

CRÉDITO TRIBUTÁRIO E RESPONSABILIDADE

VER: PRODIREITO CICLO 2, V 4, P. 65 TRF 3, AgI 0012070-68.2016.4.03.0000 S/ Responsabilidade de Sócio Administrador

VER: PRODIREITO CICLO 2, V 1, p. 121. S/ Coast Sharing

Crédito Tributário: definição e características

[Daniel Barbosa Lima Faria Correa de Souza.](#)

Disponível em <https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/2012/credito-tributario-definicao-caracteristicas>

CONCEITO

II.1.1 Etimologicamente, crédito significa “crer” ou “ter confiança”. Isso porque, as expressões “credo, crediti e creditum” desde o século XVI vinham sendo traduzidas por crer, confiar a outros ou emprestar com fé na moral do tomador do empréstimo 1.

II.1.2 Hugo de Brito Machado 2 conceitua crédito tributário como sendo:

(...) o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional).

II.1.3 Crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança.

II.1.4 O crédito tributário decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta. É a inteligência do disposto no artigo 139 do Código Tributário Nacional 3. Dispõem os artigos 140 e 141 do Código Tributário Nacional:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

II.1.5 Em suma, com supedâneo na doutrina de Hugo de Brito Machado, podemos simplificar definindo obrigação tributária como correspondendo a obrigação ilíquida do direito civil; crédito tributário corresponderia a aludida obrigação já liquidada. O lançamento poderia ser comparado ao processo de liquidação. 4

II.2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

II.2.1 A constituição do crédito tributário vem prevista nos artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional. Segundo o artigo 142 deste diploma, é de competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito tributário através do lançamento. [5](#) Reza a norma:

CAPÍTULO II - Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I – Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

II.2.2 Dessa forma, é através do lançamento que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário. Em síntese, podemos afirmar que lançamento é um procedimento administrativo, o qual tem por desiderato observar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o *quantum* de tributo devido, apontar o sujeito passivo e, eventualmente, cominar a penalidade aplicável. Assim, o lançamento constitui o crédito tributário. E, conforme apontou a Ministra DENISE ARRUDA:

“Ademais, que não há qualquer notícia de que o fisco tenha procedido ao lançamento de ofício das diferenças decorrentes do alegado erro na compensação (inclusive as decorrentes da alegada prescrição) ou das parcelas que alega estarem inadimplidas. E, **sem lançamento, não há crédito constituído, fazendo jus a impetrante à CND.**” Como visto, o Tribunal de origem decidiu a causa em conformidade com a orientação jurisprudencial predominante nesta Corte Superior.” [\[Grifou-se\] 6](#)

Nessa alheta, obtempera Hugo de Brito Machado [7](#):

“A constituição do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo fez, como acontece nos casos do artigo 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem esta homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.”

II.2.3 Impende, de outra banda, gizar o conceito de lançamento tecido por Hugo de Brito Machado [8](#):

“Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito

passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade aplicável. Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado.”

Marcus de Freitas GOUVÊA [9](#) esclarece:

“O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador juntamente com a obrigação tributária. O crédito, a propósito, é elemento da obrigação tributária. Nasce, porém, sem contorno, abstrato, no éter. Para se tornar concreto, exigível, precisa passar por um processo de natureza administrativa, eventualmente complexo, em que o Estado Administração (Fisco) garanta aos administrados (contribuintes ou responsáveis tributários) o contraditório e a ampla defesa e siga quanto ao mais o devido processo legal.”

Na lição de Andrei Lapa de Barros CORREIA [10](#):

“O lançamento tributário é ato administrativo de natureza declaratória predominante e agregador de exigibilidade aos tributos em que sua ocorrência é necessária. Essa assertiva fixa as diretrizes básicas do breve estudo que se segue.”

II.2.4 Nos termos do citado artigo 142, o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Até porque, a omissão na arrecadação de tributos configura improbidade administrativa, com esteio no artigo 10, inciso X, da Lei Federal nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa), [11](#) *secundum verba*:

Dos Atos de Improbidade Administrativa que Causam Prejuízo ao Erário Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: **X - agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;**

II.2.5 O Erário tem a obrigação, nos termos do art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000, de instituir, cobrar e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência, sob pena de renúncia de receita.

Conforme lapida Hugo de Brito Machado [12](#), a autoridade administrativa “*tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário*”.

II.2.6 Referente à constituição do crédito tributário, trazemos à baila a doutrina do Marcus de Freitas GOUVÊA [13](#):

“O STJ ora reconhece exigibilidade do crédito declarado (confessado), para tornar desnecessário lançamento posterior (logo reconhece efeito jurídico constitutivo de exigibilidade à declaração) (STJ, AgRg no EDcl no RESP 707918, 1 Turma), ora desconhece efeitos jurídicos na declaração, que fica totalmente alijada da sistemática de decadência e prescrição tributárias (como no ERESP 466779, STJ, 1ª Seção, já citado).

(...)

