurídico brasileiro.

Ao se atentar a legislação, percebemos que a classificação elaborada por Rubens Gomes de Souza foi indevidamente simplificada no artigo 121 do CTN, que trata de classificar o sujeito passivo em contribuinte e responsável. Em análise profunda da matéria entendemos que quando o mencionado artigo traz o responsável, refere-se ao conceito amplo de responsabilidade, qual seja, responsabilidade de terceiro pelo pagamento do tributo.

Voltando as proposições de Paulo de Barros Carvalho, a responsabilidade tributária só aparece na transferência da obrigação de um primeiro sujeito para outro sujeito, o qual comporá nova norma obrigacional como sujeito passivo. A responsabilidade é relevante para o procedimento de enunciação da norma individual e concreta, pois após a constituição da obrigação tributária (norma individual e concreta) não haverá tratamento distinto para o sujeito passivo que foi inserido na norma por responsabilidade e para o contribuinte (sujeito descrito no evento tributário).

Para detalhar a divergência doutrinária quanto a substituição como espécie de responsabilidade tributária ou espécie de sujeito passivo, a professora Maria Rita Ferragut traz uma precisão mais apurada ao distinguir a responsabilidade tributária e responsabilidade civil.

Segundo preceitos da autora, a Responsabilidade Civil pressupõe a existência de dano, que pode ser decorrente de ato lícito ou ilícito, desde que este ao violar direito de terceiro, traga dano a outrem e implica em obrigação de indenizar. Já para a Responsabilidade Tributária o dano não é pressuposto da norma de Responsabilidade.

Maria Rita Ferragut, assim como Paulo de Barros Carvalho, sustentam a existência apenas uma modalidade de sujeito passivo inserido na norma individual e concreta, o contribuinte. Ambos os autores entendem a responsabilidade como norma veículo de inclusão do sujeito passivo em nova obrigação tributária. Uma vez incluído no polo passivo da obrigação tributária, o sujeito será o contribuinte, independentemente se foi incluído por norma de responsabilidade ou norma de materialidade tributária.

Do contrário, a doutrina majoritária, acompanhada da jurisprudência, traz a classificação do sujeito passivo em três hipóteses: Contribuinte, Substituto e Responsável.

A classificação acima mencionada ao se atentar ao instrumento que trouxe os sujeitos ao liame obrigacional, distingue os sujeitos conforme a norma de responsabilidade. (i) Se foi norma de responsabilidade direta, quando o sujeito passivo é único e vinculado diretamente ao evento jurídico tributário, é classificado como contribuinte; (ii) se o sujeito passivo que compuser a norma individual e concreta foi inserido por norma de responsabilidade que também exclui, o sujeito presente ao tempo do evento tributário do fato jurídico tributário, esse será nomeado pela doutrina como substituto; (iii) e o responsável será àquele que é inserido pela norma de responsabilidade e estará no polo passivo da obrigação tributária em companhia do contribuinte.

Para tratar dos balizadores da responsabilidade pelo pagamento do tributo, utilizaremos o amplo conceito de responsabilidade, ou seja, a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Daqui por diante trataremos a responsabilidade sem especificamente tratar da classificação dos sujeitos passivos, pois independentemente da classificação dos sujeitos, a responsabilidade pelo pagamento pode ser solidária ou subsidiária.

A posição que adotamos para esse trabalho é a responsabilidade não como classificação do sujeito passivo, mas como instrumento para a inclusão de terceiros, sujeitos próximos ou distantes do critério material, na obrigação tributária (norma individual e concreta) como sujeitos passivos (responsáveis pelo pagamento do tributo).

Antes de entrar a temas de interpretação legislativa, atentamos que uma vez que o sujeito, por responsabilidade, compor o polo passivo da obrigação tributária (norma individual e concreta) este terá tratamento idêntico ao aplicado ao contribuinte. Por isso vemos que a distinção entre contribuinte e terceiro responsável pelo cumprimento da obrigação se restringe espécie de norma geral e abstrata que incidiu para a introdução do sujeito passivo na obrigação

tributária.

Em nosso estudo não nos preocuparemos em determinar a forma em que o sujeito passivo foi inserido na obrigação, mas sim em determinar critérios pessoais e objetivos que balizam a inserção de qualquer sujeito no polo passivo da obrigação tributária.

### 3. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

#### 3.1 A norma de responsabilidade.

Para iniciar o estudo da norma, utilizamos o conceito de responsabilidade tributária trazido pela professora Maria Rita Ferragut:

Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.<sup>13</sup>

Assim a responsabilidade tributária é parte de uma norma que poderá ser como veículo introdutor que institui tributo ou que insere novo sujeito na obrigação tributária, diferente do sujeito que realizara o comportamento descrito no critério material da norma.

Ou ainda, a responsabilidade pode ser interpretada como fato, e então, como citamos em tópico anterior, será o conseqüente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídico tributária<sup>14</sup>.

Não só a doutrina, como a jurisprudência pressupõe para a responsabilidade tributária a existência de duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios<sup>15</sup>.

Nesse ponto é preciso esclarecer que não há a necessidade de constituição do crédito tributário em face do contribuinte para que haja o nascimento da norma de responsabilidade, mas há a necessidade da ocorrência de evento tributário para que a norma de responsabilidade seja construída.

Partindo dos conceitos ensinados por Paulo de Barros Carvalho, entendemos que o evento tributário é pré-jurídico. Ou seja, o evento é anterior a constituição da obrigação tributária e, conseqüentemente, anterior a constituição do crédito tributário.

<sup>13</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020, Pg. 14

<sup>14</sup> FERRAGUT, Maria Rita, loc. cit.

<sup>15</sup> STF, Tribunal Pleno, rela. Mina. ELLEN GRACIE, RE-562276, 2011.

Assim também ensina a doutrina de Maria Rita Ferragut:

A partir do nosso sistema de referência, que não define o contribuinte como sendo mero realizador do evento descrito no fato jurídico, mas sim essa pessoa ocupando o polo passivo de uma relação jurídica tributária, não defendemos a necessária existência de duas normas individuais e concretas (a de constituição do crédito em face do contribuinte, e da responsabilidade, alteraria a primeira), se o direito positivo não impõem essa necessidade.<sup>16</sup>

Observa-se que para o sujeito diverso daquele que praticou o evento tributário ser inserido na norma individual e concreta será necessário a existência de duas normas gerais e abstratas veiculadas em suportes físicos diferentes. A primeira, será a norma geral e abstrata referente a responsabilidade, e a segunda de qualificação do fato jurídico tributário, antecedente da norma de constituição do crédito.

Ao interesse arrecadatório a instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais: i. punir o responsável (sanção); ii. Viabilizar a arrecadação (necessidade); ou iii. Simplificar a arrecadação (interesse).

O objetivo da instituição da norma de responsabilidade ultrapassa o alcance do estudo jurídico, mas, a natureza do fato não tributário escolhido pelo legislador como hipótese de incidência da norma de responsabilidade, por sua vez, determina o regime jurídico que lhe é aplicável, existindo, desta forma uma relação de implicação necessária entre as razões da responsabilidade, a sua hipótese de incidência e o regime jurídico ao qual está sujeita<sup>17</sup>.

### 3.2 Responsabilidade tributária: Balizadores Constitucionais.

Vimos anteriormente, mas nunca é demais ressaltar, a responsabilidade tributária não como espécie de sujeito passivo, e sim uma norma que insere sujeito diverso do qual aparece no evento tributário no polo passivo da obrigação tributária.

Também, conforme premissas estabelecidas no primeiro tópico deste trabalho, vimos que a Constituição Federal não prescreve quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídico tributárias, mas estabelece critérios mínimos para a escolha do sujeito passivo. A extensão dos critérios mínimos elegidos pelo constituinte originário ainda é matéria de grande divergência jurisprudencial e doutrinária.

A doutrina majoritariamente divide-se em dois posicionamentos, o posicionamento tradicional iniciado por Geraldo Ataliba que hoje muito influencia a posição do professor

<sup>16</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., Pg. 16

<sup>17</sup> DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

Antônio Roque Carrazza e Renato Lopes Becho; e um segundo grupo, que entendem que a constituição não estabelece critérios para a eleição de sujeitos passivos, cabendo ao legislador infraconstitucional livremente legislar sobre tal matéria, grupo encabeçado por Luciano Amaro e seguido por Maria Rita Ferragut e Andreia Medrado Darze.

Já a jurisprudência do Supremo tribunal Federal é condizente aos autores que veem na constituição todos os elementos para a fixação de quem deva recolher o tributo. No Recurso Extraordinário n 166.772-9/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurelio e julgado pelo tribunal pleno em 12/05/1994, o STF entendeu que o sujeito passivo é determinado pela materialidade do tributo na constituição.

