

O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RESPONSABILIDADE QUANTO AOS IMPOSTOS

O sujeito passivo segundo o direito tributário é a pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação principal e acessória, tais obrigações têm como objeto o dever de dar, ou seja, realizar o pagamento de determinado tributo ou penalidade pecuniária, fazer ou deixar de fazer. Ao analisar o pólo passivo da relação, identificamos duas diferentes modalidades de sujeito passivo da obrigação tributária - contribuinte e responsável.

Segundo Ricardo Alexandre (2009) seguindo a teoria adotada pelo Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que a diferenciação entre contribuinte e responsável parte da seguinte pergunta: O sujeito passivo possui relação pessoal e direta com o fato gerador?

Se a resposta for positiva, o sujeito passivo é contribuinte (sujeito passivo direto); se negativa, o sujeito passivo é responsável (sujeito passivo indireto).

Vejamos:

CONTRIBUINTE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Na seara da sujeição passiva, surgem dois tipos de contribuintes, o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, que podem ser classificadas conforme a seguir:

- **Contribuinte de fato:** É a pessoa que sofre o impacto econômico do tributo, ou seja, quem realiza o desembolso mesmo sem fazer parte da relação jurídico-tributária, a título de exemplo temos: Uma pessoa ao adquirir um veículo novo na fábrica, sofrerá o impacto do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.

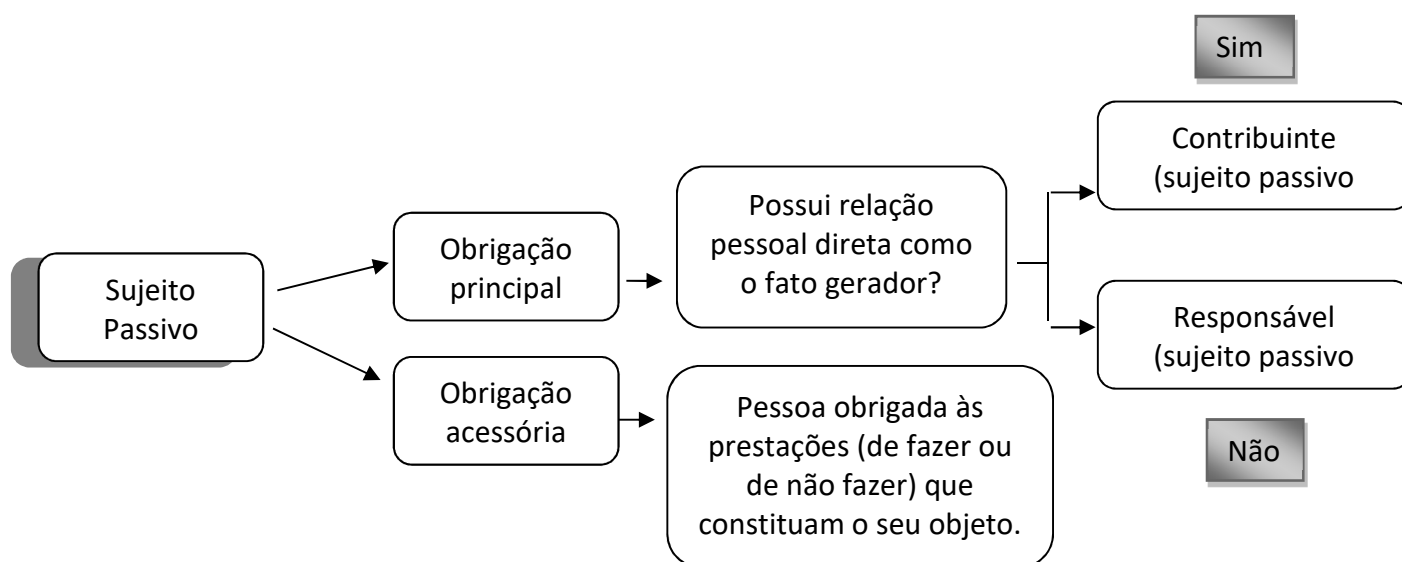
- Contribuinte de direito: É a pessoa que integra a relação jurídico-tributária, obrigada por lei ao cumprimento da obrigação principal, ou seja, obrigada a efetivar o recolhimento do tributo ou penalidade pecuniária, assim temos: um contribuinte que realiza um determinado serviço previsto em lei deverá arcar com ônus do recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária, na condição de:

a) Contribuinte: Quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador

b) Responsável: Quando, sem revestir-se da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.

Em síntese, Ricardo Alexandre, 2009 define:



A sujeição passiva em quaisquer de suas modalidades, deverá possuir amparo legal, haja vista que a constituição federal de 1988 em seu art. 146 preceitua que caberá a lei complementar estabelecer a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, determinar os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

A RESPONSABILIDADE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário rege as relações entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, de modo a permitir que as relações existentes entre tais, sejam praticadas em concordância ao disposto no Código Tributário Nacional Brasileiro, instituído através da Lei Federal nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Neste, por sua vez, foram estabelecidas as normas gerais de Direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios com fundamento ao que dispõe o artigo 5º, XV, “b”, da Constituição Federal.