O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador juntamente com a obrigação tributária. O crédito, a propósito, é elemento da obrigação tributária. Nasce, porém, sem contorno, abstrato, no éter. Para se tornar concreto, exigível, precisa passar por um processo de natureza administrativa, eventualmente complexo, em que o Estado Administração (Fisco) garanta aos administrados (contribuintes ou responsáveis tributários) o contraditório e a ampla defesa e siga quanto ao mais o devido processo legal.”

II.2.7 Por seu turno, o lançamento poderá se dar por quatro modalidades: (i) de ofício; (ii) por declaração; (iii) por homologação; (iv) por arbitramento.

(i) O **lançamento de ofício** é realizado pela autoridade administrativa, sem que haja qualquer ingerência do sujeito passivo, com fulcro no artigo 149 do Código Tributário Nacional¹⁴. Assim define Hugo de Brito Machado¹⁵:

“Diz-se o lançamento de ofício quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo.”

Não tendo o tributo sido lançado por declaração ou por homologação, poderá ser lançado de ofício.¹⁶ A respeito, o STJ¹⁷ assim decidiu:

“(…) 3. Na hipótese em que não houve recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 (cinco) anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. (...)”

A respeito do lançamento de ofício, o Desembargador Nepomuceno Silva¹⁸ assim referiu:

“Cediço que o IPTU é um tributo cujo lançamento se concretiza de ofício, pois é o próprio sujeito ativo que calcula o valor a ser pago e encaminha a guia diretamente ao contribuinte, não dependendo, portanto, de qualquer colaboração do sujeito passivo.”

(ii) O **lançamento por declaração** é aquele realizado pela autoridade administrativa tendo por substrato informações fornecidas pelo contribuinte ou por terceiro, as quais são indispensáveis para a concretização do lançamento, forte no artigo 147 do Código Tributário Nacional, *verbo ad verbum*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(iii) O **lançamento por homologação** é o efetuado pela autoridade administrativa nos casos em que a lei confere ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento do tributo sem que haja prévio exame estatal, sendo perfectibilizado quando a autoridade toma conhecimento da atividade realizada pelo obrigado e expressamente o homologue. Caso não haja a homologação no prazo legal (como regra cinco anos), tem-se que há a homologação tácita. Assim dispõe o artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Trata-se de dever fundamental o pagamento de tributos [19](#), porquanto se constitui em forma de contribuir com o gasto público.

(iv) Finalmente, o **lançamento por arbitramento** é aquele realizado com base no artigo 148 do CTN, *in verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

II.2.8 Ademais, no já citado julgado [20](#) de lavra da Ministra DENISE ARRUDA, podemos destacar que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF – é forma de constituição do crédito tributário:

1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento dos EREsp 576.661/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.10.2006, p. 277), consolidou o entendimento no sentido de que: a) a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF –, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco:

II.2.9 TORRES [21](#) refere:

“O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: (a) crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador), (b) torna-se crédito exigível (pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa), (c) e finalmente crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa, dotado de liquidez e certeza.” (numeração nossa).

Responsabilidade tributária dos sócios e administradores prevista no art. 134 do CTN

[Antônio Machado Guedes Alcoforado](#)

Publicado em 03/2017. Elaborado em 03/2017.

Artigo disponível em : <https://jus.com.br/imprimir/56628/responsabilidade-tributaria-dos-socios-e-administradores-prevista-no-art-134-do-ctn>

Análise crítica do tipo de responsabilidade tributária de terceiro, prevista expressamente como solidária no art. 134 do CTN. Se o Fisco provar que o administrador atuou com negligência, imperícia ou imprudência, restará configurada a culpa?

Sumário: 1. Considerações iniciais. 2. Tipo de responsabilidade prevista no art. 134 do CTN. 3. Responsabilidade do inciso III do art. 134 do CTN. 4. Responsabilidade dos sócios na sociedade de pessoas (inciso VII). 5. Conclusões. 6. Referências bibliográficas.

1. Considerações iniciais

A regra geral é que os sócios e administradores não sejam responsabilizados pelas obrigações das pessoas jurídicas que a integram. Estas têm patrimônio distinto do de seus sócios. Em determinadas hipóteses, entretanto, terceiros, dentre eles os sócios e administradores de sociedades, são responsabilizados pelos créditos tributários das pessoas jurídicas.

Passados cinquenta anos da publicação do Código Tributário Nacional, inúmeros trabalhos foram publicados sobre o tema^[2], mas as polêmicas^[3] sobre o assunto continuam, principalmente na aplicabilidade das hipóteses de atribuição da responsabilidade de sócios e administradores^[4].

A Seção III do Capítulo V do CTN dispõe sobre a responsabilidade de terceiros, nos termos dos seus arts. 134 e 135. Segundo Aliomar Baleeiro^[5], o art. 134 trata da responsabilidade subsidiária, enquanto o art. 135 determina uma responsabilidade plena, por meio da substituição tributária.

Neste artigo investigaremos a prescrição do art. 134 do CTN e tentaremos demonstrar que, dependendo da premissa utilizada, chega-se a semânticas diferentes em relação à atribuição de responsabilidade.

2. Tipo de responsabilidade prevista no art. 134 do CTN

Iniciamos nossa exegese pela análise da dicção do art. 134 do CTN:

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 (g. n.).

