

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC - SP

Fernanda Porto Moraes

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: INFRAÇÕES E SANÇÕES
TRIBUTÁRIAS

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC - SP

Fernanda Porto Moraes

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: INFRAÇÕES E SANÇÕES
TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário sob a orientação do Professor Mestre/Doutor Charles William Macnaughton.

SÃO PAULO

2018

Banca Examinadora

MORAES, Fernanda Porto. Responsabilidade Tributária: Infrações e Sanções tributárias. 2018. Trabalho de Curso (Especialização em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica – PUC-SP 2018.

RESUMO

Trata-se do estudo da responsabilidade tributária e das infrações tributárias, tendo como principal objetivo a análise dos responsáveis trazidos no capítulo V do Código Tributário Nacional e, a partir destes artigos, verificar as sanções possíveis de serem atribuídas.

Visando uma melhor compreensão para o leitor, os capítulos foram estruturados de forma clara e objetiva, apresentando os conceitos e principais características sobre a responsabilidade tributária.

No primeiro capítulo, serão tratadas das considerações preliminares da norma tributária, com a abordagem às normas primárias e secundárias e, ainda, aos conceitos de sanção e de ilícito/infração tributária, para que sejam mais bem entendidos os limites de cada um, trazidos pela lei.

No segundo capítulo, “Regra-matriz de incidência tributária”, são tratados aspectos principais do antecedente normativo e seus critérios, sendo eles: critério material, critério espacial e critério temporal. Ainda neste capítulo, será analisado o consequente normativo que, por sua vez, elenca mais dois critérios, quais sejam: o quantitativo e o critério pessoal, critério este de extrema importância para entendermos os sujeitos da relação tributária.

No terceiro capítulo será especificado o sujeito passivo - constante no critério pessoal – nos quais foram estudadas as modalidades do sujeito passivo trazidos pela lei, podendo ser o contribuinte ou, ainda, o responsável. E ainda, neste capítulo, será discutido o capítulo V do Código Tributário Nacional e as responsabilidades elencadas no referido artigo, tais como: por sucessão, terceiro, entre outros.

E, por fim, no quarto e último capítulo, serão retomados os itens tratados no primeiro capítulo, sendo estes: infração e sanção - todavia pela visão tributária -, ao ponto de entendê-las quando aplicá-las, assim como os limites que a lei tributária permite ser impostas na forma de sanção.

Palavra-chave: responsabilidade; tributária; sanção; ilícito; infração; limites; regras; sujeitos;

ABSTRACT

This paper deals with the study of tax liability and tax infractions, with the main objective being the analysis of those responsible, according to the chapter V of the National Tax Code and, from these articles, verify the possible sanctions to be attributed to them.

Aiming at a better understanding for the reader, the chapters were structured in a clear and objective manner, presenting the concepts and main characteristics about tax responsibility.

In the first chapter, the preliminary considerations of the tax norm will be discussed, with the approach to the primary and secondary norms and also the concepts of sanction and of illicit/tax infraction, to better understand the limits of each one according to the aforementioned law.

In the second chapter, "Tax incidence matrix", main aspects of the normative antecedent and its criteria are treated, being: material criterion, spatial criterion and temporal criterion. Also in this chapter, there will be an analysis of the consequent normative that, in turn, lists two more criteria, namely: quantitative and personal criteria, a criterion that is extremely important for understanding the subjects of the tax relation.

The third chapter will specify the taxpayer – according to the personal criterion - in which the modalities of the taxable person brought by the law were studied, being able to be the taxpayer or, still, the person in charge. Also in this section, chapter V of the National Tax Code and the responsibilities listed in the article will be discussed, such as: by succession, third parties, among others.

And finally, in the fourth and last chapter, the items treated in the first chapter will be resumed, these being: infraction and sanction - by the tax view -, to the point of understanding them when applying them, as well as the limits that the law permits to be imposed in the form of a sanction.

Keywords: responsibility; tributary; sanction; illicit; infringement; limits; rules; subjects;

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

RMIT – Regra-Matriz de Incidência

IPTU- Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

ITBI – Imposto sobre a Transmissão sobre Bens Imóveis

ISSQN-Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

IPVA- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR- Imposto de Renda

AIIM – Auto de infração e multa

STF –Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

Introdução.....	8
CAPÍTULO 1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	9
1.1. Definição de norma jurídica.....	9
1.2. Normas primárias e secundárias.....	11
1.3. Conceito de Sanção.....	13
1.4. Infração tributária.....	15
CAPÍTULO 2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	17
2.1. Regra matriz de incidência tributária.....	17
2.1.1 Hipótese normativa.....	18
2.1.1.1 Critério material (como).....	19
2.1.1.2 Critério espacial (onde).....	21
2.1.1.3 Critério temporal (quando).....	22
2.1.2 Consequente normativo.....	24
2.1.2.1 Critério quantitativo.....	25
2.1.2.2 Critério pessoal.....	28
CAPÍTULO 3. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO.....	31
3.1 Contribuinte.....	31
3.2 Responsável.....	32
3.3 Responsabilidade Tributária - Capítulo V do CTN.....	33
CAPÍTULO 4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	40
4.1 Responsabilidade Tributária: Infrações e Sanções Tributárias.....	40
Conclusão.....	47
Referências Bibliográficas.....	48

INTRODUÇÃO

O tema responsabilidade tributária sempre será objeto de intensos debates no âmbito do direito tributário. Isso porque, o Estado com o intuito facilitar a fiscalização que cabe fazê-lo, buscou além de atribuir ao Contribuinte, aquele previsto no artigo 121, I do Código Tributário Nacional, outros responsáveis, para cumprir com as obrigações tributárias quando o contribuinte não puder cumpri-las, e assim o Fisco, poderá arrecadar aos cofres públicos, na forma da lei, os valores destas obrigações tributárias, sem lhe causar prejuízos.

Por isso a importância deste trabalho, entender quem, como, entre outros aspectos que a lei elencou como os responsáveis, na ausência do contribuinte, e os limites para responsabilizá-los.

E para não haver dúvidas a quem responsabilizar essencial entender a regra-matriz de incidência tributária, e para isso os critérios tanto no antecedente da norma, como o consequente, e entendendo essa importância, os critérios foram estudados de forma detalhada para que os responsáveis sejam devidamente particularizados em cada caso de responsabilidade tributária, quando esta ocorrer.

Ademais, tão importante quanto entender os critérios da regra-matriz de incidência tributária, é compreender os conceitos de infração e sanção são amplos e complexos, uma vez que estes termos estão em diversas esferas do direito, como por exemplo, criminal, administrativo, porém buscou-se neste trabalho, adentrar nos limites do direito tributário, e delimitar seus conceitos neste âmbito. E a partir de então, trazer as infrações cometidas pelo contribuinte/responsável, e as sanções proporcionais a estas infrações.

Portanto, a conjectura deste estudo será compreender as infrações, quando cometidas, as sanções proporcionais a cada caso, e principalmente entender como a lei elucida e o Estado interpreta a falta do pagamento, por exemplo, se gera mero inadimplemento, ou se o contribuinte/responsável cometeu ato ilícito tributário.

CAPÍTULO 1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Definição de normas jurídica

Norma jurídica visa estabelecer os comportamentos da sociedade, e dos indivíduos que a regem. Sem as normas, não há como falar em organização, ou ao menos a aproximação desta.

Sobre esta premissa Hans Kelsen em sua obra Teoria geral das normas, ensina “[...] como as normas, consideradas do ponto de vista do fim e do efeito, tendem a dar nascimento a uma certa atitude e como os sujeitos aos quais se dirigem devem optar entre cumpri-las ou desrespeitá-las, segue-se que as normas devem anteceder os atos que formam o seu conteúdo, ou seja, os atos que lhes servem como fins e que resultam da opção realizada pelos sujeitos”¹.

E ainda sobre norma, Kelsen continua:

A palavra “norma” procede do latim: norma, e na língua alemã tomou o caráter de uma palavra de origem estrangeira- se bem que não em caráter exclusivo, todavia primacial. Com o termo se designa um mandamento, uma prescrição, uma ordem. Mandamento não é, todavia, a única função de uma norma. Também conferir poderes, permitir, derrogar são funções de normas.
„²

Assim, neste primeiro momento podemos conceituar norma, como aquela que organiza, mantém a ordem, e direciona a sociedade. No entanto, podem os sujeitos cumpri-las ou não.

Todavia, norma jurídica, tem sentido dubio, como ensina Tácio Lacerda Gama “falar em norma jurídica é falar em conceito ambíguo, cujo significado deve ser explicado, para evitar contradições ou imprecisões no discurso.”³

E neste sentido Aurora Tomazini de Carvalho traz “norma jurídica é uma expressão lingüística, que como tantas outras não escapa do vício da ambigüidade, podendo ser utilizada nas mais diversas acepções.”⁴

¹ KELSEN, Hans. Teoria Geral das Normas, tradução de José Florentino Duarte, Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986. Acesso em <https://jus.com.br/artigos/3269>>. Acesso em: 18 ago. 2018

² KELSEN, Hans. Idem.

³ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição de intervenção no domínio econômico. São Paulo.Quartier Latin, 2003. p. 40-41.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso Teoria Geral do Direito-O Construtivismo Lógico Semântico. 4 ed. São Paulo. Noeses. 2014. p.283.

Isso porque, a autora destaca que ao utilizarmos a expressão “norma jurídica” podemos erroneamente, manifestar através da linguagem em quatros planos, sendo eles:

“[...] (i) S1 - plano físico (enunciados prescritivos); (ii) S2- plano das significações isoladamente consideradas (proposições jurídicas); (iii) S3- plano das significações estruturadas (normas jurídicas); e (iv) S4- plano da contextualização das significações estruturadas (sistema jurídico).⁵

Portanto, conforme afirma a professora Aurora Tomazini de Carvalho, temos diferentes tipos de unidades, e a depender como enxergaremos e utilizaremos no sistema jurídico.