Para nós, neste estudo, entendemos que a partir das normas constitucionais não conseguimos identificar qualquer prescrição fixando o sujeito passivo específico a cada tributo, o que a constituição prevê, e somente nos casos em que discrimina a materialidade são os fatos passíveis de tributação, não indica nenhum dos sujeitos que comporão o critério pessoal da norma tributária.

Ao desentranhar as normas constitucionais de competência, encontramos critérios mínimos elegidos pelo constituinte para a eleição do sujeito passivo das obrigações tributarias. Assim, o legislador infraconstitucional tem liberdade para construir as normas abstratas, e esta liberdade é cerceada apenas em pequeno fator exógeno, no momento da construção da norma individual e concreta quanto na análise do relacionamento do sujeito com o evento fático.

Vejamos a explicação de Paulo de Barros Carvalho:

Para esse escopo, o legislador tributário desfruta de ampla liberdade, cerceada apenas de dois fatores exógenos, quais sejam, os limites da outorga constitucional de competência e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático(...)

A Constituição Brasileira não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta as pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento ou a bens, deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, decidir qual o sujeito que vai arcar com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes do devedor da prestação tributária<sup>18</sup>.

Maria Rita Ferragut sustenta entendimento que “(...) o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário; (ii) direta ou indiretamente

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributário*. Programa de Pós-graduação em Direito Tributário, PUC/SP, n 2, 1995, p.260 et seq.

vinculados ao sujeito que praticou”<sup>19</sup>.

Renato Lopes Becho, na classificação própria de sujeitos passivos entre contribuintes, substitutos e responsáveis, entende que:

(...) acompanhamos o STF ao estipular que o sujeito passivo possível é identificável pela materialidade que está na constituição. Isso atende aos anseios de prevalência constitucional, de segurança jurídica e de não surpresa.  
 (...) Quanto ao responsável, para nós, ele pode ter relação com o fato gerador da obrigação tributária ou não. O substituto tributário precisa ter vinculação com algum dos critérios da regra matriz constitucional tributária (fato gerador)<sup>20</sup>.

Resgatando nossas premissas basilares, entendemos que a liberdade do legislador para tratar do sujeito passivo da norma tributária (norma geral e abstrata) também abrange para tratar da responsabilidade, vez que a responsabilidade é instrumento normativo de inserção do sujeito responsável pelo cumprimento da obrigação no polo passivo da obrigação tributária (norma individual e concreta).

Em profundo estudo constitucional, percebemos que não havia menção do terceiro responsável pelo pagamento de tributo (responsável tributário), anterior a Emenda 03/93. Até então o Constituinte só se referia ao contribuinte.

Em consideração a restrita aplicação do texto constitucional ao signo contribuinte, entendemos como medida rasa e incorreta, vez que, seguindo a doutrina de Andreia Medrado Darze, o texto constitucional tomou o léxico *contribuinte* em acepção plurívoca, utilizando o termo em diversos sentidos, ora como gênero (equivalente a sujeito passivo), ora como espécie (se conformando à definição do art. 121, I e II, do CTN)<sup>21</sup>. Assim, utilizamos o texto constitucional para toda a norma que se regula a inserção do sujeito no polo passivo de obrigação tributária, qualquer que seja a espécie do sujeito passivo.

A análise de previsão constitucional, quanto a determinação de sujeito competente para compor o polo passivo da obrigação tributária, conclui que não há condição suficiente para a imediata identificação dos sujeitos que deverão compor a obrigação tributária, nem como sujeito ativo nem passivo, há apenas delimitação de competência legislativa. Mas a ausência de identificação, não é equivalente a liberdade ampla e irrestrita para o legislador competente. Trataremos de princípios constitucionais, que estão expressos na carta magna, que vinculam a determinação do devedor da relação jurídico tributário direta ou indiretamente ao fato jurídico.

<sup>19</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020, Pg. 18

<sup>20</sup>BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de terceiros: CTN, art. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

<sup>21</sup>DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 83-84f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009

Mais adiante estudaremos as normas infraconstitucionais que reforçam essa nebulosa limitação constitucional para legislador competente, pois, não há como se construir norma geral e abstrata que especificamente aborde as infinitas possibilidades de vínculo, mas não havendo vínculo direto ou indireto, do sujeito com a materialidade tributária, não há como constituir obrigação tributária (norma individual e concreta) em face daquele sujeito.

Voltando aos balizadores constitucionais, encontramos três princípios que devem ser atentos a competência dos sujeitos passivos para compor a norma individual e concreta. Dentre eles estão i. a capacidade contributiva; ii. a vedação ao confisco; iii. o direito a propriedade.

A capacidade contributiva é critério limitador da atuação impositiva do estado, vê-se que este limitador é aplicável tanto a seleção da materialidade para imposição quanto em aspecto quantitativo, estas hipóteses são classificadas respectivamente como capacidade contributiva objetiva e capacidade contributiva subjetiva.

Desenvolvemos a capacidade contributiva subjetiva como um dos balizadores da responsabilidade. Entendemos ela exige que o legislador leve em conta a subjetividade do sujeito passivo, por estar envolvido por circunstâncias que necessitam a análise equitativa.

Misabel Derzi sustenta que “o critério fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva”<sup>22</sup>.

Geraldo Ataliba e Aires Barreto abordam a capacidade contributiva como um princípio que impõe ao legislador a escolha como pressuposto dos tributos um fato, ligado ao contribuinte, fato este que revele sua capacidade contributiva.

Esse fato deve ser um “fato signo presuntivo de riqueza” (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro. Logo, a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de se a que provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem econômica (Rubens Gomes de Souza)<sup>23</sup>

Vista a importância que a Constituição apresenta a materialidade do tributo, entendemos que o direito positivo o elegeu como critério para demonstrar a capacidade contributiva objetiva, observamos que como regra é indiferente a pessoa do realizador do evento tributário. Assim nos parece que o direito presume a capacidade a partir da materialidade do evento tributário. Apenas abre a exceção para a subjetividade da capacidade contributiva aos

<sup>22</sup>DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. Ed. Rio de Janeiro: Forence, 2006, p. 697

<sup>23</sup>ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n 49, 1989, p.76

impostos (artigo 145, parágrafo 1 da Constituição).

A vedação ao confisco é princípio complementar, que integraliza o conceito de capacidade contributiva: quando o legislador não observa a capacidade contributiva acaba por infringir a vedação ao confisco.

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais. Também a norma constitucional que proíbe utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a riqueza tributável dos contribuintes(...)<sup>24</sup>.

A definição exata do confisco traz grande divergência entre juristas e doutrinadores, as várias espécies de tributos e a influência econômica na cadeia de sujeitos que arcam com a oneração tributária dificulta o conceito ou a quantificação do que é o efeito de confisco.

Para este trabalho mantemos a vedação ao confisco como um dos balizadores da responsabilidade tributária, que não poderá trazer mais ônus do que bônus aos sujeitos incluídos no polo passivo da obrigação tributária por norma de responsabilidade.

Nas palavras de Roque Carrazza, vimos que a vedação do confisco é princípio responsável por manter a riqueza na operação (critério material). Uma vez que posta em risco a vantagem econômica ou a riqueza existente no critério material da norma, pode-se apontar a existência de confisco.

Mais uma vez, o terceiro ponto, Direito a Propriedade é resultante da atuação dos dois princípios previamente descritos. Sem a eficaz aplicação dos princípios não haverá de fato a tutela ao Direito de Propriedade.

Como dito anteriormente, e como pode ser visto às letras da grande doutrina brasileira, tanto a capacidade contributiva quanto o não confisco são critérios mínimos para a conservação do Direito a Propriedade.

### **3.2.1 Necessidade de Lei Complementar.**

Como se extrai do artigo 150, I da Constituição Federal, a cobrança de tributos está sob a guarda da estrita legalidade, necessitando a previsão legal para a exigibilidade ou aumento

---

<sup>24</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 488.

da tributação. O que se afasta a possibilidade de se constituir ou instituir direitos subjetivos e deveres correlatos senão por via legislativa.

Desta forma, exige-se edição de lei para a dispor qualquer dos aspectos que informam a regra matriz de incidência tributária, o que incluía o aspecto pessoal e a passiva. E nesta toada o Constituinte, dando grande grau de importância a matéria tributária, para afastar dificuldades interpretativas na aplicação de seus comandos constitucionais, delegou ao legislador complementar a permissão para desdobrar seus enunciados sobre a outorga de competência.

