

Revista GuedesJus, ISSN (a emitir). Edição 4. Ano: 2025.

Submissão em: 28/07/2025

Aprovação em: 29/07/2025

Publicado em: 29/07/2025

Disponível em: <https://revista.guedesjus.com.br/artigo/146/>

Responsabilidade Tributária

NELSON LUIZ PEREIRA JUNIOR

Graduação em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Pós-Graduação em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pela Faculdade Damásio. Técnico Judiciário no Tribunal de Justiça do Paraná.

Resumo

A sujeição passiva é objeto de profundos estudos pela doutrina tributária, especialmente quando da responsabilidade tributária. O trabalho ora em análise abarcará aspectos gerais da responsabilidade tributária, com a análise dos artigos 130 a 135 do Código Tributário Nacional. Em um primeiro momento, será realizado um trabalho de integração e interpretação dos dispositivos acima referenciados, seguindo a divisão existente no Código Tributário, visando reconhecer a lógica existentes e a adequada compreensão sistemática do artigo perante a ordem jurídica como um todo. A doutrina será analisada trazendo destaques quanto às várias formas de responsabilidade e a abrangência dos dispositivos legais. Serão abordadas as diferentes formas de responsabilização, com o profundo e adequado entendimento do texto legal, a fim de que possíveis desacordos sejam solucionados interpretativamente.

Palavras-Chave: Responsabilidade tributária. Sujeição passiva

Abstract

Passive tax liability is the subject of extensive study in tax law doctrine, especially in relation to tax liability. The present paper will cover general aspects of tax liability, focusing on the analysis of Articles 130 to 135 of the Brazilian National Tax Code (Código Tributário Nacional – CTN). Initially, an effort will be made to integrate and interpret the aforementioned provisions, following the structure established in the Tax Code, in order to identify the underlying logic and to promote a proper systematic understanding of the articles within the legal framework as a whole. The doctrine will be examined with emphasis on the various forms of liability and the scope of the legal provisions. The different forms of liability will be addressed through a thorough and appropriate interpretation of the legal text, aiming to resolve any potential divergences through interpretative means.

Keywords: *Tax liability. Passive subject*

1 INTRODUÇÃO

A sujeição passiva é objeto de profundos estudos pela doutrina tributária, especialmente quando da responsabilidade tributária.

O trabalho ora em análise abará aspectos gerais da responsabilidade tributária, com a análise dos artigos 130 a 135 do Código Tributário Nacional.

Em um primeiro momento, será realizado um trabalho de integração e interpretação dos dispositivos acima referenciados, seguindo a divisão existente no Código Tributário, visando reconhecer a lógica existentes e a adequada compreensão sistemática do artigo perante a ordem

jurídica como um todo.

A doutrina será analisada trazendo destaques quanto às várias formas de responsabilidade e a abrangência dos dispositivos legais.

Serão abordadas as diferentes formas de responsabilização, com o profundo e adequado entendimento do texto legal, a fim de que possíveis desacordos sejam solucionados interpretativamente.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA – INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DOS ARTS. 130 A 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

No estudo da sujeição passiva tributária, é necessário identificar e qualificar quem é o sujeito passivo da obrigação em função da legislação.

Nos termos do art. 121 do CTN, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. É aquele a quem se atribui a responsabilidade pelo pagamento, podendo ser o contribuinte ou responsável.

Nessa esteira, faz-se importante também o estudo acerca da responsabilidade tributária (quando um terceiro é o destinatário da cobrança realizada pelo estado), podendo ser caracterizada de duas formas: responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

Na responsabilidade por substituição, o indivíduo que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação – tendo em vista a existência prévia de dispositivo legal, atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa. Desta forma, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é – desde sua origem, em decorrência de previsão legal – do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador.

A responsabilidade por transferência se dá após a ocorrência do fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando uma transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no polo passivo da obrigação.

O Código Tributário Nacional trata da Responsabilidade Tributária nos artigos 128 a 138. O estudo ora realizado será feito com base na análise dos artigos 130 a 135 do Código Tributário Nacional.

2.1 A Responsabilidade dos Sucessores tratada nos artigos 130, 131, 132 e 133 do Código Tributário Nacional

O sucessor tributário não se confunde com os demais sujeitos passivos. O contribuinte é aquele que pratica o ato. Já o substituto tem vinculação com o fato imponível, participando de fase posterior ou anterior da cadeia negocial.