E a autora continua explicar:

Se pensarmos no direito positivo, levando-se em conta seu plano de expressão (S1), as unidades do sistema são enunciados prescritivos; se avaliarmos o plano das significações construídas a partir dos enunciados (S2), as unidades do sistema são proposições jurídicas; e se tomarmos o direito como o conjunto de significações deonticamente estruturadas (S3), que mantêm relações de coordenação e subordinação entre si (S4), as unidades do sistema jurídico são aquilo que denominamos de norma jurídica em sentido estrito. Neste sentido, considerando a expressão “norma jurídica”, quando utilizada para apontar indiscriminadamente as unidades do sistema jurídico, pode denotar: (i) enunciados do direito positivo; (ii) a significação deles construída; ou (iii) a significação deonticamente estruturada, dependendo do plano em que o interprete trabalha.⁶

Partindo do pressuposto que é complexo do aludido, e evitarmos conflitos em sua interpretação e uso, o Professor Paulo de Barros Carvalho nos auxilia a utilizar as expressões da seguinte maneira:

“[...] utiliza-se das expressões: (i) “normas jurídicas em sentido amplo” para designar tanto as frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos de lei, quanto os conteúdo significativos isolados destas; e (ii) “normas jurídicas em sentido estrito” para aludir à composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), de tal sorte que produza mensagens no sentido deôntico- jurídico completo.”⁷

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso Teoria Geral do Direito-O Construtivismo Lógico Semântico. 4 ed. São Paulo. Noeses. 2014. p.284.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. idem

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, Apostila do curso de extensão em teoria geral do direito. p. 80.

Portanto, a partir de então nos permite considerar que o S1 e S2 são as normas em sentido amplo, ou seja, aquelas em texto de lei, em sua forma abstrata, e que a interpretação partiria do interprete do direito positivo, do seu *intelecto*; e S3 e S4, são as normas de sentido estrito, são aquelas recebidas no sentido mais completo da norma, a partir da sua interpretação pura, qual seja, se aquele previsto no antecedente acontecer, o consequente terá estabelecido relação. E partir de então, nos autoriza o sentido mais completo, que Paulo de Barros Carvalho, nos permite completar que se ocorrer tal fato, terá a relação deôntica entre os sujeitos da relação R, quais sejam S' e S''.

Partindo deste pressuposto, a mensagem é que para o antecedente, qual seja aquela que descreve um possível evento no mundo social, implicará no consequente. Portanto, “Se o antecedente, então deve ser consequente.”⁸

Para encerrar este tópica cumpre destacar ainda, que há ainda modalidades de conduta, podendo ser permitida, obrigatória, e proibida.⁹ Todavia, não abordaremos nesse momento, passaremos aos tipos de normas, sendo elas: primária e secundária.

1.2 Normas primárias e secundárias (feição dúplice)

Sobre norma primária, Renata Elaine Silva Ricetti Marques pondera “é a que institui relações entre os sujeitos de direito e prevê os fatos juridicamente qualificados; portanto possui natureza material”.¹⁰ é aquela que prevê direito e deveres, partindo da ideia obrigacional.

Norma secundária, conforme professora Renata Elaine tem natureza processual “preceitua as consequências sancionatórias advindas do descumprimento da previsão hipotética que se encontra no consequente da norma primária.”¹¹ Portanto, podemos estabelecer que a sanção, norma secundária, garante a legitimidade da norma. Neste momento, o Estado-Juiz atuará caso a norma primária seja descumprida, buscando a ordem social, o equilíbrio nas relações, e sancionando aqueles que não cumprem com seus deveres, e ocasionam a desarmonia do direito posto.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. p. 7

⁹ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais. p.153.

¹⁰ MARQUES, Renata Elaine Ricetti. Decisões em Matéria Tributária. p.18.

¹¹ MARQUES, Renata Elaine Ricetti. idem.

É válido destacar a diferença entre as normas. E Hans Kelsen em sua obra *Teoria Geral das Normas*, traz norma primária sendo a que estabelece a conduta, e a norma secundária por sua vez, aquela que prescreve a sanção.¹²

Outros autores, tendo exemplo Norberto Bobbio denomina as normas como norma de primeiro e segundo grau, respectivamente. Tendo como argumento a ordem cronológica e axiológica, para classificá-las de tal forma.

O intuito de lançar os autores acima é demonstrar que muito embora a nomenclatura altere de um para o outro, é o fato de que apesar da denominação, todos trazem a estrutura de norma completa, onde uma prescreve a conduta, e outra estabelece a relativa sanção para que se estabeleça a ordem social, de forma coercitiva aplicada pelo Estado-juiz.

Ainda, cumpre destacar que muitos autores utilizam a expressão bimembridade, ou ainda feição dúplice. A finalidade destes termos, conforme ensina Aurora Tomazini “[...] no direito, inexistente regra sem a correspondente sanção. Uma norma é jurídica porque sujeita-se à coerção estatal, presente na prescrição de outra norma, a qual chamamos de secundária, que a ela se agrega na composição daquilo que entendemos por “norma jurídica completa””.¹³

Lourival Vilanova aduz “norma primária e norma secundária compõe a bimembridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento-meio, sem fim material”.¹⁴

Superado os conceitos e diferenças entre norma primária e secundária, e ainda bem demarcada que uma estabelece conduta (direitos e deveres) e a outra a sanção se a primeira não cumprida, e as duas juntas compõem a norma jurídica completa, cabe então trazer sua estrutura de forma simbólica:

$$\begin{array}{ccc} \{ [H \rightarrow C] & \vee & [H' (- c) \rightarrow S] \}^{15} \\ \text{norma primária} & & \text{norma secundária} \end{array}$$

Onde:

H: hipótese

C: Consequência

H' (- c): será a atuação estatal, se as normas primárias não forem seguidas;

S: sanção

¹² KELSEN, Hans. <https://jus.com.br/artigos/3269>>. Acesso em: 18 ago. 2018

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso Teoria Geral do Direito-O Construtivismo Lógico Semântico*. 4 ed. São Paulo. Noeses. 2014. p.313.

¹⁴ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. p.190.

¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.315.

Acima na forma simbólica, a norma jurídica completa, para que possamos visualizar sua estrutura, e mais que isso, evidenciar que para que seja uma norma jurídica, é justamente o fato da sanção imposta pelo Estado-juiz, ou seja, a diferença de tantas outras normas em nosso cotidiano.

Diante de todo exposto neste tópico, passaremos a entender o conceito de sanção, e mais adiante diferenciá-lo de tantos outros termos e linguagens.

1.3 Conceito de Sanção

Antes de adentrar no tema sanção, cumpre destacar, que é inerente ao Direito a forte característica de exercer a coatividade, isso é certo e indiscutível. Paulo de Barros Carvalho sobre o tema, traz “Em linha de princípio, a coação é a característica determinante da normatividade de um conjunto sistemático.”¹⁶

E nesse aspecto o autor continua:

[...] Todos os sistemas normativos são essencialmente coativos, não servindo, pois, tal aspecto, para diferenciar o ordenamento jurídico de outros sistemas de normas. No subsolo desta análise é que se revelará ser a forma ou o modo com que a coercitividade é exercida no Direito o elemento de base capaz de dissociá-lo de outros domínios do social. Só a ordem jurídica prevê, como consequência final do descumprimento de seus deveres, espécies de providências que ora coagem mediante emprego de força ora implicam penas privativas de liberdade ou execução forçada. Nesta medida, o traço distintivo reside inteiramente na forma de coação.¹⁷

Sobre a temática Ângela Maria da Motta Pacheco ilustra que as relações jurídicas podem ser de duas formas, aquelas provenientes de vontade das partes, a exemplo, contratos, ou ainda por força de lei, neste último caso, as relações jurídicas tributárias. E, se as normas são acatadas, alcançaram seu objetivo. No entanto, muitas vezes não são cumpridas, ou ainda obedecidas, surgindo então o conflito, e que necessariamente o Juiz/Estado haverá de dirimir através de uma sanção. E tudo isso só será possível, pelo o Direito exercer a força inerente a ele, pois é através desta força que as relações são reconduzidas, e restabelecem a ordem jurídica.¹⁸

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. p.469

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 469-470.

¹⁸ PACHECO, Ângela da Motta. *Infrações e Sanções tributárias*. X Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET. Editora Noeses, 2013. p. 77-79

Isso nos remete a ideia que a coação está existente pelo simples fato de ser de ordem jurídica, ou seja, para as regras jurídicas surtirem efeito, deverá ter coação ou força do Estado-juiz. Logo, se os destinatários destas regras não cumprirem os deveres por elas estabelecidas, necessariamente sofrerão sanções.

Geralmente atrelamos sanção a castigo, penalidade, correção ou qualquer outro termo neste sentido, como aquilo que será imposto a alguém por ter feito ou deixado de fazer algo. E por uma visão ampla, é realmente isso. No entanto, Geraldo Ataliba nos traz uma forma mais leve, ou quem sabe, correta de interpretarmos sanção:

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado –por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie de gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção.¹⁹

Podemos trazer sanção como o descumprimento da ordem, geralmente do ilícito, o que provocará uma sanção.²⁰

Paulo de Barros Carvalho corrobora “[...] sanção a penalidade aplicada ao infrator, quando a relação jurídica que a veicula, tratando-se de norma individual e concreta. Também é sanção o consequente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito.”²¹

Ângela Maria da Motta Pacheco traz “Cada prescrição, seja de obrigação, seja de proibição, seja de permissão é acompanhada de uma sanção, garantia que vem reforçar o cumprimento da ordem, o que normalmente ocorre. No caso de descumprimento, a sanção prevista será aplicada contra o infrator.”²²

Ademais, sobre o conceito de sanção Maria Ângela Lopes Paulino de Padilha ensina:

“Sanção” é um nome, uma palavra, uma convenção, ou melhor, uma significação assinalada convencionalmente. Carente de univocidade, o termo *sanção* experimenta mutações semânticas na área jurídica.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. Editora Malheiros. 2016. p.44

²⁰ PACHECO, Ângela da Motta. p. 79

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 470-471.