Ex vi da prescrição supra, diante da impossibilidade^[6] do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, os terceiros elencados nos incisos I a VII seriam responsabilizados solidariamente.

Nota-se, de antemão, uma imprecisão terminológica em utilizar “solidariedade” quando existe o benefício de ordem.

Pela previsão do art. 134 do CTN, a exigência tributária incidiria inicialmente contra o contribuinte e, somente no caso de insucesso (v. g., em uma execução frustrada pela inexistência de bens da pessoa jurídica suficientes para garantir a dívida), a exigência tributária seria “redirecionada” para o responsável.

Dessa forma, apesar da prescrição da responsabilidade solidária, diante do benefício de ordem, entendemos que a responsabilidade sob exame é subsidiária.

Como consequência da subsidiariedade, não é indicada a formalização do crédito tributário diretamente contra o responsável porque a prova da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte pressupõe o lançamento contra o devedor originário (contribuinte). Todavia, em alguns casos, mesmo antes do lançamento e da exigibilidade do crédito tributário, já é possível aferir a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, em função de atos ou omissões praticados pelos terceiros designados no dispositivo legal, deve o Fisco, nestes casos,

providenciar o lançamento contra o contribuinte e o terceiro responsável, que responde apenas subsidiariamente pelo crédito tributário[7].

Relativamente às correntes interpretativas relacionadas com o art. 134 do CTN, vejamos o ensinamento de Renato Lopes Becho[8]:

Especificamente quanto à responsabilidade do art. 134 do CTN, identificamos quatro distintas correntes interpretativas: a responsabilidade como garantia (fundada em efeito econômico), a responsabilidade como representação (fundada em visão jurídico-processual), a responsabilidade como sanção (fundada em observação jurídico-punitiva) e a responsabilidade como sanção pelo estado de insolvência (fundada na conjugação do efeito econômico com punição jurídica).

Conforme já enfatizado, entendemos que o legislador utilizou o vocábulo “impossibilidade” para caracterizar a inviabilidade econômica de o contribuinte saldar o seu débito tributário. Como é pressuposto para a aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 134 um ato culposo, evidencia-se que a interpretação mais razoável é a responsabilidade como sanção pelo estado de insolvência.

Ressaltamos, também, que a responsabilidade é restrita às ações ou indevidas omissões praticadas pelos terceiros.

De qualquer sorte, as ações e indevidas omissões ocorrem em atuações com culpa[9], sem intenção de produzir resultados, diferentemente dos atos dolosos praticados por terceiros, conforme se observa no art. 135 do CTN.

3. Responsabilidade prevista no inciso III do art. 134 do CTN

Relativamente à previsão do inciso III do art. 134 do CTN, que dispõe sobre a imputação de responsabilidade subsidiária tributária para o administrador de bens de terceiros, nestes incluídos, v. g., os de uma sociedade, nos atos e omissões que praticarem de forma culposa.

Dessa forma, se o administrador de uma empresa atuou com negligência (v. g., com desídia quando deixa de pagar, sem motivo justo, reiteradamente os tributos em dia), com imperícia ou imprudência (v. g., aplicando todos os recursos da sociedade em ações de uma única empresa, que se encontra em alto risco), restará configurada a culpa.

Entretanto, como se trata de responsabilidade subjetiva, a culpa deverá ser comprovada pelo Fisco.

Esclarecemos que estamos tratando de administradores de bens de terceiros, dispostos no inciso III do art. 134 do CTN, que não se confundem com os sócios ou sócios-gerentes[10] de sociedades, já que o inciso VII do mesmo artigo trata especificamente dos sócios.

Ipsa facto, não concordamos com o argumento[11] de que é possível responsabilizar o sócio, que atua de forma culposa, com base no inciso III do art. 134 do CTN.

Para continuarmos no foco do objeto do nosso estudo, iremos aprofundar a análise do inciso VII, que prescreve a responsabilidade dos sócios nos casos de liquidação de sociedade de pessoas.

4. Responsabilidade dos sócios na sociedade de pessoas (inciso VII)

Para tornar mais didática a análise do assunto, utilizaremos a classificação doutrinária que nos parece mais útil: a que diferencia a sociedade de capital da sociedade de pessoas. Nesta, o destaque maior é para as pessoas, ou seja, como assevera Fábio Ulhoa Coelho, há um “grau de dependência da sociedade em relação às qualidades subjetivas dos sócios”[\[12\]](#).

As sociedades de pessoas, portanto, são constituídas com base na qualidade pessoal dos seus sócios, diferentemente da sociedade de capital, que leva mais em conta a capacidade de investimento. Em uma sociedade anônima, o capital é o mais importante, diferentemente de uma empresa prestadora de serviço, na qual a habilidade do sócio tende a ser mais importante.

Um bom exemplo de sociedade de pessoas é a sociedade simples, para a qual o Código Civil (CC), no seu art. 1.003, estabeleceu que para a cessão total ou parcial de quota da sociedade simples é imprescindível o consentimento de todos os demais sócios. Ao contrário, na sociedade anônima, as ações são vendidas sem necessidade de aprovação pelos demais sócios.