A responsabilidade dos sucessores abrange tanto os créditos já lançados quanto os ainda não lançados à data do ato ou fato que a lei atribui o efeito de sub-rogação.

Os artigos em análise (130 a 133 do CTN) expressam variadas hipóteses de responsabilidade tributária por transferência, no caso, por sucessão.

A responsabilidade por transferência se dá após a ocorrência do fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, o que provoca a transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no polo passivo da obrigação.

A transferência da obrigação tributária decorrerá do desaparecimento do devedor original da obrigação.

O artigo 130 do CTN trata da Sucessão imobiliária:

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, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

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

O adquirente de bem imóvel responde pelos tributos incidentes sobre o imóvel devidos pelo anterior proprietário, por fatos impositivos ocorridos antes de ter adquirido a propriedade do bem.

Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária passará a ser o novo proprietário, possessor ou foreiro do imóvel.

Desse modo, se na transcrição do título não constar a prova da quitação ou inexistência do débito, este passará a ser de responsabilidade do adquirente do imóvel – salvo se este foi arrematado em hasta pública, caso em que a sub-rogação ocorrerá sobre o preço da venda (já que se trata de aquisição originária, onde o bem é transferido sem qualquer ônus para o arrematante)

Contudo, o artigo 130, em seu caput e parágrafo único, prevê duas exceções a esta responsabilização: a) quando constar na escritura de transmissão de propriedade a certidão negativa expedida pela Fazenda ou; b) a aquisição do imóvel decorrer de hasta pública.

O artigo 131 do CTN trata das formas de sucessão causa mortis e inter vivos:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até

a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

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

A sucessão *inter vivos* de bens móveis, disciplinada no art. 131, I, CTN, guarda estreita semelhança com a de bens imóveis, com a única diferença de não prever exceções à regra de transferência, ou seja, em qualquer hipótese, responderá o adquirente pelos ônus tributários de seu proprietário anterior.

Por outro lado, a sucessão tributária *causa mortis* encontra previsão legal no artigo 131, incisos II e III, e decorre do falecimento do proprietário contribuinte, ou seja, tem como referência a sucessão *mortis causa* o que dá origem, em síntese, duas situações. A primeira delas refere-se aos fatos geradores ocorridos à época em que o *de cujus* ainda era vivo – nesse caso, o espólio será o responsável pelo pagamento dos tributos eventualmente devidos, até o limite das forças da herança.

A segunda situação gira em torno dos fatos geradores ocorridos após a abertura da sucessão, porém, anteriormente à partilha – neste caso, os sucessores e o cônjuge meeiro serão responsáveis, na medida das forças da herança, pelos débitos tributários contraídos pelo espólio.

No curso do inventário, o espólio representa o conjunto de direitos e obrigações da sucessão. É uma das chamadas universalidades que não

são pessoas físicas ou jurídicas, mas as quais se reconhece qualidade inclusive para demandar o ser demandado em juízo.

O art. 131 versa exclusivamente acerca da transferência de responsabilidade do tributo, não penalidades aplicadas. Esse entendimento já está consolidado no Supremo Tribunal Federal, não se estende ao espólio a responsabilidade por multas, ainda que tenham sido impostas ao *de cujus*.

O artigo 132 do CTN versa sobre a responsabilidade tributária pela sucessão empresarial decorrente da extinção da pessoa jurídica, e abrange várias situações:

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 a 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.

O dispositivo prevê uma série de operações societárias (fusão, transformação, incorporação e cisão) e seu impacto para a obrigação

tributária.

Um dos objetivos principais deste tipo de sucessão é evitar a elisão fiscal, ou seja, evitar que, através de mudança na roupagem societária da empresa, haja uma situação que caracterizaria o não-pagamento de tributos por meio da utilização de formas jurídicas lícitas, isto é, admitidas em direito.

Uma das primeiras situações abrangidas é a de alteração na estrutura societária da empresa, as quais são as hipóteses de fusão, transformação ou incorporação de pessoas jurídicas.

Assim, determina o dispositivo acima transcrito que a pessoa jurídica de direito privado, resultante de eventuais alterações societárias de uma ou mais empresas, será responsável pelos débitos tributários originalmente devidos por esta, até a data do ato.

O conceito tratado pelo dispositivo é sobremaneira simples e pode ser sintetizado do seguinte modo: A pessoa jurídica que resultar da operação societária será responsável pelas dívidas anteriores, ou seja, haverá responsabilidade empresarial até a data do ato, valendo dizer que o desaparecimento de uma gera a responsabilidade daquela outra que a ela suceder.