²² PACHECO, Ângela da Motta. p.75

Sanção, acima de tudo, é um instituto jurídico, pois criada pelo direito positivo com atributos e finalidades próprias, dela irradiado um conjunto de normas jurídicas formando para reger determinada esfera da experiência jurídica.

A sanção, qualificada como instituto jurídico, reúne um complexo orgânico de regras que visam a disciplinar várias relações jurídicas em virtude de uma comunhão de fins.²³

Sanção é um conceito complexo, e que abrange muitas formas de interpretação e como pode ser aplicada, podendo ser a providência coercitiva do Estado, exercendo seu exercício do poder. Pode ainda significar, sanção tanto na esfera administrativa, como na judicial. Há ainda, a sanção dita como “premial”, que Maria Ângela Lopes Paulino Padilha traz como “aplicável quando, em face de uma exigência jurídica, o obrigado a cumprir nos termos da lei ou realiza um plus na conduta, uma prestação maior, ultrapassando o ordinariamente estabelecido para todos.”²⁴ Essa sanção “premial” que alude a ideia de prêmio, tem como pressuposto incentivar condutas desejáveis, servir como estímulo exemplo, para aquilo determinado em lei seja seguido, e aquele que seguir, será “premiado”.²⁵

Todavia, diante de todo exposto sobre sanção, comumente em nossa sociedade e o termo sanção está vinculada a providência que o Estado-juiz, tomará a partir do descumprimento do sujeito que violou a norma jurídica.

E ainda Maria Rita Ferragut²⁶ traz a responsabilidade tributária como uma forma de sanção. Mas para tanto abordaremos esses aspectos e suas peculiaridades, mais adiante tendo em vista a temática deste trabalho, a responsabilidade tributária e suas possíveis sanções, todavia demanda um capítulo específico.

Uma vez compreendido rapidamente o termo sanção, analisaremos o campo da ilicitude e infração.

1.4 Infração tributária

Na concepção de Paulo de Barros Carvalho “[...] ilícito ou infração tributária são categorias relativas ao mundo fático.”²⁷

²³ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. p. 45-46.

²⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. p. 47

²⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Idem.

²⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. 2 ed. São Paulo, 2009.p.51

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 475.

E o autor continua:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária.”²⁸

Portanto, quando não realizado o objeto da relação jurídica tributária, ou seja, desobediência da ordem jurídica, denominamos como ilícito ou ainda que houve infração tributária.

Ângela Maria da Motta Pacheco sobre ilícito “O ilícito encontra-se dentro da ordem jurídica, regulado e controlado por ela.”²⁹ Ou seja, o ilícito esta na própria ordem jurídica, já previsto, e aqueles que a conhecem sabem, se violada, desobedecida, incorrerá na ilicitude, e uma sanção será imposta.

A autora ainda destaca que a sanção não é aplicada de forma aleatória ou desproporcional, tendo em vista que para cada norma infringida, incorrendo um ilícito ou infração, a consequência em regra, é a resposta de forma proporcional, e imparcial por parte do Estado-juiz.³⁰

O conceito de ilícito administrativo tributário, Hugo de Brito Machado traz como “[...] o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento ou obrigação tributária, seja principal ou acessória.”³¹

E continua “o ilícito tributário diz-se de conteúdo patrimonial quando implica o não pagamento, total ou parcial, do tributo. Sem conteúdo patrimonial é o ilícito consistente no inadimplemento de simples obrigação acessória.”³²

Assim, resta claro para incorrer ilícito/infração tributária, toda e qualquer conduta, procedimento omissivo, comissivo que desencontre com o previsto na norma jurídica.

Uma vez exposto brevemente os conceitos de sanção e ilícito tributário, passaremos a análise da regra-matriz de incidência, e percorrer todos os seus critérios identificadores para apurar de forma casuística, em especial os sujeitos dessa relação jurídico-tributária.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. p.475.

²⁹ PACHECO, Ângela da Motta. P.79

³⁰ PACHECO, Ângela da Motta. idem

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Ed. Malheiros. 33 ed. 2012. p.499

³² MACHADO, Hugo de Brito. Idem.

CAPÍTULO 2 - REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. Regra matriz de incidência tributária

Neste primeiro momento Aurora Tomazini de Carvalho explica a expressão regra-matriz de incidência:

[...] emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do interprete, alcançada a partir do contato com textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E de “incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.³³

E a autora continua sobre os aspectos relevantes da regra-matriz de incidência tributária (RMIT):

Paulo de Barros Carvalho inspirado nas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a regra-matriz de incidência tributária, estabelecendo um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito).³⁴

Assim, após muitos estudos, dos autores supracitados, foi possível perceber que muitos elementos, nas mais diversas regras de tributos eram repetidas, e todas elas, ou na sua grande maioria chegavam aos mesmos critérios para a estruturação das normas, assim definida como regra-matriz de incidência tributária (RMIT).

A partir de então, percebeu-se, que muitos critérios eram importantes para a estrutura da RMIT, mas não relevantes o suficiente para identificar com precisão o acontecimento do fato, capaz de gerar uma obrigação, ou a falta dela, ou ainda sua proibição. Assim, alguns critérios como a ação, tempo, espaço, sujeitos desta relação, foram/são de extrema importância para identificar o acontecimento capaz de gerar de uma sanção, por exemplo.

Sobre esses aspectos Aurora Tomazini de Carvalho elucida de forma simples e eficaz:

³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de, p.382.

³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p. 377-378.

Se considerarmos que toda classe delineada pela hipótese normativa aponta para um acontecimento, que se caracteriza por ser um ponto no espaço e no tempo. Logo, como conceito identificativo, ela deve, necessariamente, fazer referência a: (i) propriedades da ação nuclear deste acontecimento; (ii) do local; (iii) do momento em que ele ocorre; caso contrário, é impossível identificá-lo precisamente.

Da mesma forma, como toda classe delineada pelo consequente normativo indica uma relação onde um sujeito fica obrigado, proibido ou permitido a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de outro sujeito, necessariamente nele vamos encontrar propriedades identificativas de: (i) dois sujeitos, ativo e passivo, e (ii) do objeto da relação, isto é, daquilo que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou deixar de fazer ao outro.³⁵

Assim, a soma da hipótese e consequência supra mencionada, oferece uma estrutura mínima capaz de identificar elementos importantes da estrutura da norma.

Ademais, cumpre destacar que existem dois tipos de normas, as gerais e abstratas e ainda as individuais e concretas. A primeira são as normas feitas para incidir, estas estão no campo na hipótese. Já a segunda, no campo na consequência, no resultado da incidência. Todavia, neste momento só introduziremos sobre estes aspectos, e em outro momento mais oportuno, aprofundaremos mais os estudos.

Contudo, introduzimos estes pontos, uma vez que, nos próximos capítulos analisaremos todos os critérios de forma mais pontual, capaz de identificar a estrutura completa da norma.

2.1.1. Hipótese normativa

A hipótese normativa consiste nos eventos do mundo social, no entanto, limitado ao abstrato, ou seja, permite inúmeras possibilidades de acontecimentos, são suposições futuras, de fatos que podem vir acontecer, ou não, em determinado tempo e espaço. Sobre este aspecto, Regina Helena Costa sobre traz a hipótese de incidência tributária como “um verbo introdutor de uma conduta ou de um estado, contornado pelas coordenadas de espaço e tempo.”³⁶

³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.379

³⁶ COSTA, Helena Regina. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 7ed. Editora Saraiva. 2017. p.214.

Aurora Tomazini de Carvalho frisa “Sua função é delimitar um fato que, se verificado, ensejará efeitos jurídicos (ex: “se matar alguém, “se for proprietário de bem imóvel”, “se nascer com vida”, etc) e, no desempenho desta função ela estabelece as notas que certos acontecimentos têm que ter para serem considerados fatos jurídicos.”³⁷

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, definiu três critérios mínimos necessários no campo da hipótese de incidência capazes de identificar o fato jurídico, são eles: critério material, critério espacial e critério temporal, que auxiliam o interpretem ter maior precisão sobre o fato ocorrido, e a partir de então identificar a regra-matriz a ser aplicada a cada caso.³⁸

Estudaremos os critérios supramencionados mais detalhadamente, nos subitens subsequentes.

2.1.1.1. Critério material (como)

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho é comum muitos autores aludir erroneamente o critério material como a descrição objetiva do fato. No entanto, para isso, temos a compositura integral da hipótese tributária, e o critério material é apenas um desses critérios.³⁹

Critério Material tem como pressuposto descrever o estado, a conduta do sujeito, e sempre terá um verbo acompanhado de um complemento. Sobre esse tema o professor Paulo de Barros aduz:

[...] a importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance, Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos, é forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.⁴⁰

³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.299

³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.387-388.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. p.267.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. idem

Cumpra destacar que muito embora o verbo tenha que estar presente neste critério, no entanto, não necessariamente indicar uma ação, mas também um estado, conforme Aurora Tomazini de Carvalho traz:

[...] o legislador, para demarcar a materialidade do fato, não se utiliza apenas de verbos de ação (ex: fumar, dirigir, achar, vender, industrializar, incorporar, etc.), mas também de verbos que exprimem o estado de uma pessoa (ex: ser, estar, permanecer, etc.). Em decorrência disso, não é correto afirmar que todo fato jurídico reporta-se a uma ação humana, pois o legislador também toma como relevante, para o desencadeamento de efeitos jurídicos, certos estados da pessoa.⁴¹

E a autora continua:

[...] todo estado pressupõe uma ação, é a lei da causalidade física (causa → efeito). Por exemplo, para “ser proprietário de bem imóvel” (que é um estado), o sujeito tem que comprar, receber em doação, ou herança o imóvel, isto é, alguém tem que realizar uma ação. Da mesma forma, para “ser maior de 18 anos” (que é um estado), o sujeito tem que viver até os dezoito anos (que é uma ação). Por isso, como bem enfatiza PAULO DE BARROS CARVALHO, quando dizemos que o critério material é o enunciado da hipótese que delimita o núcleo do comportamento humano, tomamos a expressão “comportamento” na plenitude de sua força significativa, ou seja, abrangendo as duas atividades: refletidas (expressas por verbos que exprimem ação) e espontâneas (verbos de estado).⁴²

Sobre a complexidade do tema, Geraldo Ataliba complementa:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.⁴³

Ainda nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, o autor frisa o quanto importante e essencial é o critério material, uma vez que, permite a caracterização e individualização,

⁴¹ ⁴¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p. 390

⁴² CARVALHO, Aurora Tomazini de. p. 391

⁴³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência. Ed Malheiros. 2016. p.106

comparado aos demais critérios da hipótese de incidência Inclusive, afirma ser o aspecto decisivo que enseja definir a espécie tributária a que tributo pertence. E por fim, o autor destaca a importância do critério material e o pessoal, que ambos não podem ser descuidados em uma relação ao outro.⁴⁴

E uma vez, registrado a importância e a imprescindível presença da pessoalidade no verbo em sua forma infinita, o que indica uma futura ação ou estado, e o complemento, para a estrutura e forma do critério material.