Paulo de Barros Carvalho traz comentários a função da lei complementar:

A lei complementar cumpre, em matéria tributária, relevante papel de mecanismo de ajuste, regulando a produção legislativa ordinária em sintonia com mandamentos supremos da Constituição da República. A legislação complementar opera, invariavelmente, de dois modos: (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, introduzindo aqueles preceitos que regulam as delimitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas; e (ii) como veículos deliberadamente escolhidos pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias. O conteúdo de tais considerações força-nos a concluir que o constituinte a elegeu como o veículo apto a regular, de forma minuciosa, as várias outorgas de competências atribuídas as pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, sempre que os elevados valores do texto supremo estiverem em jogo.<sup>25</sup>

Visto que a competência tributária é matéria constitucional a qual foi construída e restringida a partir da materialidade de cada tributo, esta deve ser minuciosamente interpretada e regulada por lei complementar. Como citamos em tópicos anteriores, é na materialidade que extraímos os critérios mínimos que indicam a sujeição passiva de cada tributo, sendo a sujeição passível adstrita a regulamentação da materialidade e da competência tributária.

Uma vez que é reconhecida a responsabilidade como uma norma de inserção de sujeito não praticante do evento tributário no polo passivo da obrigação tributária. Ou seja, a responsabilidade também pode ser reconhecida como espécie do gênero sujeito passivo, a matéria é resguardada pelo contribuinte a produção de lei complementar.

A questão se a responsabilidade tributária é matéria restrita a lei complementar é ponto de grande discussão na doutrina e na jurisprudência. A doutrina minoritária, que não entende a responsabilidade como norma de inserção de sujeito estranho ao evento tributário ao polo passivo da obrigação tributária, compreende que novas hipóteses de responsabilidade tributária

---

<sup>25</sup>CARVALHO. Paulo de Barros. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n 62, out/dez. 1993

não se encontram adstritas a reserva da lei complementar (Art.146, III da Constituição Federal).

Maria Rita Ferragut e Leandro Paulsen fazem parte do grupo de juristas que entendem que o Art.146, III da Constituição Federal tão somente se aplicam a criação de normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária deixando a margem desta regulamentação para que leis ordinárias disponham sobre regras específicas acerca da responsabilidade tributária.

Segue trecho de julgamento do desembargador Leandro Paulsen:

A invocação do artigo 146, III, “a”, da Constituição não apresenta apontar para a inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.2012/91. A norma constitucional mencionada é bastante clara ao definir que cabe a lei complementar não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das limitações ao poder de tributar, mas também estabelecer normas gerais disciplinando os institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de dar uniformidade técnica à instituição de tributos pelas diversas pessoas políticas. Ao impor a edição de lei complementar na definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, **a Constituição não está a exigir a criação de toda e qualquer situação de responsabilidade tributária seja veiculada de lei complementar**. Na verdade, esta a exigir tão somente que as normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária sejam fixadas por lei complementar, deixando, por outro lado, uma margem regulamentatória para que a lei ordinária venha a dispor acerca das regras específicas sobre a definição dos contribuintes e das hipóteses de responsabilidade tributária. Não é por outro motivo que o artigo 128 do CTN vem a apresentar regra genérica em matéria de responsabilidade tributária, a qual expressamente prevê a possibilidade de lei –aqui compreendida como ordinária – “atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”<sup>26</sup>. (posto em negrito)

Como visto, o jurista citado aparta a responsabilidade da sujeição passiva, definição que diverge das premissas estabelecidas neste trabalho. Por isso, para prosseguir com a pesquisa, entendemos que a responsabilidade tributária é matéria restrita a lei complementar.

### 3.3 Artigo 128 do CTN: Responsabilidade por Substituição

Na legislação infraconstitucional encontramos hipóteses de responsabilidade tributária que foram introduzidas ou recepcionadas no sistema jurídico por lei complementar. Também temos no Código Tributário Nacional, o artigo 128 que regulamenta a nova criação de hipóteses de responsabilidade tributária.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada

<sup>26</sup>Cf. AC N 2003.70.01.001616-0/PR – TRF4, 2 turma, DJU de 18/01/2006

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.

Vemos neste artigo um artifício interpretativo do legislador que traz hipóteses já previstas na constituição, a vinculação do sujeito passivo a materialidade do tributo, se referindo ao sujeito passivo indireto, traz hipótese de responsabilidade por substituição.

Com o advento do artigo 128 do CTN a lei instituidora do tributo está autorizada a inovar em matéria de responsabilidade nos restritos termos do artigo. Ou seja, a criação de responsabilidade estará restrita a pessoas vinculadas ao fato gerador do tributo.

Mesmo sem utilidade para o nosso estudo, é bom lembrar que a classificação dos sujeitos passivos leva em consideração a proximidade do sujeito obrigado com a ocorrência do fato que se imputa o dever de pagar tributos, então nessa lógica, o contribuinte seria o sujeito mais próximo a evento tributário enquanto o “responsável” seria o mais distante, mas com vínculo com *fato gerador*.

Relembrando o que citamos anteriormente, a doutrina de Maria Rita Ferragut entende que “o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles que pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário ou (ii) indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou.

Nosso posicionamento diverge com o da mencionada doutrina, pois entendemos que a matéria de responsabilidade tributária é restrita a legislação complementar, e como o início do artigo se refere as hipóteses de responsabilidades previstas ao código como exceção ao artigo 128, sendo que esta norma é direcionada a criação de novas normas destinadas a regulamentar a responsabilidade, normas essas que deverão ser introduzidas por lei complementar conforme art. 146, II e II da CF.

O que se verifica, é que a clausula de exceção, disposta no início da redação do artigo, autoriza que as hipóteses de responsabilidade previstas no código tributário nacional mantenham sua validade e eficácia mesmo sem o vínculo direto com fato gerados, podendo apenas apresentar vínculo indireto ou vínculo com o sujeito que o realizou, conforme as disposições do capítulo V do CTN.

Ultrapassada a interpretação do artigo, esclarece que este foi recepcionado pela constituição como lei complementar, assim como o restante do código. Harmonicamente o artigo coexiste com o restante da secção que trata da responsabilidade tributária vez que este sugere eficácia e regulamentação a criação de novas hipóteses de responsabilidade.

#### **4. SOLIDARIEDADE DECORRENTE DE ATOS LÍCITOS E ILÍCITOS (ART. 124, I E II DO CTN)**

Dentre as hipóteses de responsabilidades existentes no Código tributário Nacional, notamos a existência de uma hipótese fora do capítulo intitulado responsabilidade (capítulo V). O Artigo 124 do CTN propõe hipótese de solidariedade entre os sujeitos que comporão o polo passivo da obrigação tributária em duas hipóteses.

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.

Como tratamos anteriormente, para esta pesquisa entendemos a solidariedade como efeito interno do critério pessoal da norma tributária. Mais especificamente, entendemos que é o tratamento entre os sujeitos que compõe o polo passivo da obrigação.

Assim, não entendemos que este artigo se refira especificamente a responsabilidade tributária, mas sim, havendo a multiplicidade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária, determina como devemos tratá-los. Neste caso, como descrevem os incisos, havendo sujeitos já situados no polo passivo da obrigação tributária e com interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação, estes serão solidariamente obrigados. E a solidariedade, também será a relação entre sujeitos, quando a lei assim expressamente determinar.

Não entendemos o interesse comum como critério material de norma de inserção de sujeito diverso do contribuinte no polo passivo da obrigação tributária. O simples interesse na ocorrência do fato não pode ser considerado vínculo suficiente com a materialidade do tributo.

Voltamos aos balizadores constitucionais, analisamos o interesse comum se este é signo de riqueza, e se poderá ser utilizado como critério material da norma de responsabilidade. Definido o Interesse comum que pode ser estabelecido como norma de responsabilidade, este se tornara um balizador infraconstitucional.

Que pese seja o interesse um balizador instituído pelo Código Tributário Nacional, para a criação de novas normas de inserção de sujeito distante do critério material do tributo no polo passivo da obrigação tributária, entendemos que o Inciso primeiro do artigo 124 não é norma de responsabilidade e apenas de instrução ao legislador e interprete do direito na aplicabilidade da solidariedade dos sujeitos passivos. Hugo de Brito Machado completa o nosso

entendimento, quando define a solidariedade como adjetivo da relação entre sujeitos que compartilham o polo passivo da obrigação tributária: “Haverá a responsabilidade solidária das pessoas com interesse comum “mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos”<sup>27</sup>

Em 2018 a Receita federal, em solução consulta estabeleceu a COSIT/RFB 4/18, no qual entendeu que, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

Como no Carf já se sustentava ostensivamente o seguinte entendimento:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídica tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.<sup>28</sup>

No parecer normativo a Receita Federal do Brasil explica que o vínculo jurídico não se confunde com interesse jurídico, o vínculo é fortalecido por norma que vincule terceiro, não contribuinte, ao fato e a este terceiro o fato tributável gere riqueza. Para que seja reconhecida a solidariedade é necessário que ambos os sujeitos com interesse jurídico no fato tributário estejam no mesmo polo de interesse, não havendo a solidariedade tributária se os diferentes sujeitos, estiverem em polos oposto. Ou seja, o interesse deve ser conjunto e convergente.

