

Sistema Tributário Nacional: A Relação jurídica tributária: Hipóteses de incidência; Fato gerador; Obrigações tributárias: sujeito ativo, sujeito passivo, domicílio tributário, principal; acessória. Tipos de responsabilidades tributárias: substitutiva, transferência, sucessores, terceiros.

Relação jurídica tributária

A **relação jurídica tributária**, ou simplesmente **relação tributária**, é o conjunto de atos e procedimentos existentes entre o **contribuinte** e o **Fisco** e que tem por objeto a obrigação tributária. Inicia-se com a ocorrência do fato gerador, que é a concretização **da hipótese de incidência** e evolui por várias fases, culminando com a extinção do **crédito tributário** das mais diversas formas (prescrição, decadência, execução fiscal, dentre outras).

Hipóteses de incidência

A hipótese de incidência tributária pode ser descrita como o fato previsto em lei, que em caso de sua ocorrência resultará no nascimento da relação jurídico tributária.

O legislador diante de inúmeros fatos ocorridos no mundo fenomênico, escolheu entre estes, o que percebem a circulação de riquezas para criar a hipótese de incidência, ou seja, ocorrendo o fato descrito em lei, surge a obrigação tributária.

Fato gerador

O fato gerador é uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Exemplo de fato gerador:

Aquisição imóvel	⇒	IPTU
Auferir rendas	⇒	IRPF
Uso do solo	⇒	IPVA
Compra/venda imóvel	⇒	ITBI

É o elemento que indica o valor da obrigação tributária, o valor a ser pago a título de obrigação tributária.

No aspecto quantitativo temos o montante da obrigação tributária, sendo que a lei pode, simplesmente, estabelecer um valor fixo, determinar a aplicação de uma alíquota sobre determinada base de cálculo ou utilizar-se do enquadramento em tabelas.

Em alguns casos o quanto se deve pagar vem indicado na norma, dessa maneira ocorrendo o fato “X” o sujeito passivo deve pagar a quantia “Y”. Em outras situações a operação para quantificar o valor do tributo a ser pago é mais complexa e depende da aplicação dos critérios definidos em lei. Nessas hipóteses o montante do tributo a ser pago é determinado pela realização da seguinte operação matemática:

Sobre a renda de R\$ 35.000,00 (base de cálculo – medida de grandeza do fato gerador) aplica-se o percentual de 15% (alíquota), quantificando-se o tributo em R\$ 5.250,00 (valor da obrigação tributária de pagar o Imposto de Renda) que menos a parcela a deduzir perfaz o total de RS 3.640,01.

Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física a partir do exercício de 2015, ano-calendário de 2014. *

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 21.453,24	-	
De 21.453,25 até 32.151,48	7,5	1.608,99
De 32.151,49 até 42.869,16	15,0	4.020,35
De 42.869,17 até 53.565,72	22,5	7.235,54
Acima de 53.565,72	27,5	9.913,83

A base de cálculo

Base de cálculo é a medida de grandeza do fato gerador, é dita legal porque sempre está indicada na lei, somente esta pode determinar qual medida dentre as diversas medidas possíveis do fato (nº de unidades de mercadorias, peso, valor, preço, metragem quadrada ou linear, etc) será aquela apta a servir de base para o cálculo do tributo. Só será base de cálculo do tributo a medida que tiver sido prevista em lei. Se o montante a ser pago a título de tributo já estiver determinado na lei não existirá base de cálculo.

Alíquota

Alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo, sendo o resultado dessa aplicação o valor da obrigação tributária. Quando a alíquota se aplica sobre um valor em moeda (quando a base de cálculo é um valor em moeda), denomina-se ad valorem.

Quando a base de cálculo for definida por outro critério, não expresso em moeda (como o peso, nº de unidades de mercadorias, volume, metragem), a apuração da obrigação tributária em pecúnia (moeda), não será feito por meio da aplicação de um percentual, mas pela multiplicação de uma cifra (R\$ – valor em moeda) que é alíquota, pelo número de unidades de medida do fato gerador (que é a base de cálculo).