E muito embora, o critério material descreva um acontecimento ou estado, conforme estudamos há de se destacar a importância dos demais critérios da hipótese, são eles os critérios espaciais e temporais, para então o perfil do antecedente esteja perfeito e completo.

2.1.1.2. Critério espacial (onde)

O critério espacial é a hipótese que delimita onde o evento ocorreu ou irá ocorrer. Este critério registra a coordenada de espaço para situá-lo. E este alcança níveis diferentes de elaboração, Aurora Tomazini de Carvalho cita os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

[...] (i) pontual – quando faz menção a determinado local para ocorrência do fato; (ii) regional – quando alude a áreas específicas, de tal sorte que acontecimento apenas ocorrerá se dentro dela se estiver geograficamente contido; (iii) territorial – bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.⁴⁵

Vamos exemplificá-los para melhor visualizar cada nível deste critério. O primeiro, o pontual, muitos autores citam o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como exemplo, uma vez que, o produto industrializado pode ter sua operação em qualquer lugar do território nacional.

Por sua vez, o regional, um exemplo muito utilizado para melhor compreendê-lo são os casos do Imposto Territorial Rural - ITR e Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU, estabelece um limite geográfico à zona rural, no caso do ITR, e na zona urbana, quando IPTU. Nestes casos, indicam uma região ou área do fato ocorrido.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência. p.107

⁴⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.395

E por último, segundo Paulo de Barros Carvalho, o mais genérico, o territorial, temos o exemplo do Imposto de Importação –II considera-se o fato ocorrido em qualquer alfândega do território nacional, e isso vale para todo e qualquer acontecimento na vigência territorial da lei.

Aurora Tomazini de Carvalho ainda aponta uma quarta hipótese, o critério espacial universal, que abrange qualquer lugar, inclusive fora do território nacional, a regra produz seus efeitos jurídicos, como por exemplo, o Imposto de Renda- IR.⁴⁶

Assim, elencamos os quatro planos do critério espacial, e passaremos a análise do critério temporal.

2.1.1.3. Critério temporal (quando)

Critério temporal é o critério que permite identificar com precisão quando o fato jurídico aconteceu. É esse momento que indica o nascimento da obrigação tributária. Regina Helena Costa traz como exemplos “o momento da transmissão do bem imóvel, para o ITBI; o momento em que se aperfeiçoa a prestação de serviço de qualquer natureza, para o ISSQN; em 1º de Janeiro de cada exercício, para o IPVA.”⁴⁷

Para Aurora Tomazini de Carvalho “critério temporal é o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico.”⁴⁸

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho sobre o tema aduz: [...] o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando existir liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto –o pagamento de certa prestação pecuniária.”⁴⁹

Aurora Tomazini de Carvalho chama atenção para o momento que identifica a ação, vejamos:

Assim como acontece com o critério espacial, às vezes as diretrizes que informam o critério temporal parecem explícitas no texto normativo, quando de imediato as identificamos nos enunciados prescritivos que compõem o plano de expressão do direito, outras vezes parecem implícitas, quando o

⁴⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.397-398

⁴⁷ Costa, Regina Helena. p. 215.

⁴⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.400

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. p.272

trabalho interpretativo é mais árduo. Mas, explicita ou implicitamente (guardando aqui as ressalvas ao modelo teórico adotado), haverá sempre na linguagem jurídica, um grupo de informações que precise o momento em que se considera ocorrida a ação (ou estado), tomada como núcleo da hipótese normativa, caso contrário, é impossível a identificação do fato.⁵⁰

Para corroborar com o citado acima a autora exemplifica:

[...] andar, e logo vem a pergunta: Em que preciso momento o homem realiza a ação de andar? No instante em que levanta um dos pés? No átimo em que seu pé avança, no ar, em relação ao outro? No momento em que ele o encosta no chão? Ou quando levanta o outro pé em rumo a mais um passo? Para identificarmos o fato de um homem ter andado precisamos saber em instante considera-se realizada a ação de andar, sem esta especificação temporal, não se pode dizer se ele a realizou ou não.⁵¹

Resta evidente a importância de saber o exato momento quando o fato ocorreu, tendo em vista que, o exemplo acima, muito embora seja o simples fato de andar, envolve vários atos, e então o legislador verificou a importância de limitar um marco temporal, exemplo o primeiro dia do ano, em caso de IPTU, entre outros casos.

A autora ainda chama atenção para o equívoco que muitos autores cometem a confusão entre os critérios material e o temporal, uma vez que, o próprio legislador possibilitou esta interpretação, e cita “a separação entre os critérios material e temporal, quando este fixa um fator da ação, é tão sutil que até mesmo o legislador às vezes se confunde, definindo como hipótese normativa o que, na verdade, estabelece o critério temporal.”⁵²

E sobre o tema Paulo de Barros Carvalho:

Para definir a hipótese de incidência dos impostos da importação (II), exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) o Código Tributário Nacional dispõe: art.19. “*O imposto, de competência da União, sobre importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional*”, art.23. “*O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída deste do território nacional*”, art.46. *O imposto, de competência da UNIÃO, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I – seu desembaraço aduaneiro,*

⁵⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p.401

⁵¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p. 401.

⁵² CARVALHO, Aurora Tomazini de. p. 402.

quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art.51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão”. (grifamos).⁵³

A partir destes textos da lei, o importante é ter a clareza que o texto está fixando o critério temporal, muito embora seja muito próximo do conceito do critério material, mas é a partir destes fatos que se considera realizado o fato com relevância jurídica, e a certeza que a norma foi aplicada, e vertida em linguagem competente, portanto passou do mundo social para o jurídico. .

Traçados os critérios da hipótese normativa, sendo eles: critério material, espacial e temporal, passaremos ao estudo dos demais critérios, quantitativo e pessoal.

2.1.2. Consequente normativo

Na hipótese ou antecedente normativo, nos preocupamos em analisar os critérios capazes de identificar um fato. No entanto no consequente normativo a preocupação é outra, uma vez que, passaremos a delimitar os critérios da relação capaz de identificar os sujeitos da relação, podendo ser pessoas físicas ou jurídicas, prescrevendo suas obrigações e direitos, a fim de verificar o fato jurídico ocorrido.

Para corroborar com essa diferenciação entre hipótese e consequente, Paulo de Barros Carvalho traz:

Se a hipótese, funcionando como *descriptor*, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como *prescriptor*, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.⁵⁴

Assim, podemos afirmar que os critérios material, espacial e temporal, visam descrever o fato, no campo abstrato, que a qualquer tempo e espaço, nas mais infinitas formas. Enquanto o consequente se preocupa com a relação entre os sujeitos e a quantidade, para partir de então termos a regra-matriz de incidência tributária, na sua mais perfeita forma.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. p.273

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 290

No consequente normativo analisaremos dois critérios: pessoal e quantitativo. Sobre esses critérios Aurora Tomazini destaca:

Por prescrever um comportamento relacional que vincula dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação (S' R S''), o conceito do consequente da regra-matriz de incidência deve identificar os elementos desta relação, quais sejam: sujeitos (ativo e passivo) e o objeto da prestação, pois é sob esta forma, instituindo vínculos relacionais entre sujeitos no qual emergem direitos e deveres correlatos, que a linguagem do direito realiza sua função disciplinadora de condutas intersubjetivas.

Assim, falamos: (i) num critério pessoal; e (ii) num critério prestacional, como componentes lógicos do consequente da regra-matriz de incidência.”⁵⁵

Os critérios, pessoal e quantitativo, são minimamente suficientes para identificar o fato descrito na hipótese. Nada obsta em ter mais critérios a fim de identificar, contudo com esses apenas esses dois critérios, podemos afirmar que alcançamos o mínimo redutível deôntico da norma.

A partir de tais ponderações, estudaremos esses dois critérios do consequente, de forma mais detalhada a seguir.

2.1.2.1. Critério quantitativo

Quando tratamos de direito tributário, automaticamente nos remete a ideia de tributação, tributos, pecúnia, e necessariamente a dinheiro aos cofres públicos. Assim, para chegarmos a um valor determinado, e que será entregue aos cofres, essencialmente precisaremos ter um critério para dimensionar tal valor, e esse critério denominamos de critério quantitativo.

Critério quantitativo ou prestacional pode-se afirmar que é um componente de suma importância no consequente normativo, uma vez que, é a partir dele, que a se tem conhecimento de qual conduta o sujeito passivo terá de ter com o sujeito ativo.