Cabe novamente ressaltar que a solidariedade não é norma (norma geral e abstrata) de responsabilidade, mas é a relação entre os sujeitos presentes no polo passivo da obrigação tributária. Uma vez que o sujeito foi inserido por qualquer das normas de responsabilidade tributária (normas gerais e abstratas) no polo passivo da obrigação e, cumulativamente, está presente o interesse comum como foi conceituado acima, haverá a solidariedade entre os sujeitos passivos.

---

<sup>27</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. Malheiros, 2012, p. 149

<sup>28</sup>Cf. CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

Na posição de Andrea Medrado Darze, o legislador positivou dois enunciados que integram duas normas de competência diferentes com conteúdo e destinatários distintos.

O inciso I se destina a norma que regula o lançamento do crédito tributário, autorizando o sujeito competente a constituir norma individual e concreta em face de todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que é “fato gerador” da obrigação principal. Já o segundo (inciso II) interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade, inclusive entre sujeitos passivos distintos daqueles enumerados no próprio código.<sup>29</sup>

No entendimento da doutrina trazida o inciso I possibilitaria o lançamento do tributo, não existiria a exigência de norma específica, e o inciso segundo seria dispositivo de competência para a produção de novas normas que instituíssem a responsabilidade entre os sujeitos passivos.

De fato, o posicionamento mais aceito pela doutrina e jurisprudência se assemelha ao entendimento da autora, mas temos que discordar, pois não seríamos coerentes com que construíssemos até aqui se utilizarmos do interesse comum como critério material da norma de responsabilidade.

Nos posicionamos em entendimento similar ao trazido por Aliomar Baleeiro e Maria Rita Ferragut em que a solidariedade tributária do art. 124 só deveria ser utilizada quando outra norma individual e concreta já haveria inserido a multiplicidade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária.

A solidariedade tributária do art. 124, I, do CTN só será validamente aplicada nos casos em que: (1) Consistindo o suporte fático do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência de do IPTU, m que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel(...) (2) no caso em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições diversas e, por isso mesmo com objetivos diferentes, a solidariedade poderá intalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame (...)<sup>30</sup>.

Já o inciso II do artigo, que indica a solidariedade entre os sujeitos quando as pessoas são expressamente determinadas por lei. Será aplicável tanto para casos lícitos quanto para ilícitos. Neste sentido o parecer normativo COSIT/RFB 4/18 também tratou do tema da solidariedade passiva para atos ilícitos.

<sup>29</sup>DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. 2009. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009

<sup>30</sup>FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4 ed.São Paulo: Noeses, 2020, Pg. 18

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)<sup>31</sup>

Ainda, na aplicação da solidariedade entre sujeitos, temos que ter o cuidado na aplicabilidade de tal instituto aos grupos econômicos. A grande quantidade de reconhecimento de grupos econômicos em pedidos judiciais em execução fiscal e o acolhimento do pedido de solidariedade destes sujeitos, sempre embasados no art. 124, I do CTN, pode trazer confusão na aplicação da norma de solidariedade.

Na existência e reconhecimento de grupo econômico não se presume o interesse comum como o conceituamos anteriormente. O interesse comum que desencadeia a solidariedade entre os sujeitos passivos é decorrente de compartilhamento, na prática de fato tributário, de interesse convergente. É necessário a existência de ação conjunta e convergente da multiplicidade de sujeitos do grupo para que haja a solidariedade destes na obrigação de adimplir.

Assim, uma vez reconhecido a legalidade do grupo econômico, ainda há insuficiência de norma que insira sujeito distante do critério material para o polo passivo da obrigação tributária. Já o reconhecimento do grupo econômico nos termos de responsabilidade decorrentes de ato ilícito, hipóteses que iremos tratar no tópico seguinte, onde se verifica a existência de grupo econômico com o fim de dissimular, ocultar ou dificultar a tributação, estes ensejarão na solidariedade dos sujeitos passivos da norma tributária.

## **5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS.**

Finalmente chegamos à parte da legislação que estabelece algumas das hipóteses de materialidade para a norma de responsabilidade tributária. Até aqui tratamos de o que é a responsabilidade e de normas gerais para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Para tratar do tema de responsabilidade solidaria por atos ilícitos reunimos os artigos 134 e 135 do CTN, mesmo com materialidades diferentes, e consequência "teoricamente" diferentes, na prática observamos que a consequências destas hipóteses de responsabilidade tem

---

<sup>31</sup>Cf. COSIT/RFB 4/18

resultado idêntico.

### 5.1 Artigo 134 do CTN

O artigo 134 traz a solidariedade de sujeitos para o rol exaustivo, na “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”.

Vemos como um dos critérios materiais da norma de responsabilidade a ocorrência de obstáculos na exigência de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, obstáculo este resultante de intervenção ou omissão de terceiros –terceiros que serão introduzidos na norma tributária (norma individual e concreta).

Apesar da utilização do termo “solidariamente”, não entendemos que há solidariedade entre os sujeitos passivos no consequente proposto pela norma de responsabilidade com critério material embasado em uma das hipóteses do artigo em comento.

Nos parece que a falta de tecnicidade do legislador resultou na confusão de dois institutos diferentes, uma vez que utiliza os termos “respondem solidariamente” para se retratar a composição de ambos os sujeitos no polo passivo da obrigação tributária. E como tratamos em tópicos anteriores, a solidariedade, em linguagem técnica, não é termo utilizado para inserção de sujeito no polo passivo da obrigação e sim para tratar do relacionamento entre sujeitos com o credor.

A falta de tecnicidade do legislador deste artigo já foi comentada em julgamento no STJ, pelo ora ministro do STF, Min Luiz Fux.

10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.<sup>32</sup>

No texto do artigo vemos que expressa a existência de uma ordem sequencial de sujeitos passivos, para que o fisco busque a satisfação de seu crédito. Nos parece que a solidariedade que o legislador apresenta é o compartilhamento da sujeição passiva, e não o compartilhamento integral e solidário da obrigação.

---

<sup>32</sup>Cf. STJ, Primeira Seção, EREsp 446.955/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, abr/08

Renato Becho traz compatibilidade de entendimento com a nossa interpretação:

(...) é possível sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade (...) talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário (...)<sup>33</sup>

Nos parece claro que o artigo trata de espécie de redirecionamento da obrigação em face de novo devedor, quando por ato deste (ação ou omissão) houver a impossibilidade da satisfação do crédito pelo primeiro devedor. Assim, o segundo devedor (responsável) será subsidiário, pois na possibilidade de ocorrer a cobrança em face do primeiro, o segundo não será responsabilizado nem incluído ao polo passivo da obrigação tributária pela norma de responsabilidade.

De fato, a doutrina diverge bastante sobre o tema da responsabilidade, pois é difícil a construção de uma interpretação lógica que se aplique linearmente a todas hipótese trazidas no rol do artigo 134, quais sejam estas:

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.

Para nossa pesquisa nos parece mais lógico, dentre várias explicações e interpretações existentes, adotarmos a subsidiariedade em caso de atuação culposa de terceiro. A citada solidariedade, encontrada no caput do artigo, nos parece a manifestação de vontade do legislador em manter ambos os sujeitos no polo passivo da obrigação tributária.

Superada a questão da inexistência da solidariedade como relação de sujeitos na obrigação tributária, passamos a tratar dos critérios materiais trazidos pelo artigo 134 do CTN que resultam em responsabilidade ao rol taxativo.

<sup>33</sup>BECHO, Renato Lopes. **Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF**: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. RDDT nº 204/45-57, set/2012

Apontamos que o mencionado artigo traz dois critérios cumulativos que desencadeiam a norma de responsabilidade, primeiro a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, e por segundo, a identificação de ato ou omissão que resultou na impossibilidade.

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.<sup>34</sup>

Nos critérios, acima discriminados, fixamos o critério material da norma de responsabilidade tributária prevista no artigo 134 do CTN.

Seguindo conceito previamente estabelecidos, temos que verificar se o terceiro que será incluso na obrigação tributária por norma de responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN cumpre aos balizadores constitucionais. Para que o terceiro seja incluído ao polo passivo da obrigação tributária, há de se analisar a proximidade e a vantagem econômica do agente (terceiro) com o evento tributário (critério material que ensejou a tributação).

Ao primeiro ver, os balizadores constitucionais foram respeitados pelo legislador infraconstitucional na edição dos incisos do artigo 134 do CTN, mas para aplicação da norma de responsabilidade é necessária a observância fática individual.

Quanto a definição de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, também é assunto controverso, que a doutrina não alcançou consenso. Mas para nós é importante fixar posicionamento para o prosseguimento desta pesquisa.

Parte da doutrina entende que a impossibilidade de exigência, expressão utilizada pelo caput do artigo, é referente a carência de instrumentos para a executividade do crédito (impossibilidade jurídica), já outra parte da doutrina entende por impossibilidade a impossibilidade econômica do pagamento.