Nas relações de direito tributário é analisado a matéria de ordem contributiva do contribuinte, e este, exercendo a característica de sujeito passivo da relação, é classificado como contribuinte ou responsável pela quitação dos tributos lhes imputados pela administração pública, pelo sujeito ativo, decorrente de ganho, ou da ação que permitirá auferir lucratividade. Em sentido comum, conforme Cassone 2006, “responsabilidade é a obrigação que se atribui a alguém de responder pelos próprios atos ou de outrem. No entanto, no direito, responsabilidade, em sentido amplo, é a qualidade obrigacional que a lei atribui a alguém de dar, fazer ou deixar de fazer alguma coisa.”

A responsabilidade do contribuinte não necessita está obrigatoriamente relacionada à participação do sujeito passivo na operação, isto é, este poderá ser agente participativo da ação que promoveu o fato gerador da obrigação principal ou mesmo está correlacionado a este por força de determinação legal, visto que sua participação ainda que indiretamente ligada ao fato gerador é passível de responsabilidade, denominando-se de responsabilidade por substituição.

A atribuição da responsabilidade ao sujeito passivo permite ao ente fazendário uma atuação mais eficaz, garantindo o foco no sujeito que detém a responsabilidade de cumprimento da obrigação principal – a quitação do tributo. O sujeito passivo da obrigação tributária de acordo ao art. 121 do Código Tributário Nacional é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Este pode ser definido também como discorre Antonio Ribeiro, 2009:

“Sujeito Passivo é aquele que detém capacidade tributária passiva, ou seja, aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e, por isso, está obrigado ao pagamento do tributo devido.”

A sujeição passiva pode assumir dois aspectos distintos. Pode ser direta ou indireta.

A sujeição direta, como o próprio nome já diz, está diretamente relacionada à responsabilidade da pessoa do contribuinte que participou ativamente da situação que constituiu o fato gerador, ou seja, é aquele que efetivamente pratica o fato gerador e se beneficia do objeto dele.

A sujeição passiva indireta está correlacionada à responsabilidade tributária, quando embora não ter praticado o fato gerador, o sujeito passivo é apontado por força de lei, por razões de política tributária, como obrigado à quitação do tributo.

A responsabilidade do sujeito passivo indireto pode ser classificada de duas maneiras distintas, a responsabilidade tributária por substituição – quando a obrigação tributária já nasce na pessoa do terceiro, ou, responsabilidade tributária por transferência – quando, contrariamente, a obrigação tributária, nasce na pessoa do contribuinte, mas em decorrência de um fato posterior.

Leandro Paulsen, 2004, citado por CASTARDO, 2010, pag. 202, entende que a substituição tributária é uma das formas de atribuição a terceiro da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Na substituição, o chamado responsável tributário por substituição fica com o encargo de tomar as providências necessárias à realização do recolhimento. É também sujeito passivo da obrigação tributária, sendo que a obrigação já nasce para ele.

De acordo com Antonio Ribeiro, 2009, na responsabilidade por substituição a modificação do sujeito passivo não depende da ocorrência de um evento futuro e incerto, mas sim, decorre da própria lei, que poderá excluir a responsabilidade do contribuinte, ou atribuí-la a este em caráter subsidiário. Como exemplo da responsabilidade tributária por substituição é possível citar os casos de retenção na fonte do imposto de renda e as contribuições sociais incidentes sobre as folhas de pagamento relativo aos empregados e profissionais autônomos, outro exemplo, é a substituição tributária do ISS, nos casos em que a lei já determina quem será o sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do tributo, excluindo a responsabilidade da quitação deste pelo contribuinte que realizou o fato gerador, ainda que este possa responder subsidiariamente.

Essa modalidade tributária é facilmente entendida quando mencionada no CTN, em seu artigo 128 que relata:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Vitorio Cassone, 2006, salienta que a lei pode excluir o contribuinte do pagamento do tributo, para atribuir essa responsabilidade a uma terceira pessoa, desde que vinculada de algum modo ao fato gerador. “Terceira”, segundo o CTN, em seu artigo 121, II, por que a primeira pessoa é o FISCO (art. 119) e a segunda pessoa é o contribuinte (art. 121, I).

Em síntese, a substituição tributária é a transferência da obrigação do recolhimento de determinado tributo a terceira pessoa (sujeito passivo por substituição) vinculada ao respectivo fato gerador da respectiva obrigação tributária principal.

Outra modalidade de responsabilidade do sujeito passivo indireto é por transferência, denominada por alguns autores de responsabilidade por transferência por sucessão, ou apenas responsabilidade por sucessão. Nesta, a obrigação tributária é transferida para uma pessoa por um fato posterior a ocorrência do fato gerador, como ocorre, nas sucessões de causa mortis ou ato intervivos.