Sobre critério quantitativo Paulo de Barros Carvalho leciona:

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa

⁵⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p. 406-407.

esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades.⁵⁶

Critério quantitativo esta subdividido em dois subcritérios, são eles base de cálculo e alíquota.

Geraldo Ataliba aponta as terminologias utilizadas pela doutrina, base de cálculo, base tributável ou ainda base imponible, este último era como preferia intitular, pois acreditava que existiam tributos que independiam de cálculo e base. Sobre base imponible, o autor, o critério material possui dimensões econômicas, e a base de cálculo servia para dimensionar a obrigação tributária, e afirmava ainda que a base imponible devesse ser sempre representada por uma expressão numérica, mensurável, a partir da materialidade do antecedente.⁵⁷

Geraldo Ataliba atribuía a ideia de “igualar” os critérios material ao prestacional, e sobre esse aspecto Aurora Tomazini de Carvalho explica que é pelo fato de ambos conterem um verbo identificativo da conduta de um sujeito em relação ao outro e um complemento capaz de identificar a conduta, assim o verbo indica uma ação e o complemento o objeto desta ação, trazendo como exemplos: “pagar (v) indenização (c); pagar (v) tributo (c); entregar (v) imóvel (c); prestar (v) declaração (c); respeitar (v) semáforo (c); conceder (v) licença à maternidade (c).”⁵⁸

Assim resta claro, que não é regra que o critério quantitativo será pecuniário, pois a quantidade em alguns casos pode ser de cunho temporal. A não ser que combinado com alíquota, sim estaremos tratando de valor econômico.

Paulo de Barros Carvalho, sobre a base de cálculo traz como a grandeza estabelecida na consequência da regra-matriz, juntamente com a alíquota capaz de dimensionar o comportamento no fato jurídico, através de um valor da prestação pecuniária. E ainda, que muito embora, a base de cálculo dimensione o previsto no critério material, o autor apresenta três funções distintas da base de cálculo, sendo elas: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”⁵⁹

Conforme supramencionado, o critério quantitativo é composto por duas ordens, base de cálculo e alíquota. E base de cálculo, nos permite concluir sendo aquela capaz de

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 322

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. p. 108-109

⁵⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. p. 416

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 325

aferir a intensidade do fato trazido pelo legislador, mas para isso necessariamente teremos que explorar a segunda ordem, qual seja, a alíquota, e o resultado de ambas, chamamos de *debitum* tributário.

A alíquota, por sua vez, como o próprio nome nos permite concluir é a quota/fração, do fato imponible que o Estado ficará, por meio de lei tributária, tendo em vista que não a encontramos na Constituição Federal, e sim por lei infraconstitucional, por opção do constituinte em não prever na Carta Magna. Mas cumpre destacar, que muito embora não haja previsão expressa da alíquota na CF, mas os limites para sua fixação sim, haja vista o princípio da capacidade contributiva, e ainda da proibição do confisco, nos termos dos artigos 145, §1º, e 150, IV.

Sobre o conceito de alíquota, Geraldo Ataliba ensina:

A alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide *se e quando* se consuma o fato imponible dando nascimento à obrigação tributária. Deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible. A própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária).^{60]}

Portanto, a alíquota será aplicada sobre a base de cálculo, e o valor se dará em expressão numérica, comumente, e este valor será o exigido pelo sujeito ativo, o Estado. Todavia, há técnicas de alíquota, sendo elas: progressiva, regressivas, e proporcionais.

A primeira delas, a progressiva, tem como pressuposto expressar quanto maior a base de cálculo, maior será o percentual, por consequência quanto menor a base, menor será o percentual exigido, temos como exemplo, o Imposto de Renda, quanto maior a renda do sujeito passivo, maior a alíquota aplicada na renda. A progressiva ainda subdivide fiscal e extrafiscal, mas não adentraremos nestes pormenores.

Já a regressiva, por sua vez, é o oposto da progressiva, tendo em vista que a maneira que a base de cálculo aumentar, a alíquota por sua vez, diminuirá. Bem como o inverso, se a base de cálculo diminuir, a alíquota será maior.

E por fim, a proporcional, que consiste que alíquota será sempre uniforme e invariável, mas não é tão aplicada, uma vez que a progressiva atende melhor o princípio da capacidade contributiva, princípio este tão zelado por nossos constituintes.

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. p. 113-114

A partir das passagens supramencionadas, nos permitimos concluir, que a soma das duas ordens: base de cálculo e alíquota implica o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, e o resultado desta soma, é o valor de um fato impositivo.

Contudo, muito embora todos os apontamentos sejam de extrema importância para compreender a Regra- Matriz de Incidência Tributária, também devemos conhecer são os sujeitos da relação tributária, e estes sujeitos denominamos de critério pessoal da RMIT, e subdividimos em sujeitos ativo e passivo, e passaremos a analisá-los no próximo item.

2.1.2.2. Critério pessoal

Para adentrarmos neste critério tão importante da regra-matriz, é válido trazer a definição de relação jurídica para Paulo de Barros Carvalho “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”

⁶¹

O autor ainda ensina que as relações jurídicas podem dois tipos de vínculo, patrimonial, e os deveres meramente administrativos, contudo em ambos, inegavelmente terão dois sujeitos, para que possamos ter o liame jurídico. ⁶²

Pois bem, conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, nesta relação jurídica terão dois sujeitos, sendo um deles o sujeito ativo, e inicialmente, podemos alegar como o titular de arrecadar dinheiro para os cofres públicos. Mas o sujeito ativo é além daquele que arrecada, conforme veremos.

Sujeito ativo da obrigação tributária, como o nome mesmo permite concluir, é aquele que detém a capacidade tributária ativa, ou seja, tem a competência para fiscalizar, arrecadar o pagamento dos tributos, e ainda de sancionar aquele que deixou de recolher o pagamento das obrigações, sejam principais ou acessórias.

Vale destacar que muito embora em um primeiro momento, visualizamos o sujeito ativo sendo necessariamente pessoa jurídica de direito público, mas não encontramos óbice para que sejam pessoas jurídicas de direito privado ou ainda físicas. Desde que estas detenham capacidade tributária ativa mediante delegação, terão personalidade jurídica de direito público, a exemplo autarquias e fundações, com a ressalva que desempenham atividades inerentes ao interesse público.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 291

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. p. 292

Sobre esses aspectos Paulo de Barros Carvalho ensina:

Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, pô isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público.⁶³

O apontamento trazido pelo autor está em dissonância com artigo 119 do CTN⁶⁴, conforme ele mesmo destaca em sua obra, uma vez que, o artigo ora mencionado traz que o sujeito ativo da obrigação tributária será pessoa jurídica de direito público, mas como exposto por Paulo de Barros Carvalho, não há impedimento de ser outra, desde que obedecido o requisito da capacidade e atue em interesse público.

Portanto, encerraremos com o conceito de sujeito ativo como sendo aquele que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher tributo aos cofres públicos.⁶⁵

Uma vez compreendido o conceito do sujeito ativo, passaremos para aquele que é objeto deste trabalho, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Em um primeiro momento, traçaremos o conceito do sujeito passivo por alguns autores.

Renato Lopes Becho traz sujeito passivo como aquele descrito de forma genérica na lei, e que deve suportar o ônus da tributação.⁶⁶

Para Maria Helena Costa “é aquele que responde pelo débito inerente à obrigação tributária.”⁶⁷

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 302.

⁶⁴ Artigo 119 do CTN – Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, acesso em 01/09/2018).

⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. ed. Saraiva. 3 ed. 2015. P. 132.

⁶⁶ BECHO, Renato Lopes.p.132.

⁶⁷ COSTA, Maria Helena. p. 217

Geraldo Ataliba, por sua vez, “é a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.”⁶⁸

E ainda, Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito Passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.⁶⁹

Os autores supracitados têm o conceito muito próximo sobre o sujeito passivo, e, além disso, trazem as modalidades de sujeito passivo, sendo eles: contribuintes, responsáveis, e ainda, alguns apontam os substitutos. O artigo 121 do CTN prevê duas modalidades do sujeito passivo, vejamos:

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

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁷⁰

No próximo capítulo, trataremos de forma mais detalhada os incisos, para melhor compreender as modalidades do sujeito passivo.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. p.86

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. p.304

⁷⁰. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, (acesso em 01/09/2018)

CAPÍTULO 3. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO

3.1. Contribuinte

No capítulo anterior citamos o artigo 121 do CTN, este que determina duas modalidades de sujeito passivo, sendo o primeiro o contribuinte e segundo, o responsável. A partir de agora estudaremos os dois gêneros de forma minuciosa.

O inciso I do artigo 121, determina: “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.⁷¹

Geralmente, quando pensamos em sujeito passivo, naturalmente pensamos no Contribuinte, aquele que protagoniza a situação fática descrita na hipótese de incidência. Ou seja, aquele que tem relação direta com a situação que gerou o fato gerador. Ou ainda, o sujeito natural da obrigação tributária, aquele que extraiu proveito econômico do fato jurídico.⁷²

E o pensamento não está errado, isto porque, contribuinte é aquele pratica a materialidade da hipótese de incidência, e decorre de forma natural da lei que instituiu o tributo, e o chamamos de sujeito tributário direto ou sujeito típico.