Nos entendemos que a impossibilidade econômica é a definição mais adequada para a interpretação do artigo, mas para a norma de responsabilidade ela deve ser composta com a intervenção ou omissão do terceiro (responsável) que tenha assistido a insolvência. Ou seja,

---

<sup>34</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. Malheiros, 2012, p. 162

para haver a incidência da norma de responsabilidade será necessário que o terceiro que prestou assistência, ao tempo do evento tributário, tenha agido ou se omitido em suas funções e, com isso, levado o contribuinte a insolvência tributária.

Mas como vimos no trecho trazido, o legislador não indica por quais ações ou omissões deva o terceiro ser “responsabilizado” (incluído na obrigação tributária). Implicitamente não podem ser atos lícitos, pois a norma de responsabilidade transformaria os terceiros em garantidores<sup>35</sup>.

Paulo de Barros Carvalho segue no mesmo entendimento.

A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis porque revela a existência de um indisfarçável ilícito e do animus puniendi que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa<sup>36</sup>.

Encerrando nossa interpretação do artigo 134 do CTN, entendemos tratar de norma de responsabilidade de terceiro, que tem como pressupostos para a sua aplicação a impossibilidade econômica do contribuinte solver o débito; e a atuação ilícita e culposa do representante. Uma vez que o terceiro é inserido no polo passivo da obrigação tributária, haverá a subsidiariedade entre os sujeitos que compõe o polo passivo.

Assim como prevê a culpa, o artigo 134 do CTN não tem como objetivo o alcance do patrimônio pessoal do terceiro, por isso a subsidiariedade atinge apenas o patrimônio proporcional ou igual ao do contribuinte, faça-se exceção quando previsto o requisito da solidariedade entre sujeitos passivos (art. 124, I do CTN). Não configurada a solidariedade entre os sujeitos, o patrimônio pessoal do representante (terceiro responsável) só será alcançado para satisfazer o crédito tributário nos termos do art. 135 do CTN.

## 5.2 Artigo 135 do CTN

O artigo 135 do CTN traz outra hipótese de incidência da norma de responsabilidade, onde a materialidade desta norma se assenta em evento/atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vemos aqui mais uma vez a previsão de subsidiariedade entre sujeitos, com exceção aos casos que forem comprovados o dolo e o interesse comum, assim como mencionado no

---

<sup>35</sup>Misabel Abreu Machado Derzi indica que a responsabilidade de terceiros ocorre pela prática de atos ilícitos, por culpa levíssima (no art. 134) ou dolo (nos casos do art. 135). (Notas de atualização em **Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 753 e 755.

<sup>36</sup>Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

tópico próprio do nosso trabalho.

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.

O artigo 135 traz norma geral e abstrata de responsabilidade por infração, diferentemente do artigo anterior (art. 134), temos no artigo 135 há necessidade de dolo no ato praticado e a norma de responsabilidade atingirá o patrimônio pessoal do novo sujeito inserido no polo passivo da obrigação tributária.

Temos na materialidade da norma de responsabilidade dois requisitos para a sua incidência: “i. que os sócios, diretores, gerentes ou representantes pratiquem atos de gestão e ii. que a obrigação tributária decorra de atos contrários a lei, contratos e estatutos”<sup>37</sup>.

Do rol de incisos, do mencionado artigo, extraímos que a responsabilidade tributária de terceiros se aplica na hipótese em que os gestores ou representantes extrapolam os limites do exercício de suas funções na prática de ato ou evento ensejador da tributação (fato gerador).

Como Infração a lei entendemos a prática de ato tipificado em legislação específica, aplicada aos sujeitos descritos nos incisos do artigo 135. Também nesse entendimento segue explicação de Renato Lopes Becho:

Literalmente e fora do contexto normativo, infração à lei significa qualquer descumprimento de regra cogente. Deixar de recolher tributo, estacionar o veículo em lugar proibido, emitir cheque sem fundos a serem sacados e tudo o mais que seja veiculado por normas jurídicas pode significar infração à lei. Se fosse essa interpretação melhor para o conteúdo do art.135, do CTN, teríamos que considerar apenas há separação de personalidade jurídica entre contribuintes e responsável para os casos de absoluta ilicitude. (...)Por tudo isso podemos afirmar que a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Como inc. I traz para o seu núcleo todos os sujeitos listados no artigo anterior, teremos que a lei será o pátrio poder para os pais, a da tutela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis (...)Para os demais, aqueles arrolados nos incisos do art. 135, ser também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas, será a lei comercial.<sup>38</sup>

Vemos que a norma não dispõe expressamente sobre a necessidade de dolo do

<sup>37</sup>DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009

<sup>38</sup>BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de terceiros: CTN, art. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

representante ou do administrador no ato que enseja a responsabilidade, mas a culpa não é elemento suficiente para caracterização do tipo.

Como citamos no trecho trazido acima, a separação das personalidades jurídicas, combinada com a necessidade de gestão de sociedades jurídicas estáveis e instáveis, que tem peculiaridades próprias inerentes a pessoa do representante ou do administrador, somados aos balizadores da responsabilidade que já foram fixados neste trabalho, vedam que a responsabilidade seja decorrente de ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e ter vantagem econômica é fundamental para a incidência da norma de responsabilidade prevista no art. 135 do CTN.

O Parecer Normativo COSIT/RFB 04/2018, qual já foi citado neste trabalho, também aborda que para a responsabilidade “solidária” seria necessário o dolo, para nós para qualquer das hipóteses de responsabilidade sustentadas no art. 135 do CTN é necessário o dolo.

(...) não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo.<sup>39</sup>

Em coerência com a interpretação da responsabilidade como norma/instrumento de inserção de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, afastando o assunto principal que trata o Parecer Normativo –art. 124, I, do CTN--, o trecho trazido é de entendimento claro, no sentido que trata de norma de responsabilidade fundada em ato ilícito (art. 134 e 135 CTN), e que não é todo ilícito que gera responsabilidade solidária, para haver a responsabilidade solidária é necessário o dolo.

Resgatando conceitos anteriores, lembramos que a solidariedade decorrente do interesse comum (interesse jurídico), quando decorrente de ato lícito, não prescinde prova do interesse comum, e quando decorrente de ato ilícito, não prescinde o dolo.

Assim, entendemos que o artigo 135 trata de hipótese de responsabilidade de terceiro, assim como o art. 134, e a regra de relação entre sujeitos no polo passivo da obrigação tributária em responsabilidade de terceiro é por subsidiariedade, exceções feitas quando i. aplicável o previsto ao art. 124, I e II do CTN ou; ii. na pessoalidade da obrigação (art. 135 do CTN).

Vimos no Parecer Normativo COSIT/RFB 04/2018 que a regra para a aplicação da solidariedade (exceção I) também se aplica a solidariedade imposta na pessoalidade da

---

<sup>39</sup>Cf. COSIT/RFB 04/2018

obrigação tributária (exceção II), quando o administrador ou representante é inserido no polo passivo da obrigação tributária pelo art. 135 do CTN.

Também vimos que o mesmo Parecer Normativo, também, instrui as atividades da Receita Federal do Brasil para a inclusão de terceiro como solidário no adimplemento da obrigação tributária apenas quando houver dolo na prática do ilícito. Se aplicável a norma de responsabilidade de terceiro sem dolo, não há solidariedade, e sim subsidiariedade.

Em síntese, vemos o dolo como fator essencial para que haja solidariedade entre sujeitos, independentemente se os sujeitos foram inseridos no polo passivo da obrigação tributária pelo art. 134 ou 135 do CTN.

Para a incidência do art. 134, a culpa do administrador ou representante é requisito essencial no cometimento de ato ilícito que impossibilite a exigência do crédito tributário. Evidente que na existência de dolo no ato que em impossibilitou a exigência do crédito tributário, haverá a solidariedade de sujeitos.

Já para a incidência da norma de responsabilidade prevista no artigo 135, é necessário o dolo na prática do ato ilícito que resultou na tributação e na obtenção de vantagem econômica. Uma vez que se comprova o dolo, havendo interesse comum entre representante e representado ou administrador e administrado, haverá a solidariedade entre sujeitos. Não havendo o interesse comum (interesse jurídico), haverá a subsidiariedade, atingindo o patrimônio pessoal do terceiro responsável.

## **6. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO (ART. 136 E 137 DO CTN)**

Na Seção IV do Código Tributário Nacional vemos uma nova hipótese de responsabilidade, a qual não se confunde com a responsabilidade tributária, espécie de responsabilidade que tratamos até aqui.

A responsabilidade por infração prevista nos artigos 136 e 137 do CTN, tem natureza diversa da responsabilidade de terceiro. Como bem expressa o artigo 136, a infração fiscal enseja em responsabilidade objetiva, para a incidência desta norma são imprescindíveis culpa e dolo.