Antonio Ribeiro, 2009, orienta que para ocorrer a sucessão não há necessidade de o crédito tributário estar constituído, pois, a transferência da sujeição passiva ocorre no plano da obrigação tributária, dessa forma, o sucessor passa a ocupar na relação jurídico-tributária, a mesma posição do contribuinte,

Quando tratamos de responsabilidade tributária é salutar o comentário quanto à responsabilidade de terceiros, ou conhecida como responsabilidade solidária. A solidariedade é instituto que implica co-responsabilidade, segundo a qual a obrigação é satisfeita em sua totalidade, ou por um dos devedores, ou por alguns, ou por todos, de conformidade com o que determina os artigos 124 e 125 do CTN:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei,

Parágrafo Único: A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorga pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

O que importa ressaltar é que na relação jurídico-tributária o sujeito ativo da obrigação principal e maior interessado no cumprimento desta e da obrigação acessória pelo contribuinte, seja ela o responsável ou substituto, é o fisco, e no âmbito do direito público, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo, este deve ser compulsoriamente recolhido por aquele a quem deter a responsabilidade, no entanto, o sujeito ativo cumpre rigorosamente e com toda sagacidade e ação a sua suprema capacidade de fazer valer a sua hierarquia, o que explica sumariamente a solidariedade entre os sujeitos que se relacionam com o fato gerador, de modo que de alguma forma o tributo seja recolhido aos cofres públicos sem que impeça a “máquina do poder público” fazer girar a economia.

No direito tributário as operações sempre estão correlacionadas, um fato não existe isoladamente, pois para existir a obrigação tributária necessita existir o fato gerador que resultará em renda a uma das partes.

A Constituição estabelece a obrigação tributária e o poder de tributar. Por sua vez, o Código Tributário Nacional rege sua atuação perante aos sujeitos, e o fato gerador estabelece o

contribuinte, se de fato ou de direito, o tributo será recolhido pelo sujeito passivo independente de sua atuação, se direta ou indireta.

A responsabilidade por substituição ou transferência permite ao sujeito ativo centralizar sua observação a um campo mais restrito de contribuintes. A inexistência de tais responsabilidades ensejaria à necessidade de uma atuação mais global em atos de fiscalização quanto ao cumprimento da obrigação principal e acessória. Nesse sentido, é possível criar um planejamento de atuação de modo que a arrecadação seja centralizada em um grupo de contribuintes de que cuja responsabilidade representa uma maior margem de arrecadação, esse fato pode facilmente ser verificado se avaliarmos a retenção do Imposto de renda sobre a folha de pagamento de salários.

Os dispositivos legais trazem a sujeição passiva da obrigação tributária de forma contundente e clara, contudo deve-se constatar que a própria Constituição auferiu poderes para a União, estados, Municípios e Distrito Federal para atuarem quanto as questões decorrentes do ambiente tributário. Ao avaliar a sujeição passiva e a responsabilidade tributária é necessário compreender não somente os ditames da lei maior, mas também, com a mesma ênfase e importância os atos normativos que regulam as ações em cada esfera de atuação do sujeito ativo – o fisco. Se o fato gerador está relacionado à esfera estadual, deve-se analisar o dispositivo que estabelece a análise do fato gerador e do seu contribuinte, o mesmo ocorre nas demais questões do direito tributário que fazem referência ao recolhimento do tributo.

De sorte, é válido afirmar que a relação sujeito ativo e sujeito passivo vigora norteando os limites de um e as possibilidades do outro. Nesse aspecto, caberá sempre ao sujeito passivo compreender à sua responsabilidade, para que a sua atuação seja sempre consciente, de modo que a sua sujeição ao sujeito ativo seja realizada por clareza dos fatos e entendimento de sua responsabilidade. Desse modo, o sujeito passivo compreenderá às suas obrigações tributárias ao atuar direta ou indiretamente na ocorrência do fato gerador.

George Matos
Diretor/Contador

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 3. Ed. São Paulo: Método, 2009.

BRASIL. Código tributário nacional. 8. Ed. São Paulo: Rideel, 2002.

BRASIL. Constituição da república federativa do brasil. 39. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Código tributário nacional (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso: 29 de Julho 2010..

BUSHATSKY, Jaques. Código Tributário Nacional e Sistema Constitucional Tributário. **Apontamentos jurisprudenciais para uma aplicação contemporânea**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. **Fundamentos constitucionais da tributação. Definição de tributos e suas espécies. Conceito e Classificação dos Impostos. Doutrina, prática e jurisprudência**. 17 Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTARDO, Hamilton Fernando. Direito Tributário na Prática. 1. Ed. São Paulo: IOB, 2010.

RIBEIRO, Antonio Carlos Silva. Direito para concursos públicos. 1 Ed. Guaxupé, MG: Tático, 2009.