Luciano Amaro traz o contribuinte, como o devedor do tributo, geralmente é identificado pela descrição da materialidade, e assim exemplifica: “auferir renda” conduz à pessoa que aufere renda; “prestar serviços” leva ao prestador dos serviços; “importar” bens evidencia a figura do importador etc.”⁷³ Portanto, o contribuinte será aquele que realiza ou pratica determinados fatos, e esses fatos serão atribuídos a alguém, esse será o contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho aborda contribuinte na forma econômica, sendo a pessoa que será onerada pelo pagamento do tributo, ou na forma jurídica, que “é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático do devedor, chamado “pólo passivo da obrigação tributária”.⁷⁴

O autor em sua obra *Direito Tributário, Linguagem e Método*, leciona sobre a importância do significado contribuinte, em especial a classificação da forma sintática “contribuinte”, chamando atenção as classes e subclasses, tendo em vista, as inúmeras classificações que o termo pode ter, assim como qualquer outro termo, e que não podemos adotar somente um conjunto de elementos como verdade. Mas lança atenção, que a partir do

⁷¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, (acesso em 01/09/2018)

⁷² COSTA, Maria Helena. p. 217 -218

⁷³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Saraiva. 20ª ed.2014. p.325

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e Método*. Editora Noeses. 6ªed. 2015. p.654

momento que se escolhe uma classificação, selecionado o teor de cada um, a partir desta, teremos o esclarecimento do objeto a ser descrito.⁷⁵

Em modos gerais, podemos afirmar que para caracterizar a figura do contribuinte faz necessário o cumprimento de este ter praticado o fato jurídico, e ainda ocupar o pólo passivo da relação da obrigação tributária. Caso um dos requisitos não seja cumprido, não poderemos chamá-lo de contribuinte, mas de responsável, que está previsto no inciso II, do artigo 121 do CTN.

3.2. Responsável

Maria Angela da Motta Pacheco introduz sobre o tema:

A norma jurídica não pode deixar o fisco sem um garantidor. Como a finalidade é o recebimento do tributo, a norma quer **garantir** este recebimento. Assim coloca ao lado do contribuinte outras pessoas às quais obriga como responsáveis solidários ou subsidiários ao pagamento do tributo no caso do sujeito típico não cumpri-la. Surge a figura do responsável, daquele que deve pagar no lugar do primeiro.⁷⁶

Se o contribuinte é o sujeito passivo direto, como dito alhures, o responsável por sua vez, está classificado como sujeito passivo indireto. Isso porque, responsável será um terceiro eleito como devedor da obrigação tributária. Deste modo não está diretamente ligado ao fato, mas será responsável por ele.

Muitas vezes o Estado vê a necessidade ou interesse de exigir o cumprimento da obrigação tributária de pessoa distinta daquela que praticou o fato. E sobre esse aspecto Alfredo Becker aduz “há casos em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação pelo respectivo contribuinte.”⁷⁷

Sobre responsável Luciano Amaro leciona “A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma *modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação*, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte.”⁷⁸

Aliomar Baleeiro leciona no mesmo sentido:

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. p.654

⁷⁶ PACHECO, Angela Maria da Motta. Infrações e sanções tributárias. X Congresso Nacional de Estudos Tributários. Editora Noeses. 10ª Ed. 2013.

⁷⁷ BECKER, Alfredo. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo. Editora Saraiva. 1963. p.560

⁷⁸ AMARO, Luciano. p.329

Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável. Por isso mesmo, o artigo 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma secundária tem, ou deve ter conexão e relação de dependência, com o fato gerador hipotético da norma principal, básica ou matriz. ”⁷⁹

Ainda, Maria Angela da Motta Pacheco acrescenta sobre o tema:

Responsável é aquele cuja obrigação decorre de disposição expressa de lei mas não tem a condição de contribuinte. Entenda-se: aquele que é apontado pela Lei para pagar o tributo no lugar do contribuinte em virtude do acontecimento de fato novo. Normalmente ocorre pela ausência do contribuinte (morte da pessoa natural ou desaparecimento da empresa por cisão, incorporação, etc). Este fato novo (após a ocorrência do fato jurídico tributário) é o liame (ligação) que acarreta a responsabilidade para o novo personagem.⁸⁰

Portanto, podemos atribuir a obrigação tributária, não somente àquele que tem relação jurídica tributária direta, mas também a pessoa diversa a relação, que devido a ausência do contribuinte, responderá como se ele fosse, pela obrigação tributária.

Passaremos a análise do capítulo V do Código Tributário Nacional, que trata a responsabilidade tributária.

3.3. Responsabilidade Tributária - Capítulo V do CTN

Neste item estudaremos o capítulo V do Código Tributário Nacional, que traz a previsão legal da responsabilidade tributária, e por sua vez, está subdividida em quatro seções, sendo elas: I disposições gerais; II responsabilidade dos sucessores; III responsabilidade de terceiros; e por fim IV responsabilidade por infrações.

Antes de analisarmos os artigos que tratam da responsabilidade tributária, importante entender o porquê o legislador previu um capítulo especificamente para o tema.

E nas doutrinas, e mesmo na leitura do capítulo em estudo, é possível perceber o quão cuidadoso o legislador foi cuidadoso, na tratativa do tema.

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário Brasileiro. Editora Forense, 9ª Ed. Rio de Janeiro 1977

⁸⁰ PACHECO, Angela Maria da Motta. p.87

Sabemos que nosso país tem uma carga tributária complexa, e esferas diferentes de tributação, e por uma questão de praticidade para essa tributação, seja em arrecadar valores aos cofres públicos, e outras obrigações, o legislador buscou uma forma de viabilizar outros sujeitos, além do contribuinte, que poderiam ser responsabilizados pelos atos praticados que não os praticaram diretamente. E estes responsáveis, atribuímos algumas nomenclaturas, tais como: responsável, terceiro, responsável por sucessão, entre outros., e a partir de então surge a figura do responsável. E resultamos na responsabilidade tributária.

A partir desta rápida introdução sobre o tema, passaremos a analisar os artigos tratados no capítulo V do Código Tributário Nacional.

Inicialmente, o artigo 128⁸¹, tem o pressuposto apresentar os aspectos, as disposições gerais da responsabilidade tributária, inclusive, apresentando a figura do responsável, quando o contribuinte não puder responder por seus atos praticados, seja no cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O Artigo 129⁸², por sua vez, trata de responsabilidade por sucessão, essa modalidade de responsabilidade abrange todos os fatos geradores ocorridos antes da sucessão, e aqueles mesmo que o objeto do lançamento tenha sido feito posteriormente a sucessão. Sobre esse artigo de lei, José Eduardo Soares de Melo diz:

A obrigação tributária transfere-se para o outro devedor em virtude de venda de imóveis, demais aquisições ou remições de bens, morte do contribuinte e alienação societárias, observando-se que essa responsabilidade “aplica-se” por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição À data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.⁸³

O artigo 130⁸⁴ tem como objeto a responsabilidade da sucessão por aquisição, ou seja, sub-roga a pessoa do adquirente. O adquirente, o novo proprietário, assumirá o lugar do

⁸¹ 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. ⁸¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 14/09/2018)

⁸² Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (⁸² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 14/09/2018)

⁸³ MELO José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. Editora Dialética. 9 ed São Paulo, 2010. P.282

⁸⁴ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a

antigo proprietário ao que diz respeito aos débitos tributários. Como exemplo, o IPTU de imóvel devido pelo antigo proprietário, o adquirente assumirá os débitos relativos a este imposto. Destaca-se neste caso, que quando for arrematado em hasta pública, se sub-rogará com o respectivo preço.

O artigo 131 em sua redação cita:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

~~I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos com inobservância do disposto no artigo 191;~~

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

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

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.⁸⁵

O artigo supracitado, os incisos são auto-explicativos, uma vez que o inciso I alcança os demais bens, que não os imóveis, pois este está disciplinado no artigo anterior. Já os incisos II e III, tratam da responsabilidade do espólio do sucessor, cônjuge meeiro, estes serão responsabilizados pelos tributos do falecido.

O artigo 132⁸⁶, e subsequentes tratam da responsabilidade da sucessão de empresas, seja por fusão, transformação, incorporação, e cisão, (todas tratadas na Lei de Sociedades Anônimas (Lei 6.404/1976 e alterações). Em todas as hipóteses citadas, a pessoa jurídica resultante dessas operações responderá pelos tributos devidos pela sociedade antecessora. Sobre o assunto José Eduardo Soares de Melo pondera:

Os tributos existentes, bem como aqueles que venham a ser apurados pelas Fazendas, no prazo decadencial, poderão ser exigidos das empresas resultantes dos referidos atos societários. As dívidas abrangem os acréscimos (juros e atualizações), mas não compreendem a inclusão de multas. Não se pode cogitar de penalidades, uma vez que o preceito normativo não trata de

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

⁸⁵ (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 14/09/2018)

⁸⁶ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 14/09/2018)

“crédito tributário” (o montante da exigência tributária), sendo certo que a expressão “tributos”, em razão de conceito constitucional e legal (art.3º do CTN), apenas se refere a impostos, contribuições, etc.⁸⁷

Ainda sobre as sociedades, o artigo 133 indica os limites da responsabilidade do sucessor fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração. Esse dispositivo faz a previsão que aquele que continuar a explorar a atividade, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato⁸⁸, responderá pelos tributos relativos ao estabelecido adquirido.

Os artigos 134 e 135 do CTN atendem a responsabilidade de terceiros, ou como alguns autores tratam, responsabilidade em sentido estrito, isso porque, um terceiro é chamado para “assumir” o lugar do contribuinte, pois este último deixou de cumprir com suas obrigações tributárias.

O *caput* do artigo 134 indica: “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.”⁸⁹

Muito embora denominamos de responsabilidade solidária, isso porque ao lermos o *caput*, e inclusive o próprio texto traz a expressão “solidária”, poderíamos tratá-la

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares de. p.285

⁸⁸ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. § 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 14/09/2018)

⁸⁹ 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. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 14/09/2018)

responsabilidade subsidiária, pois resta evidente que o terceiro só será responsabilizado, em caso de impossibilidade do cumprimento dos contribuintes elencados nos incisos, ou seja, o responsável só será chamado quando o primeiro não puder fazê-la, ou seja, na ausência daquele, o responsável assumirá, mas adentraremos no mérito da discussão de qual a expressão o legislador deveria ter usado.