Vemos que responsabilidade aqui apontada é independente do consequencialíssimo causado pelo ato ilícito, hipótese distinta de qualquer hipótese de critério material tributário, ou hipóteses de responsabilidade. Ou seja, na responsabilidade por infração não haverá a inserção de novo sujeito passivo na norma tributária.

Enquanto a responsabilidade tributária trata de contemplar hipóteses em que sujeitos distintos dos contribuintes sejam responsáveis pelo pagamento do tributo na inserção de terceiros no polo passivo da obrigação tributária, a responsabilidade por infração exige de terceiro o pagamento do tributo sem o incluir na obrigação tributária.

Em uma linguagem simplista, poderíamos conceituar a norma de responsabilidade por infração como o redirecionamento da obrigação de adimplir o débito tributário, sem que isso extinga a obrigação tributária originária, que constituiu vínculo de crédito tributário exigível do contribuinte para o sujeito ativo.

Vemos que a responsabilidade por infração é instrumento utilizado para a coerção de terceiros ao cumprimento das obrigações instrumentais, de colaboração com a arrecadação, pois os responsáveis por infração nunca irão responder por débito de terceiro tributário de terceiros (contribuintes), serão responsáveis por débito próprio.

No código tributário nacional encontramos duas espécies de obrigação (art. 113) a principal, ou substancial, e a assessoria. Arnaldo Borges refere-se as obrigações acessórias com obrigação de prestação ao seu objeto. Ainda o jurista assevera que há cunho de patrimonialidade nesta prestação no sentido que “é por intermédio dessas relações que o estado consegue dados econômicos fiscais dos sujeitos passivos para melhor planejar a administração tributária”<sup>40</sup>

Não vemos como é possível atribuir o signo econômico na prática de obrigações acessórias. Por obvio que tratando-se de direito tributário, que tem o viés econômico de arrecadar para os cofres públicos, a obrigação assessoria terá importância para a arrecadação, mas não é a importância econômica que traz a riqueza do ato.

Por isso, mesmo não tratando-se de hipótese de inserção de novo sujeito no polo passivo da obrigação tributária. É necessário que a responsabilidade siga os balizadores constitucionais impostos para a responsabilidade pelo pagamento do débito tributário.

Para que se imponha responsabilidade ao infrator pelo inadimplemento da obrigação principal, é necessário que o sujeito a ser responsabilizado tenha meios de se ressarcir.

Em resumo, entendemos que a responsabilidade objetiva prevista, em suas particularidades, pelo art. 136 e 137 do CTN tem como critério material ato ilícito que enseje na impossibilidade de exigência do tributo, resultante de descumprimento de obrigação tributária assessoria própria.

---

<sup>40</sup>BORGES. Arnaldo. Revista de Direito Tributário n. 4. **Obrigações tributarias acessórias**. São Paulo. Ed. Ver. Trib.

## 7. NOVAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO PL 3.887/2020.

Em 21/07/2020 o Poder executivo encaminhou para a Câmara dos Deputados o PL3.887/2020 que prevê o início de uma extensa reforma tributária, que chega em momento de crise na arrecadação, e com urgência, tem como objetivo primordial pacificar a alta no contencioso relativo a dois tributos federais, o PIS e a COFINS.

O novo tributo foi apresentado em proposta de lei ordinária, e assim estará submetido a todos os balizadores anteriormente descritos nesse trabalho. O governo traz uma proposta já aplicada em outros países, popularmente conhecido como IVA, este novo tributo visa a tributação sobre o comércio, e no decorrer da reforma tributária, tem a ambição de substituir Tributos Federais Estaduais e Municipais.

A primeira etapa da reforma, que é a analisada neste trabalho, restringe a pretensão de substituir aos tributos PIS e COFINS pelo CBS, esta proposta segue diretrizes internacionais propostas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

As diretrizes para a construção de um tributo sobre consumo alcançam os conflitos internos e externos na tributação no comércio internacional. Conhecidas como diretrizes VAT, as sugestões da OCDE determinam que a jurisdição de destino deve ser a titular do direito de tributar, sem exceções.<sup>41</sup>

Quanto aos critérios utilizados pela proposta de lei, para a eleição dos sujeitos passivos da obrigação tributária, vemos uma grande influência da teoria e do consequencialíssimo econômico do tributo. Para a ciência do direito, a consequência econômica do tributo deve ser analisada em campo prático, não vindo alterar a linguagem na redação de normas e da teoria pura do direito.

Expressa em pontos de grande importância como a não cumulatividade plena e na especificidade do desenho teórico dada a base de cálculo do tributo, vemos uma grande preocupação do legislador com a repercussão econômica do tributo, que a todo momento afasta a cumulatividade e as hipóteses de bitributação.

Os problemas se instalam em seara jurídica, pois as obrigações impostas na cadeia

---

<sup>41</sup> RAUSCH, Aluizo Porcaro. **O Brasil, a OCDE e a incoerência na tributação do consumo**: a manutenção dos métodos brasileiros em relação ao icms e o iss traz prejuízos concretos. A manutenção dos métodos brasileiros em relação ao ICMS e o ISS traz prejuízos concretos. 2019. JOTA: Impostos. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-brasil-a-ocde-e-a-incoerencia-na-tributacao-do-consumo-06092019>. Acesso em: 16 mar. 2021.

econômica devem ser compatíveis com a interpretação de todo um sistema jurídico tributário. E como veremos nesse tópico, em alguns pontos, a redação, assim como proposta pelo legislador, é incompatível com a teoria da obrigação tributária.

Para o estudo concentramos as críticas em parte da tributação das plataformas digitais, são partes do texto de lei que poderão trazer muita discórdia quanto sua aplicação e resultar em um grande contencioso, que mais uma vez, atrapalhara a arrecadação estatal, a segurança jurídica, e o desenvolvimento econômico brasileiro.

### 7.1 A Responsabilidade das Plataformas Digitais (Art. 5)

Art. 5º As plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento da CBS incidente sobre a operação realizada por seu intermédio nas hipóteses em que a pessoa jurídica vendedora não registre a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico.

Para a análise crítica elegemos a responsabilidade tributária no *e-commerce*, matéria que até então só havia sido abordada na legislação de estados e municípios, e agora aparece com uma definição bem específica que traz mais um *player* para a problemática da responsabilidade tributária.

À primeira vista, nos parece que o artigo se refere a responsabilidade como norma sancionatória de descumprimento de dever de colaboração, uma vez que a plataforma deve verificar se o usuário do sistema digital, descrito no artigo como pessoa jurídica vendedora, registrou a operação mediante a emissão de documento fiscal, caso contrário será responsável por recolher valor igual ou referente a tributação daquela operação não registrada.

Uma vez que a emissão do documento foi verificada pela plataforma, essa exonera a hipótese de responsabilidade, mesmo que posteriormente o tributo venha a ser inadimplido ou que seja comprovada a falsidade do documento apresentado pelo contribuinte.

Até aqui, nos parece que a responsabilidade, de forma a deixar bastante dúvida, o que gera grande risco de posterior questionamento, seria objetiva.

Mas em hipótese que a plataforma verificar que a pessoa jurídica vendedora não registrou a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico, como será a norma de responsabilidade que incluir a plataforma no polo passivo da obrigação tributária para que ela proceda o recolhimento?

A resposta para pergunta é trazida após a análise de todos os balizadores constitucionais e infraconstitucionais: a plataforma não será incluída no polo passivo da

obrigação, pois ela não tem capacidade de sujeito passivo.

O artigo quinto não é norma de responsabilidade tributária, este impõe obrigação não tributária, própria da plataforma prestar atividade de colaboração com o fisco. Como vimos, não há previsão constitucional, muito menos infraconstitucional que permita ao legislador criar hipótese de responsabilidade que insira na obrigação tributária sujeito distante do fato signo de riqueza<sup>42</sup>, ou de qualquer dos critérios da regra matriz tributária.<sup>43</sup>

A responsabilidade decorrente do descumprimento do dever de verificar que a pessoa jurídica vendedora não registrou corretamente a operação pode ser enquadrado no Art. 136 do CTN, mas uma vez verificado o não registro da operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico, não é possível obrigar o recolhimento do tributo por norma de responsabilidade.

A plataforma intermedia o negócio jurídico que ensejou a tributação, não havendo proximidade do ato realizado pela plataforma com a materialidade do tributo, não é possível a instituição de norma de responsabilidade.

Além de esbarrar em balizadores constitucionais, a distância da materialidade do tributo é incoerente com as previsões infraconstitucionais (art. 128, 134 e 135 do CTN). A hipótese que mais se aproxima seria a do 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.

Não é possível a substituição, visto que não há proximidade da plataforma com o “Fato Gerador” da respectiva obrigação. E muito menos, há como a plataforma buscar a retenção ou reembolso junto ao contribuinte.