Aspecto espacial

Os fatos jurídicos, inclusive o fato gerador da obrigação tributária, são situados no espaço. O aspecto espacial é o lugar onde ocorreu o fato gerador e por consequência onde nasceu a obrigação tributária. Essa localização é importante porquê o mesmo fato pode ser tributado em um lugar e não ser em outro bem como para solucionar possíveis conflitos de normas. Por exemplo a dependência do local onde estiver localizado o imóvel, estará sujeito a lei tributária de um ou outro Estado ou Município.

Aspecto temporal

Indica quando ocorreu o fato gerador e nasceu a obrigação tributária. Este aspecto é relevante pois indica qual lei é aplicável (a lei aplicável é aquela vigente na data da ocorrência do fato gerador) e qual o prazo para cumprimento das obrigações.

Obrigações tributárias

A obrigação tributária é a relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o **sujeito ativo** (União, Estados, DF ou Município) impõe ao **sujeito passivo** (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. As obrigações tributárias se classificam em principal e acessória.

a. Obrigação tributária principal

Chama-se **obrigação tributária principal** a obrigação de pagar o tributo propriamente dito, eventualmente acrescido de juros e multas. Diferentemente do que ocorre nas obrigações civis, por exemplo, os juros e multas realmente integram a obrigação principal, uma vez que o legislador do CTN, por conveniência, preferiu manter a cobrança do tributo e de seus acréscimos sob o mesmo regime jurídico.

A multa, no entanto, apesar de ser considerada pelo Código Tributário Nacional como parte da obrigação principal, não pode ser considerada tributo propriamente dito, uma vez que o próprio CTN define tributo como prestação que não configura sanção de ato ilícito.

b. Obrigação tributária acessória

As **obrigações acessórias** são as prestações de fazer ou não fazer determinados atos em cumprimento do interesse do exercício fiscalizatório do Estado. Na realidade, tratam-se de deveres instrumentais, que auxiliam o Fisco nas suas atividades (nesta classificação, não se incluem as obrigações de dar, pois estas pressupõem o pagamento dos tributos, classificando-se como obrigação principal). Em outras palavras, consideram-se obrigações acessórias a escrituração de livros contábeis, emissão de notas fiscais e recolhimento de imposto de renda.

Sujeito ativo

A sujeição ativa é matéria afeta ao pólo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder a invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos.

Assim, na obrigação tributária, irá figurar no pólo ativo as pessoas jurídicas de direito público, sendo portanto, encarregadas de arrecadar e fiscalizar os tributos. Há dois tipos de sujeitos ativos: o direto e o indireto. **Sujeito ativo direito:** são os entes tributantes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal que são os detentores de competência tributária, ou seja, do poder legiferante de instituição de tributo e o **sujeito ativo indireto** que são os entes parafiscais (CRA, CRM, CRC, OAB), entre outros – detentores de capacidade tributária ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização de tributo.

Sujeito passivo

A sujeição passiva é matéria adstrita ao pólo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos. O sujeito passivo da obrigação principal ou acessória nasce do liame que se faz com a instauração da obrigação tributária. Há dois tipos de sujeitos passivos: o **direto (contribuinte) e o indireto (responsável).**

Sujeito passivo direto é o contribuinte, ou seja, aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Exemplos: o proprietário do bem imóvel ou o possuidor com ânimo de domínio, quando ao IPTU; o adquirente do bem imóvel transmitido com onerosidade, quanto ao ITBI, entre outros e o **sujeito passivo indireto** que é o responsável, ou seja, a terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador.

O domicílio tributário

Domicílio tributário é o local onde o contribuinte deve responder por suas obrigações tributárias. Em regra, esse local será o domicílio de eleição, ou seja, o próprio contribuinte escolhe onde deseja pagar seus tributos. Por exemplo: ao declarar o imposto de renda o contribuinte deve fazer a escolha do local onde deverá responder pela obrigação tributária, ou seja, deve escolher seu domicílio tributário.

A legislação brasileira estabelece algumas regras a serem utilizadas caso o contribuinte não faça a eleição do domicílio tributário:

Pessoas naturais: será considerado domicílio tributário o local de sua residência habitual. Caso não seja possível sua definição considerará o centro habitual de suas atividades.