Ao interpretar o artigo 135, *in verbis*:

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.⁹⁰

Verificamos a imposição da responsabilidade sancionatória, pois a lei determina que terceiro seja responsabilizado de forma pessoal pelo pagamento do tributo, em atos praticados com dolo, excesso de poderes, e estes atos poderão trazer prejuízos ao Estado, e por consequência lógica e determinação da lei, o Estado deverá ser restituído.

Sobre o tema ilícito e infrações tributária, guardaremos o próximo capítulo para tratar de suas características de forma mais específica. Neste momento apresentaremos os demais dispositivos trazidos no capítulo das responsabilidades do Código Tributário Nacional.

Os artigos 136 ao 138 do CTN, analisaremos a responsabilidade por infrações. O artigo 136, ao trazer em seu texto “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”⁹¹ Verifica-se que o legislador demonstrou irrelevância na vontade do sujeito passivo, ou seja, independente do motivo que o sujeito deixou de recolher suas obrigações, para o interprete, deverá este ser responsabilizado por tal ato.

Sobre o assunto José Eduardo Soares de Melo leciona:

Procurou-se consagrar a teoria da responsabilidade objetiva no sentido de ser totalmente irrelevante apurar a vontade dos participantes e interessados na situação infracional, para poder se conferir a respectiva e específica responsabilidade. Como regra, afasta-se a necessidade de se positivar a

⁹⁰ (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 14/09/2018)

⁹¹ (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 16/09/2018)

conduta dolosa, consubstanciada no desejo de obter um determinado resultado, ou aceitar o eventual risco de sua ocorrência, bastando apenas a manifestação do comportamento, mediante a prática de ato violador de regra tributária.⁹²

Artigo 137⁹³ narra a responsabilidade pessoal do agente, e diferente da responsabilidade objetiva abordada no artigo 136, o dispositivo em análise aventa a responsabilidade subjetiva. Isso porque, os tipos elencados no artigo exigem a presença de dolo, ou seja, o Estado necessariamente antes de executar, neste caso o responsável, precisará na esfera criminal comprovar o concurso do dolo. Sobre a temática Renato Lopes Becho aborda “Penetrar nesse texto é abordar a seara do chamado direito penal tributário ou direito tributário penal”.⁹⁴

E por fim, o artigo 138, prevê a denúncia espontânea:

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

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.⁹⁵

Verifica-se que o artigo traz condições para caracterizar a denúncia espontânea. E para a ocorrência da denúncia, esta deve estar acompanhada do pagamento do tributo e dos juros moratórios, e ainda o contribuinte/responsável, deve fazê-la antes de iniciado qualquer procedimento administrativo, fiscalização por parte do Estado, caso contrário não preencherá os requisitos estipulados pela lei.

A finalidade do legislador em instituir este artigo, é estimular o contribuinte que deixou de cumprir com suas obrigações, para regularizar sua situação com o Estado.

⁹² MELO, José Eduardo Soares de. p.295

⁹³ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 16/09/2018)

⁹⁴ BECHO, Renato Lopes. p.577

⁹⁵ (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm acesso em 16/09/2018)

No próximo e último capítulo trataremos o tema central deste trabalho, responsabilidade tributária, infrações e sanção tributária, e analisaremos alguns julgados sobre a temática.

CAPÍTULO 4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

4.1. Responsabilidade Tributária: Infrações e Sanções Tributárias

No primeiro capítulo, nos itens 1.3 e 1.4 deste trabalho, abordamos os conceitos de ilícito, infração/sanção de forma sucinta, e destacamos que retomaremos o assunto, em especial sobre infrações e sanções tributárias.

E também conforme já tratamos que o dever de recolher tributos aos cofres públicos independe da vontade do sujeito, portanto é tida como obrigatória. E se o sujeito não cumprir com suas obrigações, por exemplo, por falta de dinheiro para o pagamento, por ter sofrido um acidente no trajeto a sua ida ao banco ou qualquer outro motivo, pouco importará ao Estado, pois sua responsabilidade será objetiva, e incorrerá no campo da infração.

Angela Maria da Motta Pacheco por sua vez, classifica “A infração é a negativa da obrigação. E é este fato ilícito que constará da hipótese da norma sancionadora.”⁹⁶

Paulo de Barros Carvalho define infração tributária “[...] toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais.”⁹⁷

O autor supracitado ainda cita as espécies de infrações tributárias, classificando como as infrações à obrigação tributária, das que simplesmente violam deveres instrumentais ou formais. E ainda, as infrações objetivas das subjetivas, sendo a objetiva, já citada, que independe da vontade do infrator. Portanto, “se houver resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito.”⁹⁸ Neste caso, exemplificando com a ausência do pagamento até a data limite, e o pagamento feito após essa data, incorrerá multa e juros de mora. A infração subjetiva, por sua vez, que tem como conjectura, a intenção do agente, portanto que tenha agido com dolo ou culpa, como por exemplo, no momento das declarações de rendimentos, em caso de omissão de informações, recolhimento do valor menor, do que realmente era devido.

Ademais, sobre as diferenças entre infrações objetivas e subjetivas, Paulo de Barros Carvalho ainda acrescenta:

O discripe entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso que dispõe o suporte autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que

⁹⁶ PACHECO, Angela Maria Motta. p.80

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p.476

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros.p.478

demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu.⁹⁹

O importante de ressaltar dos ensinamentos do professor, e também de tantos outros autores, é o que tange das presunções da infração subjetiva, tendo em vista que, dolo e culpa não se presumem, e sim se comprovam. Portanto, a quem atribuir às infrações subjetivas, por esmagadora maioria das vezes o Fisco, este deverá provar tais atos.

Uma vez, estudado rapidamente o campo das infrações tributárias, e suas classificações, passaremos a análise das sanções, quando estas infrações acontecerem, e elencaremos os tipos de sanções que podem ser aplicadas, aquele contribuinte/responsável, que deixou de cumprir com suas obrigações.

Conforme citamos nos parágrafos acima, quando falamos do descumprimento da norma, assumimos a responsabilidade da sanção, ao menos em regra, teremos uma norma sancionadora. E quando pensamos em norma sancionadora, que tem sua previsão no antecedente normativo a descrição, de que se houver descumprimento daquela conduta, que incumbia o sujeito passivo, de fazê-la e não a fez, deverá entregar ao Estado, a quantia ou obrigação que cabia ao contribuinte ou a terceiro, e, portanto, estamos no campo da responsabilidade sancionatória.

Sobre o tema Paulo de Barros Carvalho corrobora ao nos ensinar:

[...] as normas sancionatórias são regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência: um antecedente, descritor de classe de fatos do mundo real, e uma consequência prescritora de vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos de direito. A proposição-hipótese está ligada à proposição-tese ou consequência pelo conectivo dever-ser na sua função neutra, enquanto outro conectivo deôntico, modalizado nas formas obrigatório, proibido ou permitido, une os sujeitos da relação – pretensor e devedor. A diferença entre essa espécie normativa e as demais regras de comportamento está no antecedente, tendo em vista a regra

^{99 99} CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p.480

sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência.¹⁰⁰

O professor Paulo de Barros Carvalho, elucida de forma clara que todo o dito até aqui da norma sancionadora, está presente na estrutura da regra-matriz, vejamos:

[...] critério material – uma conduta infringente de dever jurídico -, um critério espacial – a conduta há de ocorrer em certo lugar – e um critério temporal – o instante em que se considera acontecido o ilícito. Na consequência, depararemos com um critério pessoal – o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa, e o sujeito passivo o que deve pagá-la – e um critério quantitativo – a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada.¹⁰¹

E mais uma vez, denominamos estas condutas, de ilícito ou infração tributária, uma vez que, estamos diante de uma conduta antijurídica, e pelo risco de causar a desordem jurídica, quem a fez deverá ser responsabilizado na forma de sanção.

Sobre o assunto José Eduardo Soares de Melo aborda:

[...] sanção tem sido entendida como reparação (punição) pela prática de ilícito tributário (falta de pagamento dos tributos) e administrativo (inobservância a deveres documentais, informações, etc.). Tem por finalidade inibir os possíveis infratores da legislação; puni-los e evitar reincidências, com função educativa e proteção aos interesses da arrecadação, de modo a estimulá-la ao cumprimento das obrigações tributárias.¹⁰²

Sanção que muitas vezes vem na forma de pecúnia, aplicada através de multas, pelo Estado, o autor supra, traz “a sanção como liame de natureza obrigacional, e o pagamento do valor estipulado é promovido a título de sanção.”¹⁰³

Ademais, vale destacar que muito embora já assinalado, que a relação jurídica tributária sancionatória na maioria das vezes assume um papel obrigacional, e acarretará no pagamento em pecúnia, através de multas e juros, mas poderá ainda ser a obrigação de meros deveres, tais como fazer ou não fazer, sem a depreciação patrimonial.

São variados os tipos de sanção, assim, elencaremos nos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, as espécies de sanções tributárias:

- a) Penalidades pecuniárias;

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. p.471-472

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. p.476

¹⁰² MELO, José Eduardo Soares. P.302

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. p.475

- b) Multa de ofício;
- c) Multa punitiva ou por infração;
- d) Multa isolada;
- e) Multa agravada;
- f) Multa de mora;
- g) Juros de mora;
- h) Acréscimos legais;
- i) Correção monetária, e
- j) Outras providências, como apreensão de mercadorias e de documentos, bem como dos veículos que os transportarem; e, da mesma forma, suspensão ou inclusão de contribuinte a regime fiscal especial etc.¹⁰⁴

As penalidades pecuniárias ‘são o modo por excelência de punir o autor da infração cometida.’¹⁰⁵ Esse tipo de penalidade é forma mais expressiva de punir aquele que deixou de cumprir com suas obrigações, portanto, diante de um descumprimento, a penalidade em pecúnia, é uma maneira de tentar evitar comportamentos contrários ao que espera para o bom funcionamento da ordem tributária, por exemplo, o cometimento de infrações. Essas penalidades, geralmente são definidas sobre o valor da dívida tributária. Paulo de Barros Carvalho, nos ajuda entender melhor essa penalidade, exemplificando com o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, que prevê até 150% do valor do imposto não pago.¹⁰⁶ E os valores da penalidade podem ser fixos, ou estipulados um limite entre um mínimo e um máximo, e o Estado de forma proporcional deverá aplicá-la.