São exemplos de sociedades de pessoas: as em nome coletivo e em comandita simples (CC, arts. 1.003, 1.040 e 1.046, parágrafo único). Já a sociedade anônima e em comandita por ações são sociedades de capital.

Em se tratando de sociedade limitada, entretanto, não há unanimidade doutrinária. Rubens Requião classifica esse tipo societário como de pessoas ou intuitu personae, embora “os sócios na elaboração do contrato social, lhe podem dar um cunho capitalístico, quando permitem a cessão de cota a estranhos, sem a necessária anuência dos demais”[\[13\]](#).

A jurisprudência classifica a sociedade limitada como mista, sendo de capital ou de pessoas, dependendo das cláusulas contratuais.

Para o nosso estudo, merece destaque o Recurso Extraordinário nº RE 70.870-SP[\[14\]](#), julgado pela Primeira Turma do STF, em 1973, à unanimidade. Nele o relator, Ministro Aliomar Baleeiro, classificou a sociedade por quotas de responsabilidade limitada como mista, não se enquadrando no inciso VII do art. 134 do CTN porque não se constitui exclusivamente intuitu personae.

O STJ, por sua vez, já decidiu pela aplicação do art. 134, VII, do CTN. à sociedade limitada, sem maiores questionamentos quanto à sua exata classificação[\[15\]](#).

Perfilhamos o entendimento de que a classificação da sociedade limitada deve ser feita caso a caso, mediante análise do respectivo contrato social. Ou seja, a sociedade será de capital quando o contrato estabeleça, expressamente, que a transferência de quotas

possa ocorrer independentemente da anuência dos demais sócios. Ao revés, a sociedade limitada será de pessoas[16].

De qualquer sorte, parece-nos que o emprego da designação “sociedade de pessoas” no CTN não quis ressaltar o vínculo interno dos sócios (relação entre eles no contrato social), mas o vínculo externo (relação entre os sócios e os credores externos). Não há qualquer racionalidade normativa em responsabilizar os sócios pelos débitos de uma sociedade liquidada, pelo simples fato de que o vínculo entre eles, na vigência da sociedade, era de caráter personalíssimo.

Segundo Daniel Monteiro Peixoto [17],

O Código Tributário Nacional, quando empregou a expressão “sociedade de pessoas” quis aludir, em verdade, às “sociedades em que não há limitação da responsabilidade dos sócios”. Somente este último critério permite a identificação, a priori, do alcance da responsabilização, em caso de dissolução.

Portanto, diante da fragilidade da distinção entre a sociedade de pessoas e a de capital[18], a previsão do inciso VII do art. 134 do CTN não inovou absolutamente em nada em termos de responsabilidade tributária, mas, tão-somente, ratificou a previsão do direito societário em responsabilizar solidária e pessoalmente os sócios, nas sociedades em que não há limitação de sua responsabilidade, perante seus credores externos, dentre eles o Fisco.

Com relação ao quantitativo de tipos societários, Fábio Ulhoa Coelho fez uma constatação interessante:

Embora sejam cinco os tipos disponíveis, somente as limitadas e as anônimas possuem importância econômica. [...] No ano de 2000, por exemplo, as Juntas Comerciais registraram 231.758 sociedades limitadas, 1.466 anônimas e 369 sociedades de outros tipos[19].

Por conseguinte, o quantitativo relevante restringe-se às sociedades anônimas e às limitadas. Estas, de acordo com a jurisprudência, não são consideradas sociedades de pessoas, mas mistas. Assim, a jurisprudência exclui a sociedade limitada da hipótese prevista no inciso VII do art. 134 do CTN, limitando a atribuição da responsabilidade dos sócios nos casos de liquidação de sociedades em comandita simples, em nome coletivo e em conta de participação.

Na liquidação, por seu turno, são demonstrados o ativo e o passivo da sociedade. Se não sobrarem recursos para solver as obrigações tributárias, caberá a análise dos atos em que intervierem os sócios para que a sociedade se tornasse inadimplente.

Por fim, o parágrafo único do art. 134 prevê expressamente que a responsabilidade é restrita à multa moratória, aquela decorrente do mero atraso, não havendo possibilidade de imputar a multa por infração, que decorre de ato ilícito, e geralmente imposta por meio de auto de infração.

5. Conclusões.

Diante das premissas adotadas na análise do inciso VII do art. 134 do CTN, concluímos que a exigência tributária deve recair inicialmente sobre o contribuinte e, somente no caso de insucesso, redirecionada para o responsável.

Portanto, apesar da previsão expressa de solidariedade, in casu a responsabilidade é subsidiária porque a exigência para o responsável só ocorre diante da impossibilidade econômica de se exigir o crédito tributário da pessoa jurídica.

Se o administrador de uma empresa atuou com negligência, imperícia ou imprudência, restará configurada a culpa, que precisará ser provada pelo Fisco em face da sua subjetividade.

No caso de liquidação de sociedades de pessoas a responsabilidade dos sócios é ilimitada pelos tributos e respectivas multas moratórias decorrentes dos atos (culposos) em que os mencionados sócios intervierem ou forem indevidamente omissos.

Em virtude da necessidade de ato culposo, o tipo de responsabilidade é subjetiva e restrita às ações ou omissões de terceiros sem intenção de produzir resultados.