Como citamos em tópicos anteriores, a interpretação do artigo 128 é matéria de grande divergência doutrinária, entende-se como vinculada ao fato gerador pessoa que tenha relação direta ou indireta com o evento que ensejou a tributação. Ainda, essa relação direta ou indireta deve conter signo de riqueza, caso contrário, a responsabilidade tributária será instrumento utilizado pelo fisco para o confisco de bens.

Paulo Ayres Barreto trata da matéria sobre a responsabilidade tributária dos

<sup>42</sup>BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo, Noeses: 2018.

<sup>43</sup>BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de terceiros**: CTN, art. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

*Marketplaces* em corrente convergente a nossa interpretação:

(...) pelo menos, tenha condições de acessar a riqueza do terceiro exprimida na operação, por meio do exercício do direito de retenção, por exemplo. Fora dessas hipóteses, haverá violação à capacidade contributiva, pois o imposto estará sendo cobrado sobre patrimônio que não consubstancia manifestação de riqueza apta à incidência tributária, na forma da Constituição. Destaque-se que o acesso do responsável à riqueza exprimida na operação tributada deve ser aferido em conformidade com a realidade da operação em questão. Trata-se de exigência do postulado da razoabilidade, que demanda a congruência das normas com a realidade fática, não se podendo ignorar as condições externas de realização do direito.<sup>44</sup>

Para enquadrar o artigo 5 da lei a hipótese de responsabilidade prevista no art. 128 do CTN seria necessário, de alguma forma, mudar a redação, para que a responsabilidade fosse adstrita as hipóteses de intermediação que a plataforma digital tenha mecanismos de controle sobre a atividade jurídica realizada.

Como vimos na área da responsabilidade, o artigo traz enorme insegurança, além de ser incompatível com os balizadores da responsabilidade fundada em Constituição e Código Tributário Nacional.

Os problemas não se restringem ao tema de responsabilidade, também encontramos problemas na linguagem, que traz ruído a comunicação. Na nomenclatura utilizada para se referir ao contribuinte do tributo, CBS, a lei utiliza a seguinte expressão: “a pessoa jurídica vendedora”, essa expressão parece adequada para comércio, mas não para a prestação de serviço.

Se o tributo, a CBS, tem como “fato gerador” (critério material) o faturamento, e utilizara como base de cálculo a recita bruta (art. 2), entendemos que ela também fundamentara a incidência sobre prestações de serviços prestados por pessoa jurídica, inclusive sobre serviços intermediados pelas plataformas digitais, mencionadas no artigo quinto.

Não está claro se a responsabilidade em que se refere o artigo quinto é ou não aplicável quando a plataforma intermediar a prestação de serviços. Talvez o legislador tenha imaginado a venda de um serviço, mas seguindo preceitos do Código Civil, a expressão “venda” é restrita ao comércio de bens móveis e imóveis, e ainda, para imóveis continuamos a utilizar “alienação”. Me parece que não é possível associar a figura de vendedor ao prestador de serviços.

---

<sup>44</sup>BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Revista de Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 2020, n. 45, p. , maio 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 16 mar. 2021.

Quanto aos critérios utilizados pela proposta de lei, para a eleição dos sujeitos passivos da obrigação tributária, vemos uma grande influencia da teoria e do consequencialíssimo econômico do tributo. Para a ciência do direito, a consequência econômica da tributação deve ser analisada em campo prático, não vindo alterar a linguagem na redação de normas e da teoria pura do direito tributário.

## **7.2 A Responsabilidade Das Plataformas Digitais Com Domicílio No Exterior (ART 65)**

Art. 65. São responsáveis solidários pelo recolhimento da CBS incidente sobre a importação de bens, inclusive dos acréscimos e das penalidades cabíveis: I - o adquirente de bem de procedência estrangeira, na hipótese de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; II - o encomendante predeterminado que adquire bem de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora; III - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; IV - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal; e V - as plataformas digitais a que se refere o art. 6º domiciliadas no exterior, em relação às operações realizadas por seu intermédio.

O art. 65 do PL traz hipóteses de responsabilidade tributária na importação de bens. Atente-se que o CBS importação apresenta-se como tributo diverso do CBS interno, com materialidades de tributação diferentes, com critério material, temporal, pessoal e quantitativo diferente.

Como nosso trabalho refere-se apenas a responsabilidade tributária, analisamos que o tributo traz hipótese de responsabilidade sem a existência de contribuinte. Talvez a nomenclatura “responsáveis” tenha sido utilizado de maneira equivocada, pois no inciso V do art. 65 o legislador trouxe hipótese de responsabilidade sem apontar um contribuinte possível para esta hipótese de tributação.

Apesar do erro logico, não nos parece um equívoco, realmente a intenção do legislador é trazer a responsabilidade tributária das plataformas digitais na importação de produtos e serviços realizadas por pessoa física ou jurídica, ocorre que a pessoa física, por coerência logica, não poderia ser contribuinte do CBS.

No artigo 64, vemos que o legislador acrescenta um “remendo” a hipótese de regra matriz tributária construída até ali, traz como sujeito passivo e indica como contribuinte da CBS Importação a pessoa natural, o que é de absoluta incoerência com a regra matriz do tributo construída nos primeiros artigos do projeto de lei (CBS interno).

Sem sombra de dúvida, a menção a pessoa natural como contribuinte do CBS

Importação foi proposital para sustentar responsabilidade tributária que segue em inciso V do artigo seguinte (artigo 65).

É incompatível com a constituição e com a própria proposta de lei trazer como contribuinte de tributo direcionado ao consumo, com base de cálculo preestabelecida em faturamento, a pessoa física. A pessoa física, importadora ou não, nunca terá receita bruta (faturamento) nos moldes descritos pelo o artigo 6 e 7 do próprio projeto de lei.

Seria totalmente incoerente considerar o valor de aquisição de produto, ou pago como retribuição pela prestação de um serviço, uma receita bruta auferida pelo consumidor.

O artigo 64, I, que cuida do sujeito passivo do CBS Importação, é incompatível com os critérios pessoais estabelecidos pelos artigos 2 a 8 do PL. 3.887/2020. Ele foi criado para embasar a responsabilidade tributária de plataformas digitais domiciliadas no exterior, em relação às operações realizadas por seu intermédio, quando o importador é pessoa física.

Por obvio que o inciso V do artigo 65, acompanhado do art. 64 e 66, visa tributar a operação de intermediação das plataformas digitais domiciliadas no exterior, mas para isso seria necessário que estas Plataformas Digitais de *E-commerce* praticassem a atividade no Brasil – como não praticam, a lei brasileira utiliza a figura de contribuinte o cidadão brasileiro, pessoa natural, e disfarçam na nomenclatura de responsável, as plataformas, que na hipótese trazida seriam os “contribuintes de direito” do CBS.

Se utilizarmos a linguagem econômica para entender a sistemática construída pelo legislador, entenderíamos as plataformas como contribuintes de direito e as pessoas físicas importadoras como contribuintes de fato. Ocorre que no mundo jurídico essa classificação não deve se utilizada pois não são jurídicos os critérios utilizados para essa classificação.

A leitura do artigo, em harmonia com as normas anteriores trazidas propostas pelo PL 3.887/2020, nos leva a entender que o contribuinte, sujeito passivo, que pretende se atingir com a incidência do CBS é a plataforma digital com sede no exterior. Mas por óbice da limitação de competência Nacional, é necessário colocar o importador pessoa física como contribuinte e a plataforma como responsável, senão não haveria a possibilidade de incidência da norma de CBS nas importações realizadas por pessoa física.

Caso o PL 3.887/2020 aponte-se diretamente, como contribuintes do CBS, as plataformas digitais com domicílio e intermediação praticada no exterior, estaríamos infringindo a territorialidade da competência tributária. O disfarce que a lei traz, colocando estes sujeitos como responsáveis tributários é útil para trazer as plataformas digitais de atuação

internacional para o liame obrigacional, como sujeitos passivos da obrigação tributária.

O problema se instala na norma primária, e não na norma de responsabilidade. Vez que não é possível a constituição de obrigação tributária (incidência de CBS) em face de pessoa física, então como seria a construção da norma de responsabilidade?

Mesmo na hipótese que o mencionado artigo de responsabilidade se refere a obrigação acessória de colaboração, não haveria a obrigação principal, pois não há incidência de CBS sem a ocorrência de evento tributário previsto em critério material da hipótese de incidência. A responsabilidade do recolhimento, como obrigação de colaboração, não seria possível, pois na importação de bens por pessoa física não haveria sujeito passivo.

Assim, quanto a responsabilidade das plataformas digitais, previsto no inciso V, entendemos que seria responsabilidade pelo pagamento de obrigação própria, sendo que há impossibilidade de pessoa física compor polo passivo da obrigação tributária. As plataformas seriam contribuintes e não responsáveis como aponta o artigo. Nos parece que no inciso V, do artigo 65 traz como contribuinte a plataforma digital, e não a pessoa natural.