A multa de ofício, por sua vez, é a sanção aplicada pela autoridade administrativa, na forma de auto de infração e multa- AIIM, mediante o lançamento de ofício. Isso porque, diferente da multa moratória, que é provocada automaticamente pelo não cumprimento por parte do infrator, a multa de ofício por sua vez, é aplicada pela autoridade administrativa.

A multa punitiva, também imposta de ofício por parte da administração fiscal, tem como pressuposto, como mesmo traz o nome, de punir quando houver infração, seja através da ação ou omissão por parte do sujeito passivo. Paulo de Barros Carvalho “típica sanção de ato ilícito, de caráter essencialmente intimidatório, aplicada tão só por ato jurídico próprio e observados os ditames do devido processo legal.”¹⁰⁷

E ainda, Angela Maria da Motta Pacheco¹⁰⁸ complementa ao exemplificar com a Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, multa de 75% quando: “sobre a totalidade ou diferença de

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros.p.494

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros.p.495

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. idem.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 496

¹⁰⁸ PACHECO, Angela Maria da Motta. p. 89

imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.”¹⁰⁹

A multa isolada, o nome por si só nos deixa entendê-la, isso porque é o tipo de sanção aplicada de maneira isolada. A lei supracitada, 9.430/96, em seu artigo 44, II, faz essa previsão, vejamos: “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:, II de 50% (cinquenta por cento), *exigida isoladamente*, sobre o valor do pagamento mensal.(sem grifo no original)”¹¹⁰ Podemos interpretar essa multa, aplicada desta forma, como estritamente a título de penalidade.

Multa agravada ou qualificada nos permite em um primeiro momento interpretar como a multa somada a um agravante. E em especial, será aplicada quando caracterizado: dolo, fraude, ou ainda simulação tributária. O professor Paulo de Barros Carvalho sobre a temática aduz:

É aplicada quando a administração pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.¹¹¹

Portanto, uma vez comprovada de forma cabal a existência de dolo, fraude ou simulação, haverá o agravante da multa a ser aplicada.

Multa de mora tem como desígnio indenizar o Fisco, pelo o fato de inadimplemento, pelo pagamento em atraso, pela impontualidade no pagamento. A respeito da multa de mora. Paulo de Barros Carvalho perfaz “O descumprimento da obrigação tributária, em razão do destempo, é causa que dá motivo a dano para o Erário Público, pressuposto de fato para a imposição da multa de mora.”¹¹²

Juros de Mora cobrada a título de perdas e dano do valor em dinheiro, que deveria ter sido recolhido a tempo estipulado pelo Fisco. Inclusive, muitos autores trazem os juros, não como punição, mas sim apenas como um acréscimo devido o inadimplemento do devedor

¹⁰⁹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
[...] I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm acesso em 18/09/2018)

¹¹⁰ II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.
(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm acesso em 18/09/2018)

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 498

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. p. 499

que não a fez na data pré-estipulada para o vencimento do tributo. Geralmente, quando a lei não estipular uma taxa a ser aplicada, o juro moratório será cobrado na base de 1% ao mês, conforme determina o artigo 161, §1º.¹¹³

Ao que tange os acréscimos legais é tudo que aumenta o valor originário devido, desde a correção monetária, multa e juros de mora, são exemplos práticos de acréscimos legais.

A correção monetária não tem o escopo de sanção, isso porque, representa a atualização do valor devido, uma vez que a moeda corrente no país tende a desvalorizar. Paulo de Barros Carvalho nos ajuda a entender sobre a correção monetária “O valor aquisitivo do dinheiro é corrigido, periodicamente, de acordo com índices estimativos, de modo que, em qualquer tempo, é possível saber-se da expressão econômica do débito ou do crédito em relação a determinado intervalo de tempo.”¹¹⁴

Por fim, temos ainda as outras providências penalizadoras, muito comum os casos de apreensão de documentos e mercadorias, em estradas, alfândegas e outros postos fiscalizadores, que tem exatamente a função de fiscalizar as irregularidades destas mercadorias, e se encontradas tais irregularidades a providência consiste ou recolhimento dos tributos devidos, ou ainda se fala em fiança para liberação de tais mercadorias, ou ainda discutir sobre a legalidade ou não da apreensão. Todavia, sobre a problemática o Supremo Tribunal Federal- STF, já se manifestou sobre, a Súmula 323, inclusive determina “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”¹¹⁵

Uma vez analisadas as espécies de sanção, mesmo que algumas delas não tenham a conjectura de punição, conforme demonstramos, todas acima citadas resguardam o Estado, o direito de responsabilizar as infrações cometidas pelo sujeito passivo.

E diante de todo exposto neste breve estudo sobre as infrações e possíveis sanções, foi possível verificar que, uma vez a infração tributária ocorrida, o Estado prevê a sanção que responsabiliza o sujeito passivo, ao ponto que responda por seus atos. E se for o caso de não concordância por parte deste, este poderá dentre tantas possibilidades, a discussão na esfera administrativa, ou ainda judicial.

¹¹³ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm acesso em 18/09/2018)

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. p. 501

¹¹⁵ <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136> (acesso em 18/09/2018)

No entanto, diante do ora exposto, cumpre destacar que a responsabilidade do sujeito passivo pelas infrações cometidas, e as sanções que a ele será atribuído, devem ser meticulosamente verificadas caso a caso, uma vez que, o mero inadimplemento do tributo, não necessariamente será um ilícito tributário. No entanto, não restam dúvidas, devido todo o estudo aqui realizado, que o contribuinte/responsável deverá responder por seus atos, todavia, a sanção deverá ser proporcional a cada caso previsto em lei.

CONCLUSÃO

O presente estudo possibilitou compreender que as normas jurídicas estão classificadas em duas categorias, primária e secundária, e esta última é que prescreve a sanção da norma jurídica.

Ademais, com o presente estudo, concluímos que os conceitos de infração, é mais amplo que imaginávamos no início deste estudo, tendo em vista que, a falta com as obrigações tributárias, sejam as principais ou acessórias, acarretam na responsabilidade com o Estado.

E ainda, verificamos que a regra-matriz de incidência tributária, é a estrutura essencial para compreender desde o tributo, se este é exigível, até se a sanção correspondente a uma infração está completa, e se poderá ser aplicada ao sujeito passivo. E para isso se fez necessário, o estudo de cada critério que compõe a RMIT, e é possível confirmar que cada critério previsto na regra-matriz é extremamente importante para a ordem tributária.

O sujeito passivo, previsto no artigo 121 do CTN, verificamos, que está dividido em contribuinte e responsável. O responsável, por sua vez, sujeito fundamental para o Estado encarregar tais obrigações quando não cumpridas por aquele muitas vezes deixou de fazê-la.

Ainda, concluímos que as infrações são comumente cometidas, mesmo que sem intenção do agente, e quando tratamos da infração objetiva, pouco importará a intenção do agente, se praticou, deverá arcar suas responsabilidades.

Sobre a responsabilidade, verificamos que existem algumas modalidades, e estas estão previstas no capítulo V do Código Tributário Nacional, e cada situação poderá acarretar em um tipo de responsabilidade, e algumas das vezes até mais de uma.

Ao que tange as infrações e sanções tributárias, estas são de extrema importância para manter a ordem jurídica tributária, até pela complexidade e dificuldade em que o Estado tem para fiscalizar todo o território nacional.

Todavia, não podemos aceitar de forma passional, que todo e qualquer inadimplemento, pode ser visto como ilícito/infração tributária, caberá cada caso, ser analisado de forma perspicaz, capaz de identificar o responsável para este responder de forma proporcional, mas para tanto devemos evoluir não só na forma da lei, mas em todo contexto jurídico, para aplicar a responsabilidade tributária em sua forma mais justa tanto para o contribuinte/responsável, tanto para o Estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Editora Saraiva. 20ª ed.2014.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed.Editora Malheiros.2016.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário Brasileiro. Editora Forense, 9ª Ed. Rio de Janeiro 1977.

BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. ed. Saraiva. 3 ed. 2015.

BECKER, Alfredo. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo. Editora Saraiva. 1963

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso Teoria Geral do Direito-O Construtivismo Lógico Semântico. 4 ed. São Paulo. Noeses. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Apostila do curso de extensão em teoria geral do direito. São Paulo: IBET/SP, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27 ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e Método. Editora Noeses. 6ªed. 2015

COSTA, Helen Regina. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 7ed. Editora Saraiva. 2017.

FERRAGUT. Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. 2 ed. São Paulo, 2009.p.51-53

GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição de intervenção no domínio econômico. São Paulo.Quartier Latin, 2003.

KELSEN, Hans. Teoria Geral das Normas, tradução de José Florentino Duarte, Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986.

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

MARQUES, Renata Elaine Ricetti. Decisões em Matéria Tributária. Editora Saraiva. 2009.

MELO José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. Editora Dialética. 9 ed São Paulo, 2010.

MENDES, Frana Elizabeth. Reflexões acerca da responsabilidade tributária no direito brasileiro. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Editora Noeses. 7ªed. 2010

PACHECO, Angela Maria da Motta. Infrações e sanções tributárias. X Congresso Nacional de Estudos Tributários. Editora Noeses. 10ª Ed. 2013.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. Ed, Noeses. 2015.

SOARES, Evanna. A norma jurídica em Kelsen. Concepção de sanção na norma primária e na norma secundária. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 59, 1 out. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3269>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1977.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo: Saraiva. 1989.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, (acesso em 01/09/2018 , 14/09/2018 e 16/09/2018)

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm (acesso em 18/09/2018)

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136> (acesso em 18/09/2018)