[3] Dentre os assuntos polêmicos, destacamos: a responsabilidade tratada no art. 134 é objetiva ou subjetiva? É possível a constituição do crédito tributário, inicialmente em face do contribuinte e só posteriormente contra o responsável de forma subsidiária? O administrador responde exclusivamente, solidariamente ou subsidiariamente pela empresa?

[14] “SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. EXECUTIVO FISCAL CONTRA OS SÓCIOS. 1. A SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE E MISTA E NÃO DE PESSOAS. 2. SE EXTINTA, O EXECUTIVO FISCAL, PELAS DIVIDAS DELA, SÓ PODERA ATINGIR OS BENS DOS SOCIOS SE VERIFICADAS AS CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONAIS DOS ARTS. 134 E 135, DO CTN (LEI (LEI 5.172/66). 3. "O RESPONSÁVEL, NA FORMA DA LEI", - A QUE SE REFERE O ART. 4, V, DO D. - LEI 960/38, HÁ DE SER UM DOS INDICADOS COMO TAIS PELO C.T.N.” (STF, 1ª Turma, RE 70870/SP, julgamento em 08/06/1973, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, unânime. Disponível em: www.stf.gov.br. Acesso em: 22 maio 2013)

[9] **TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA – QUEBRA DO DIFERIMENTO – COMPRADOR IRREGULAR – VENDEDOR DE BOA-FÉ – RESPONSABILIDADE OBJETIVA – NÃO OCORRÊNCIA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 128 DO CTN – REEXAME DE LEI ESTADUAL – SÚMULA Nº 280/STF – A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (STJ, REsp 200000718475, (267546/MG), 2ª T., Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU 01.02.2006, p. 00473)**

[56] TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de Divergência rejeitados. (STJ, 2ª T, REsp nº 1.009.45)

[74] Ementa: Tributário e Processual Civil. Execução Fiscal. Responsabilidade de Sócio-Gerente. Limites. Art. 135, III, Do CTN. Precedentes. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de Divergência rejeitados" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial EREsp 174.532/pr, Relator Min. José Delgado, DJ de 20.08.01).

[85] AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO E FISCAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO EM SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. LIMITES. RESPONSABILIDADE

SUBSIDIÁRIA (ART. 135 DO CTN). A PESSOA JURÍDICA COM PERSONALIDADE PRÓPRIA NÃO SE CONFUNDE COM A PESSOA DE SEUS SÓCIOS. A responsabilidade de que trata o artigo 135 do CTN ao tempo em que não exclui o verdadeiro contribuinte, é meramente subsidiária e não por substituição. Não se trata de responsabilidade objetiva, *in re ipsa*, exigindo ato doloso ou culposo para induzi-la, não prevalecendo a simples presunção quanto ao descumprimento de obrigações legais ou sociais. O credor deverá provar que o devedor agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes. A responsabilidade subsidiária não institui a solidariedade. (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Apelação Cível nº 70006901284*. Vigésima Primeira Câmara Cível. Rel. Genaro José Baroni Borges. J. 20/10/2004. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>> Acesso em: 26 ago. 2005).

[90] TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS-GERENTES. RESPONSABILIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. 1. Mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN. 2. Não se pode, diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, inverter o ônus probatório para a exclusão dos sócios da execução fiscal. 3. Por possuir a CDA presunção juris tantum de liquidez e certeza, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. 4. Recurso especial improvido. (STJ – 2ª T., REsp nº 869.482/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJ. 09/03/2007. p. 307).

[91] TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA INSCRITA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. PESSOA JURÍDICA. SÓCIOS. CTN, ART. 135, III. 1. A pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com outra, ainda que tenham sócios com participação em ambas. constitui, pois, delírio fiscal, a troca de substituição tributária, atribuir-se a responsabilidade substitutiva (art. 135 - caput - CTN) para pessoa jurídica diversa daquela em cujo nome esta inscrita a dívida. 2. Recurso Improvido. (REsp 91858 / ES, Relator Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, STJ - Primeira Turma, j. em 16/12/1996). Na verdade, por esse dispositivo, os administradores são exclusivamente responsabilizados e a sociedade limitada é afastada da relação obrigacional. Não há responsabilidade por substituição, e sim, uma responsabilidade pessoal e direta. FIORENTINO, Isiane Cristina. **Responsabilidade civil dos sócios na sociedade limitada**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2012, 3 jan. 2009. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/12161>>. Acesso em: 14 jul. 2011.

[92] EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica,

mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, ***o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.*** 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 -Presidência/STJ. STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.104.900 -ES (2008/0274357-8, Rel. Ministra Denise Arruda. (grifos nossos).

Cost Sharing: Benefícios Tributários

[Diego Américo Beyer do Nascimento](#)

Disponível em <http://www.andersenballao.com.br/artigos-publicacoes/cost-sharing-beneficios-tributarios/>

O *contrato internacional de rateio de despesas* é a forma mais comum que as multinacionais utilizam para recuperar custos e despesas incorridos por uma empresa de um grupo em favor de vinculadas localizadas em diversas partes do mundo. Contratos desta natureza são conhecidos internacionalmente como “*cost sharing agreements*” e têm por objeto contratual o rateio de gastos incorridos por uma entidade do grupo em favor de uma empresa vinculada, que as aproveita no desempenho de suas atividades locais.