Pessoas jurídicas de direito privado e firmas individuais: será considerado domicílio tributário o local de sua sede. No caso de fatos praticados fora do local de sua sede e que derem origem a obrigações tributárias, considerará o local da prática dos atos ou ocorrência dos fatos.

Pessoas jurídicas de direito público: será domicílio tributário o local de qualquer uma de suas repartições que estejam situadas no território da entidade tributante.

Nas situações em que não for possível a aplicação dessas regras, será considerado domicílio tributário o local onde se encontrarem os bens, ou onde ocorrerem os fatos ou atos que deram origem à obrigação tributária.

IV - Tipos de responsabilidades tributárias

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser um contribuinte ou um responsável. Contribuinte é aquele que tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador. Por outro lado, quando não estiver presente a relação direta entre o fato gerador e o sujeito passivo, mas existir algum vínculo entre estes, iremos identificar a figura do responsável.

Com efeito, este dispositivo permite que a lei atribua a terceira pessoa, que tenha algum vínculo com a situação prevista como fato gerador, a responsabilidade pela obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo.

Substitutiva

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.

Além de previsão expressa de lei, é mister, para a caracterização deste tipo de responsabilidade, a existência de um liame jurídico, econômico ou contratual entre o contribuinte e o responsável – que, neste caso, recebem a denominação de “substituído” e “substituto”, respectivamente. Este último, porém, detém direito de regresso imediato em relação ao tributo que eventualmente suportar, independentemente de recorrer ao Poder Judiciário ou à Administração Pública.

transferência

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 pólo passivo da obrigação. Em outras palavras, o dever jurídico se transfere, migra, total ou parcialmente, da pessoa do contribuinte para o responsável.

Sucessores

A responsabilidade tributária por transferência, na modalidade de sucessão, pode ocorrer: por ato *inter vivos*, *causa mortis*, sucessão societária ou sucessão comercial.

A sucessão por ato *inter vivos* aplica-se aos casos de bens imóveis e determina que na transcrição do título não constar a prova da quitação ou inexistência do débito, este passará a ser de responsabilidade do adquirente do imóvel. Na sucessão *inter vivos* de bens móveis tem semelhança com a de bens imóveis, com a diferença de não prever exceções à regra de transferência, ou seja, em qualquer hipótese, responderá o adquirente pelos ônus tributários de seu proprietário anterior.

Já a sucessão tributária *causa mortis* se estabelecem, 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.

Já no que se refere à **sucessão societária** 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".

A sucessão comercial

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".

Assim, 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).

Importante destacar as alterações operadas pela Lei Complementar nº 118/2005, que procurou adaptar o CTN à nova Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005), acrescentando três parágrafos ao artigo acima transcrito. Tais medidas, que não comportam maiores aprofundamentos neste sucinto trabalho, estabeleceram uma mitigação, ou mesmo exclusão da responsabilidade ora tratada, em determinadas hipóteses – visando “incentivar a alienação de ativos da sociedade, com o intuito de facilitar sua recuperação ou de satisfazer os credores do falido” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 401).

a. Terceiros por imputação legal

A responsabilidade tributária por imputação legal – também chamada de responsabilidade de terceiros – divide-se em responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal.

Responsabilidade solidária

A responsabilidade solidária fundamenta-se na culpa *in vigilando* e dispõe que 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.

Responsabilidade pessoal

A responsabilidade pessoal é comumente conhecida como transferência por substituição ou responsabilidade substitutiva, ou seja, 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".

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. Todos os devedores, inclusive contribuintes e eventuais responsáveis, devem ser indicados pela Fazenda Pública na certidão de dívida ativa. Tal responsabilização pode, também, ser buscada no decorrer da ação de execução fiscal, através de um redirecionamento desta.

Responsabilidade por infrações

A responsabilidade tributária por infrações é, em regra, objetiva, tendo em vista que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu artigo 136, que: “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”.

Tal responsabilidade alcança apenas as infrações de natureza administrativa, culminando na aplicação de sanções fiscais (multas) pelo descumprimento de obrigações tributárias. Convém ressaltar que, em casos excepcionais, é possível o cancelamento da multa, nas ocasiões em que reste configurada a boa-fé do contribuinte.