Importante ressaltar que o rol de operações societárias contido no artigo 132 do CTN não é considerado exaustivo. Trata-se de um rol exemplificativo e assim, além da fusão, da transformação e da incorporação, a mesma regra também se aplica à cisão.

O artigo 133 do Código Tributário Nacional traz disposições complementares ao artigo anterior:

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 a 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.

Trata-se da denominada ‘sucessão comercial’, onde uma pessoa física ou jurídica adquire outra pessoa jurídica.

Dessa forma, estabelece a lei duas situações distintas: se o alienante cessar a exploração, a responsabilidade será integralmente do

adquirente (entretanto, não se trata de responsabilidade exclusiva, segundo a doutrina majoritária, mas sim de responsabilidade solidária); já se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar nova atividade comercial dentro de seis meses a contar da data da alienação, a responsabilidade do adquirente será meramente subsidiária (ou seja, a obrigação será exigida, primeiramente, do alienante).

Aqui nesse tipo de operação, há continuidade na exploração do empreendimento da pessoa jurídica adquirida, utilizando-se de sua estrutura, unidades, clientelas, tornando o sucessor responsável pelos tributos devidos até a data da realização da operação comercial.

2.2 A Responsabilidade de Terceiros tratada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional

O artigo 134 do Código Tributário trata da responsabilidade por transferência a terceiro:

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

Embora o termo ‘solidário’ seja utilizado, a doutrina entende que não se trata de uma solidariedade típica prevista na legislação, mas sim de uma responsabilidade subsidiária, já que o sujeito ativo não possui discricionariedade para cobrar o crédito tributário.

A correta interpretação do dispositivo indica que a cobrança deve ser feita, inicialmente, ao contribuinte. Somente se for impossível satisfazer a obrigação com ele, é que se poderá exigir do responsável.

Para que ocorra essa solidariedade é mister a ocorrência de duas situações: a) a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte; b) que o responsável tenha contribuído para o não pagamento do tributo, seja por ato ou omissão, dever de atuar na administração do patrimônio do indivíduo representado, tendo relação direta com o nascimento da obrigação tributária inadimplida.

Por outro lado, o artigo 135 do CTN discrimina as pessoas responsáveis em duas circunstâncias específicas, ou seja, quando agirem com excesso de poderes ou em infração do contrato social ou estatutos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O artigo 135 distingue-se da previsão do art. 134, pois exige um comportamento comissivo que extrapola os limites legais e da boa-fé, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas.

De fato, cumpre destacar que as pessoas mencionadas no artigo devem possuir algum poder de decisão, não se aplicando a regra aos empregados subordinados. Estariam abrangidos, dentre outros, profissionais como advogados e contadores, além, é claro, daqueles expressamente listados no dispositivo.

Importante destacar que a referida responsabilidade alcança apenas o período em que a gerência da sociedade foi exercida pelo sócio, de modo que eventuais dívidas relativas a períodos anteriores não podem afetá-lo, em vista da inexistência de qualquer liame entre a sua pessoa e os respectivos fatos geradores.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, foram identificados equívocos que devem ser evitados a partir dos ensinamentos trazidos pela doutrina.

A exposição inicial contribuiu de maneira substancial para a compreensão de diferentes hipóteses de responsabilidade, seja por substituição ou transferência, identificando particularidades definidas pelo legislador e que possuem impacto em circunstâncias cotidianamente observadas, como da responsabilidade decorrente da celebração de um negócio jurídico, a compra e venda de um imóvel, ou em decorrência da sucessão proveniente do falecimento de um

indivíduo.

Este estudo permitiu também o esclarecimento das distintas formas de responsabilização, seja em decorrência de operações empresariais ou da sucessão comercial, com a manutenção ou não da exploração de determinada atividade objeto da pessoa jurídica extinta, com consequências relevantes à devida delimitação da relação tributária.

Por fim, esta última parte do trabalho permitiu a melhor compreensão da disposição das diferentes formas de responsabilização, seja solidária, subsidiária, pessoal, integral ou exclusiva, destacando-se as “armadilhas” terminológicas existentes, por exemplo, ao utilizar o termo solidário em um dispositivo que expressa a subsidiariedade – art. 134 do CTN. Verificou-se, assim, a necessidade de uma interpretação mais apurada e da integração cuidadosa das disposições legais, evitando-se análises apressadas e desvinculadas de uma perspectiva sistêmica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.