Como exemplo pode-se citar os gastos pagos por uma empresa vinculada situada no exterior com a implementação de *software* aplicado às operações de um grupo de empresas, cujo benefício pode ser auferido, individualmente, pela entidade brasileira. Referido custo, então, seria rateado entre as diversas entidades do grupo que se beneficiaram com tal implementação, inclusive específicos da empresa brasileira.

Também é bastante comum que as empresas com estruturas pequenas no Brasil recorram às suas matrizes no exterior para auxiliá-las no gerenciamento da folha de pagamento, levantamento de custos, ações de marketing, treinamento de pessoal administrativo etc. Ocorre que, no Brasil, não há previsão legal para um contrato desta natureza, não obstante ser plenamente legal em razão da permissão prevista pelo Artigo 425 do Código Civil (“*é lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código*”). Essa ausência de regulação específica cria certa liberdade contratual às partes, sendo possível que a empresa brasileira se utilize de conceitos conhecidos e validados no exterior com sucesso, sem ficar restrita a uma normativa brasileira específica.

Na esfera fiscal, praticamente não há normativos expressos sobre a tributação incidente nas remessas efetuadas ao exterior a título de pagamento de contratos de rateio de despesas. Assim, hoje é comum que os valores remetidos por empresas brasileiras às suas vinculadas no exterior sejam tributados de forma similar a uma operação de importação de serviços técnicos, com a incidência de alíquota efetiva total de aproximadamente 40%.

Além da elevada tributação que incide sobre a remessa, a empresa brasileira ainda corre o risco de que o valor remetido seja considerado indedutível da apuração do Imposto de Renda e da Contribuição sobre o Lucro Líquido. Isso porque todas as operações realizadas com entidades consideradas vinculadas situadas no exterior estão sujeitas às normas de preço de transferência e às condições gerais para dedutibilidade de despesas.

Diante dessa dificuldade fiscal, não raramente as empresas optam por não utilizar contratos de rateio de despesas como solução estratégica ótima, ou então, a fim de evitar discussões com as autoridades fiscais, decidem por oferecer à tributação a totalidade dos valores remetidos ao exterior a esse título.

A novidade é que, recentemente, a Receita Federal do Brasil (RFB-COSIT) emitiu solução de consulta estabelecendo critérios à elaboração de contratos internacionais de rateio de despesas, que podem garantir não apenas a dedutibilidade dos valores remetidos ao exterior a esse título, mas também o esclarecimento daquilo que efetivamente é tributável.

Isso porque a RFB deixou implícito que as remessas não devem ser consideradas, para fins fiscais, como operações de importação de serviço, quando o reembolso não estiver vinculado à subcontratação de fornecedores no exterior. A redação da solução de consulta nos permite interpretar que reembolsos de despesa decorrentes de gastos incorridos diretamente pela entidade vinculada com a utilização de esforços próprios (isto é, sem subcontratação) não devem ser objeto de tributação no momento da remessa ao exterior.

Apesar de a matéria ainda não ter sido regulamentada por lei, a publicação deste pronunciamento demonstra uma abertura por parte do fisco quanto às operações de rateio de despesas internacionais.

Cabe agora aos contribuintes enquadrados nos requisitos necessários à celebração de contrato de rateio de despesas aproveitar o precedente para traçar estratégias que visem a aplicação deste entendimento em suas operações. A formulação de consulta formal em nome do contribuinte, questionando as autoridades fiscais quanto à matéria, nos parece ser o procedimento adequado àqueles que desejam aplicar o conceito de rateio de despesas internacional às suas atividades com maior segurança, tanto para o contribuinte, quanto às instituições financeiras responsáveis pelas efetivas remessas dos recursos e pela devida retenção dos tributos.

Da constitucionalidade do estabelecimento de responsabilidade tributária do arrendador, pelo pagamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA, através da Lei Distrital Nº 7.431/85

[Diego Garcia Oliveira](#)

Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,da-constitucionalidade-do-estabelecimento-de-responsabilidade-tributaria-do-arrendador-pelo-pagamento-do-impos,55106.html>

RESUMO: O presente artigo tem como escopo a análise da constitucionalidade do estabelecimento de responsabilidade tributária do arrendador, pelo pagamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA, através da Lei Distrital nº 7.431/85, em consequência do exercício, excepcionalmente e provisoriamente, da competência legislativa plena, forte art.24, §3º, da Constituição Federal e no art. 34, §3º, do ADCT, haja vista omissão legislativa da União.

PALVRAS-CHAVE: Constitucional. Tributário. Responsabilidade tributária do arrendador. IPVA. Lei Distrital nº 7.431/85.

INTRODUÇÃO

A investida sobre o assunto será iniciada com breves considerações acerca do arrendamento mercantil e sua natureza jurídica. Após, será apontado o tratamento constitucional e da legislação do Distrito Federal da questão, bem como o entendimento jurisprudencial.