Seguindo em frente, no caput do mesmo artigo, o legislador cita a hipótese de responsabilidade solidaria. E como vimos em tópicos anteriores, a solidariedade é forma como os sujeitos do polo passivo de uma obrigação tributária se relacionam entre si com o compartilhamento do ônus de adimplir o débito tributário.

Para o artigo 65, a responsabilidade solidaria parece ser cabível aos balizadores constitucionais e pelos fixados pelo inciso II do artigo 124 do CTN. Parece-nos que neste ponto o legislador se atentou, com exceção a quando se refere as plataformas digitais, a capacidade econômica da materialidade da norma de responsabilidade e da proximidade direta e indireta dos sujeitos entre si ou dos sujeitos com o fato gerador.

Quanto a previsão de responsabilidade solidaria pelo pagamento do débito tributário pelas plataformas digitais, entendemos que não é cabível dentro dos balizadores Constitucionais identificados durante este trabalho, pois a atividade de intermediação não se presume concentrar riqueza ou administração do evento tributário suficiente para ser inserida como sujeito passivo da obrigação tributária com critério material em importação.

Como explicamos anteriormente a plataforma só poderia compor o liame obrigacional se for como sujeito passivo de obrigação própria, ou como contribuinte do CBS ou como dever de colaboração com o fisco. E aparentemente, a redação trazida pelo mencionado artigo não se refere a nenhuma destas possibilidades.

### **7.3 Cadastro Perante a Administração Tributária Nacional**

Art. 66. Os responsáveis a que se refere o inciso V do caput do art. 65 devem se cadastrar perante a administração tributária para cumprimento das obrigações relativas à CBS. Parágrafo único. A obrigatoriedade referida no caput fica condicionada à disponibilização, pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, de cadastro eletrônico.

Para solucionar o problema da extraterritorialidade, para as plataformas digitais com sede no exterior, o legislador traz artigo próprio, para obrigar que as plataformas que atuam em território nacional sem domicílio no país façam registro perante a administração tributária.

Mais uma vez encontramos o obstáculo da competência territorial. O próprio legislador reconhece que a plataforma deve ser registrada no Brasil para haver a responsabilidade, pois se o fato gerador é o faturamento e/ou a importação, em nenhuma destas hipóteses a plataforma poderá sofrer a incidência das normas nacionais, pois a importação é realizada por terceiro e o faturamento da plataforma é auferido no exterior.

Nos parece que a tributação das plataformas digitais com sede no exterior é um tema que permanece pouco desenvolvido na Proposta Legislativa, o que ainda demandaria estudo para uma melhor inclusão destes sujeitos como agentes pagadores do tributo CBS. Pois como vemos, as plataformas com sede no exterior não poderiam ser responsáveis tributárias em operações de importação realizadas por pessoas físicas e não poderiam ser contribuintes quando a materialidade do tributo for faturamento.

Assim nada adiantaria a criação de um cadastro nacional para o cumprimento das obrigações relativas ao CBS pelas plataformas digitais sediadas no exterior, se não há segurança jurídica quanto a incidência da norma tributária sobre as operações que estas desenvolvem.

## **8. CONCLUSÃO**

Encerrado o estudo dos balizadores da responsabilidade tributária, chegamos a algumas conclusões.

Primeiro quanto a sujeição passiva, no decorrer do trabalho construímos o entendimento que a Constituição Federal, ao estabelecer em linhas gerais os quadrantes de cada tributo por meio da discriminação das competências, não indica claramente quais são os sujeitos passivos de cada tributo, mas do texto constitucional é possível traçar certos critérios mínimos eleitos pelos constituintes.

Estes critérios mínimos são o fundamento para a construção dos balizadores constitucionais, que se consolidam a partir da materialidade do tributo, vindo a exigir e respeitar princípios do direito tributário.

Para não nos desligarmos da materialidade do tributo, elemento (critério) previsto pela norma constitucional, nos apegamos ao princípio da capacidade contributiva, onde o sujeito distante do acontecimento de fato previsto como materialidade de tributo, não presencia o signo de riqueza que a tributação pretende alcançar.

Ao discorrer nas minúcias da classificação do sujeito passivo entre Contribuinte, Responsável e Substituto, entendemos que esta classificação só é útil para a norma geral e abstrata, pois uma vez que compuser o polo passivo da obrigação tributária, o sujeito passivo terá tratamento idêntico, não importa qual foi a norma que lhe colocou dentro da obrigação – norma tributária ou norma de responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Assim construímos o entendimento que a responsabilidade tributária é norma individual e abstrata que insere sujeito estranho a ocorrência do evento tributário como sujeito passivo da obrigação tributária.

Quanto a solidariedade da obrigação tributária, primeiramente, a distinguimos da responsabilidade tributária. A solidariedade não é norma (norma geral e abstrata) de responsabilidade, como entente a doutrina majoritária, mas é a relação entre os sujeitos presentes no polo passivo da obrigação tributária.

Ultrapassados os princípios Constitucionais e os conceitos que influenciam a sujeição passiva, evoluímos o trabalho para aplicá-los as previsões de responsabilidade tributária dispostas no Código Tributário Nacional. Vimos a necessidade do dolo para a incidência da norma de responsabilidade tributária nas hipóteses previstas pelo artigo 134 e 135 do CTN e também estudamos a relação entre a multiplicidade sujeitos incluídos na obrigação tributária, que pode ser de solidariedade ou subsidiariedade com a obrigação de adimplência do crédito tributário.

Nos estudos da responsabilidade por infração, prevista pelos artigos 136 e 137 do código tributário nacional percebemos que está difere da responsabilidade tributária que foi tratada até aquele ponto do trabalho. Enquanto a responsabilidade tributária trata de contemplar hipóteses em que sujeitos distintos dos contribuintes sejam responsáveis pelo pagamento do tributo na inserção de terceiros no polo passivo da obrigação tributária, a responsabilidade por infração exige de terceiro o pagamento do tributo sem o incluir na obrigação tributária.

E ao final do trabalho fizemos uma análise das novas hipóteses de responsabilidade que serão trazidas pela reforma tributária proposta pelo PL 3.887/2020. Concluimos que a proposta de reforma não trará pacificação da divergência de entendimentos existentes que concerne a responsabilidade tributária.

Ao tratar da responsabilidade tributária de plataformas digitais de *E-commerce*, prevista no PL 3.887/2020, utilizamos os balizadores da responsabilidade tributária, e percebemos que apesar de cabível, com restrições, a proposta pode não solucionar o que almeja conforme sua exposição de motivos. Caso a redação da proposta não seja aprimorada, a nova legislação poderá trazer aumento do contencioso tributário visto que não se encaixa completamente a legislação válida e vigente.

## REFERÊNCIA

- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n 49, 1989.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 2020, n. 45, p. , maio 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 16 mar. 2021.
- BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal?** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo n° 182. nov. 2010.
- BECHO, Renato Lopes. **Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição**. RDDT n° 204/45-57, set/2012
- BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de terceiros: CTN, art. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo, Noeses: 2018.
- BORGES. Arnaldo. Revista de Direito Tributário n. 4. **Obrigações tributarias acessórias**. São Paulo. Ed. Ver. Trib.
- BRASIL. Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.
- CARF, Acórdão n° 1201-001.974, Rel. Luís Henrique Marotti Toselli.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributário**. Programa de Pós Graduação em Direito Tributario, PUC/SP, n 2, 1995
- CARVALHO. Paulo de Barros. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n 62, out/dez. 1993

CAVALCANTI, Flávia. **A Integração da Tributação das Pessoas Jurídicas e das Pessoas Físicas** – uma Análise Calcada na Neutralidade, Equidade e Eficiência. Revista Direito Tributário Atual v. 24. Dialética: São Paulo, 2010.

COSIT/RFB 4/18

DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 391 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. Ed. Rio de Janeiro: Forence, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n.229. out. 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 2ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2009.

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

HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. Os grupos societários como superação do modelo tradicional da sociedade comercial autônoma, independente e dotada de responsabilidade limitada. Dissertação (mestrado), UFPR, Curitiba, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. Malheiros, 2012

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RAUSCH, Aluizo Porcaro. **O Brasil, a OCDE e a incoerência na tributação do consumo: a manutenção dos métodos brasileiros em relação ao icms e o iss traz prejuízos concretos. A manutenção dos métodos brasileiros em relação ao ICMS e o ISS traz prejuízos concretos**. 2019. JOTA: Impostos. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-brasil-a-ocde-e-a-incoerencia-na-tributacao-do-consumo-06092019>. Acesso em: 16 mar. 2021

STF, Tribunal Pleno, RE 562276. , Rel. Mina. ELLEN GRACIE, 11/10/2012.

STJ, Primeira Seção, EREsp 446.955/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, abr/08

TRF4, 2 turma, AC N 2003.70.01.001616-0/PR, Rel. Desenb. LEANDRO PAULSEN, 18/01/2006.