DO ARRENDAMENTO MERCANTIL E DE SUA NATUREZA JURÍDICA

O conceito Arrendamento Mercantil é definido pela lei 6.099/74, parágrafo único, artigo 1º :

“Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso desta”.

O contrato de Arrendamento Mercantil, também conhecido como *Leasing*, possui a natureza jurídica de negócio jurídico complexo, uma vez que envolve tanto a locação como a opção de compra.

Sobre o tema, elucida HUMBERTO THEODORO JÚNIOR:

“Por meio de negócio jurídico, a propriedade de uma coisa móvel ou imóvel pode ser transferida para o credor, de forma resolúvel, constituindo-se, dessa maneira, uma garantia real. A posse conserva-se com o devedor, e o domínio é mantido pelo credor até que o débito do alienante seja solvido. Enquanto dura o gravame, o devedor se comporta como possuidor direto e o credor como possuidor indireto. Vigora, portanto, uma propriedade resolúvel, sem posse, para o credor e uma posse com expectativa de reaqusição de domínio (condição suspensiva) para o devedor. Se a dívida é resgatada, resolve-se a

propriedade fiduciária do credor e restabelece-se a propriedade plena do devedor. (...)".

O arrendador possui propriedade (não plena) e a posse indireta, enquanto o arrendatário a posse direta do bem até que seja feita a opção de compra ao final do contrato, sendo certo que, somente neste momento haverá a transferência do domínio do bem.

DA POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARRENDADOR POR LEGISLAÇÃO DISTRITAL

Para cobrança de um tributo é necessária a ocorrência de um fato que o legislador prevê como sendo passível de tributação (obrigação jurídica de pagar um tributo determinado). O artigo 114 do CTN preceitua que o "*fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*".

Por seu turno, o § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal estabelece que "*a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*".

Ocorrendo o fato gerador, deve-se buscar a pessoa, à vista da lei, que tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação.

Dispõe o CTN sobre o sujeito passivo da obrigação tributária:

"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. (grifos nossos)

Assevera BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"... é de ver que não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Somente se justifica a condição de 'responsável', adquirindo uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, na hipótese da pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária."

Especificamente em relação ao IPVA, tributo cerne da questão debatida, com o advento da Constituição Federal de 1988, foi estipulado pelo artigo 155, inciso III, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre propriedade de veículos automotores.

Entretanto, a Constituição Federal de 1988 não definiu o fato gerador e o sujeito passivo do IPVA, deixando para lei complementar federal a missão de elaborar normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme preceitua o art. 146, III, da Constituição Federal:

"Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos

*respectivos fatos geradores, bases de cálculo e **contribuintes;***
(grifos nossos)

Tal lei complementar sobredita deve observar os parâmetros do artigo 24 da Constituição Federal:

“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”
(grifos nossos).

De acordo com LEANDRO PAULSEN:

“Entretanto, não há diploma legal deste nível cuidando da matéria (o CTN é omissivo, até porque precedeu à criação desse imposto, surgido apenas com a EC nº27/85 à CF/67). Assim, os Estados, excepcionalmente e provisoriamente, têm exercido a competência legislativa plena, forte art.24, §3º, da Constituição Federal e no art. 34, §3º, do ADCT”.

Nesse sentido, tendo em vista a ausência de edição de lei complementar pela União, o Distrito Federal exerceu sua competência legislativa plena ao definir a responsabilidade pelo pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, através da Lei n. 7.431/85, com alterações introduzidas em seu artigo 1º pela Lei n. 223, de 30/12/91, *in verbis*:

"Art. 1º - É instituído, no Distrito Federal, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores devido anualmente, a partir do exercício de 1986, pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados nesta Unidade da Federação.

§ 1º - O valor do imposto será recolhido diretamente pelo contribuinte na rede bancária autorizada, nos prazos e formas previstos no regulamento.

§ 2º - O imposto é vinculado ao veículo. No caso de sua alienação, o comprovante do pagamento será transferido ao novo proprietário para efeito de registro ou averbação no órgão de trânsito.

§ 3º - No caso de transferência do veículo regularizado de outra Unidade da Federação, não será exigido novo pagamento do imposto, respeitando-se o prazo de validade do recolhimento anterior.

§ 4º - Em razão do ano de fabricação, o Governador do Distrito Federal poderá excluir determinados veículos da incidência do imposto.

§ 5º Fato gerador do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA é a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima do veículo automotor.

§ 6º A ocorrência do fato gerador do IPVA observará, para fins de lançamento, ao algarismo final de placa em calendário escalonado, na forma disposta em regulamento.

§ 7º São contribuintes do IPVA as pessoas físicas ou jurídicas residentes e ou domiciliadas no Distrito Federal:

I - proprietárias, a qualquer título, de veículo automotor sujeito a licenciamento pelos órgãos competentes;

II - titulares do domínio útil do veículo, nos casos de locação e arrendamento mercantil;

III - detentoras de posse legítima do veículo, inclusive quando decorrente de alienação fiduciária em garantia, o gravado com cláusula de reserva de domínio.

§ 8º São responsáveis, solidariamente, pelo pagamento do IPVA:

I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores;

I — o adquirente:

a) em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores;

b) a que se referem o art. 4º, § 7º, II, e o art. 4º, § 9º, que não cumprir as condições neles especificadas;

II - o titular do domínio e/ou o possuidor a qualquer título;

III - o proprietário de veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula;

IV - o funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto.”(Grifos nossos).

Portanto, segundo o artigo 1º da Lei n. 7.431/85, §7º, I e §8º II, são contribuintes do IPVA o proprietário e os titulares do domínio útil do veículo, nos casos de locação e arrendamento mercantil, podendo responder ainda solidariamente com este o titular do domínio e/ou o possuidor a qualquer título.

Entende-se que o arrendador pode ser posto como contribuinte, conforme GLADSTON MAMEDE assevera:

“A letra constitucional aponta para um direito real, mas não cuida da extensão precisa do conceito de propriedade. Seriam constitucionais as normas aludidas na medida em que, por incluir hipótese de propriedade não plena, podem desbordar da licença constitucional? (...) Lembre-se que a partir da licença constitucional para cobrança de um imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o art.32 do Código Tributário Nacional define o modelo de fato que gera a obrigação de recolher o IPTU, a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel. (...) A interpretação analógica seria, assim, adequada e, via de

consequência, a hipótese de incidência tributária do IPVA deve incluir ou não, de veículo automotor, dá azo à exação. Porém, se desfeita a relação de propriedade, seja em função da destruição do veículo automotor, seja por sua subtração, não poderá haver exação; isso, independentemente da comunicação ou não do fato à autoridade fazendária ou ao registro correspondente. Afinal, não se admite tributação sobre fato fictício”.

Coadunando com o exposto, colaciona-se também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“Em arrendamento mercantil, a arrendante é responsável solidária para o adimplemento da obrigação tributária concernente ao IPVA, por ser ela possuidora indireta do bem arrendado e conservar a propriedade até o final do pacto. Precedentes”.

(EDcl no AREsp 207.349/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 10/10/2012).

“ PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR - IPVA. CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. ARRENDANTE. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS. ART. 1º, §§ 7º E 8º, DA LEI 7.431/85.

I - Originariamente, cuida-se de Embargos à Execução Fiscal manejado pela ora Recorrente em face do Distrito Federal, em que destacou sua ausência de legitimidade passiva para figurar como parte no processo de Execução Fiscal, atribuindo-a ao arrendatário de veículo automotor, por decorrência das disposições legais pertinentes e do contrato de arrendamento mercantil anteriormente celebrado.

II - No tocante à solidariedade, in casu, entre arrendante e arrendatário, ao pagamento do IPVA, verifica-se que a figura do arrendante equivale a de possuidor indireto do veículo, posto ser-lhe possível reavê-lo em face de eventual inadimplemento, uma vez que somente com a tradição definitiva poderia ser afastado o seu direito real alusivo à propriedade, ou não haveria razão para a cláusula "com reserva de domínio", que garante exatamente o seu direito real.

III - Nesse contexto, não se deve confundir contribuinte do tributo com responsável pelo pagamento, uma vez que a segunda figura, notadamente quando se relaciona com o instituto da solidariedade, apenas reforça a proteção ao crédito tributário, viabilizando sua realização para o Erário Público.

IV - Outrossim, percebe-se que o inciso III do § 8º da Lei nº 7.431/85 prevê solidariedade entre o alienante e o adquirente, nos casos em que aquele não providencia a comunicação da alienação ao órgão público encarregado do registro do veículo. Em outras palavras, se até mesmo no contrato de compra e venda direta, que importa na sua conclusão em transferência da propriedade, há a possibilidade do Estado buscar a satisfação do crédito tributário diretamente do alienante desidioso, pode a solidariedade alcançar aqueles que ostentam a qualidade de possuidor indireto, equivalente, in casu, à expressão "titular do domínio", para fins

de responsabilização pelo pagamento do tributo. A ratio essendi das disposições legais antes transcritas, portanto, não afastam, mas ao contrário, impõem a solidariedade quanto ao pagamento do IPVA.

V - Recurso Especial improvido.”

(REsp 868.246/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/11/2006, DJ 18/12/2006, p. 342).

CONCLUSÃO

Tendo em vista a ausência de edição de lei complementar pela União, é legítimo ao Distrito Federal exercer sua competência legislativa plena, assim como definir a responsabilidade pelo pagamento do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

Desse modo, é constitucional o estabelecimento de responsabilidade tributária do arrendador, pelo pagamento do IPVA, através da Lei Distrital nº 7.431/85.

Portanto, segundo legislação distrital, é o credor/arrendante responsável pelo recolhimento do IPVA referente ao veículo objeto do contrato, podendo figurar, inclusive, na Certidão de Dívida Ativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 178.

MAMEDE, Gladston. *IPVA; Imposto sobre a Propriedade de veículos automotores*. RT, 2002, p. 50/52.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. Ed – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015, p. 339.

RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. *Compêndio de Direito Tributário*, 2º v, 3ª edição, 1995, p.287.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL*. V. III - Procedimentos Especiais. 43ª ed. - Rio de Janeiro : Forense, 2010, p. 573.
