

COMENTÁRIOS A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 134 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

Sávio Gabriel de Sousa Feijó

Juazeiro do Norte-CE
2014

SUMÁRIO

Introdução.....	3
Art. 134 do CTN.....	4
Inciso I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores	4
Inciso II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados	5
Inciso III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes	6
Inciso IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.....	8
Inciso V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário.....	10
Inciso 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.....	11
Inciso VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.....	13
Referências	14

Introdução

Responsabilidade de terceiros, ou responsabilidade de terceiros devedores, é disciplinada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Essa responsabilidade encontra-se no dever legal, contratual ou de zelo, que algumas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, normalmente pessoas naturais incapazes (curatelado, menor, tutelado) ou entes que não possuam personalidade jurídica (massa falida ou espólio).

Segundo Eduardo Sabbag, “os terceiros devedores, são, em geral, administradores ou gestores da vida patrimonial de certos contribuintes, razão porque o CTN os responsabiliza em relação aos atos praticados sob sua gerência ou supervisão. Exemplos: o pai, quanto aos bens de filhos menores; o administrador judicial, quanto à massa falida”.

O artigo 134 do CTN designa o caso de responsabilidade por transferência, considerando que o dever de responsabilidade não se apresenta concomitante ao fato gerador, mas posterior a ele.

O artigo 135 do CTN designa a responsabilidade por substituição, pois o dever de responsabilidade se apresenta concomitante ao fato gerador, sendo tratada como uma hipótese de responsabilidade pessoal.

Os tipos de responsabilidade são: responsabilidade de terceiro com atuação regular (art. 134 do CTN) ou responsabilidade de terceiro com atuação irregular (art. 135 do CTN).

A responsabilidade de terceiro com atuação regular é subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um com de outro devedor. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após exige-se do terceiro ou responsável. No caso em comento o Fisco só pode acionar o terceiro, através de uma cobrança judicial, se comprovada ausência ou insuficiência dos bens penhoráveis, que possam ser executados do patrimônio do contribuinte.

Na responsabilidade de terceiro com atuação irregular condiciona a responsabilidade pessoal e exclusiva dos diretores, empregados, gerentes, mandatários e prepostos, ou os previstos nos incisos I, II, III, IV, V, VI e VII do art. 134 do CTN, quando agirem, na relação jurídico-tributária, com excesso de poderes ou infração de lei.

Art. 134 do CTN

A responsabilidade subsidiária elencada pelo artigo 134 do CTN, contempla característica de solidariedade de pagamento da obrigação tributária principal por terceiros que não sejam contribuintes e responsáveis da obrigação principal.

Fundamenta a interpretação de tratar-se de subsidiariedade solidária o fato de que será imputado o pagamento aos sujeitos elencados do incisos do referido artigo quando da impossibilidade de exigência do sujeito passivo da obrigação.

Eduardo de Moraes Sabbag, em contra ponto entende que a restrição estabelecida pelo dispositivo legal no tocante a cobrança somente poder ser direcionada ao terceiro quando da impossibilidade de pagamento do contribuinte, não denota plena eficácia da solidariedade imputada ao fato, quer seja, para Sabbag a efetivação do instituto da solidariedade não se perpetra e finda-se por identificar-se mais a figura da subsidiariedade que a da solidariedade de fato.

No entanto, alguns autores entendem que a solidariedade imposta pelo artigo independe de verificação de impossibilidade de pagamento pelo sujeito passivo e que esta sobrepõe-se a verificação de impossibilidade de pagamento do contribuinte, vejamos;

“O certo é que a própria norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Quis o legislador, na verdade, referir-se à responsabilidade subsidiária, porque a solidária não comporta benefício de ordem. (HARADA, 2010, p. 490)”

De certo, a discussão doutrinária é pertinente, porém, ressalta-se que muito embora os requisitos e pressupostos elencados pelo artigo tenham sido dispostos de maneira aparentemente incoerente, estes objetivam a finalidade comum de viabilizar a cobrança da obrigação principal aos sujeitos que direta ou indiretamente tornam-se responsáveis por esta.

Inciso I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores

Com relação a responsabilidade tributária dos pais, pelos filhos menores. Entende Hugo Machado de Brito. “verifica-se, somente em relação aos atos em que

o terceiro intervir ou indevidamente se omitir no seu relacionamento com o contribuinte, com seus bens, enfim, com a situação que configura o fato gerador da obrigação tributária. Por isso nem sempre o pai responderá pelo tributo devido do filho menor. Imagine, por exemplo, a hipótese em que o filho menor, vive com a mãe, que tem a sua guarda e que administra seus bens, sendo o pai divorciado, com visitas esporádicas. Não poderá o pai ser chamado a responder, nos termos do art.134, I do CTN.”

Temos também o entendimento de Eduardo Sabbag de que “os pais são os representantes legais dos filhos menores, devendo zelar por seus bens e negócios. Em virtude disso é que se revestem da condição de responsáveis tributários.”

TJ SC. AC n. 20000253758. Rel. Luiz Cesar Medeiros. j. 31.mar.2003.

Obriga os terceiros ao pagamento do tributo, dos juros e de todas as penalidades cabíveis, não apenas as de caráter moratório. Além de incluir todas as pessoas enumeradas no art. 134, o art. 135 arrola, ainda, os mandatários, prepostos e empregados, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Inciso II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados

Os conceitos dos institutos da tutela e da curatela tem origem no direito civil, e em razão disso, recorreremos à doutrina civilista para nos orientar.

Para Sílvio Rodrigues, a tutela é “um instituto de nítido caráter assistencial e que visa substituir o poder familiar em face das pessoas cujos pais faleceram ou foram julgados ausentes, ou ainda quando foram suspensos ou destituídos daquele poder” e curatela, para Caio Mário da Silva Pereira, “incidem na curatela todos aqueles que, por motivos de ordem patológica ou accidental, congênita ou adquirida, não estão em condições de dirigir a sua pessoa ou administrar os seus bens, posto que maiores de idade.”

Trata-se, pois, de um *múnus* público, que impõe certos encargos, dentre as quais podemos citar a responsabilidade civil e a responsabilidade tributária, que é o que nos interessa.

Segundo o dispositivo em comento, os tutores e curadores são responsáveis pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados, mas somente quando estes não puderem responder pelos créditos tributários e desde que tenham

participado do ato que configure fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente se omitido.

Vejamos o entendimento jurisprudencial acerca do tema.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. EXISTÊNCIA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES.

1. Os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossibilitada a exigência do cumprimento da obrigação tributária principal ao contribuinte.

Inciso III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes

Os administradores de bens de terceiros são pessoas encarregadas de gerir determinados negócios ou atividades, podemos citar como exemplo a imobiliária que recebe uma remuneração para administrar a atividades de locação de imóveis de determinada pessoa.

Para Ricardo Alexandre, “o administrador de imóveis pertencentes a terceiros, responsável pelo recebimento de aluguéis, pode também ser responsabilizado pelo pagamento do respectivo IPTU (mesmo que o contrato de administração traga cláusula em sentido contrário). Para isso, contudo, é necessário que o administrador tenha se omitido no pagamento, quando possuía condições de fazê-lo. Se o imóvel não estava produzindo qualquer rendimento, a sujeição passiva não é transferida.”

Vejamos o entendimento jurisprudencial acerca do tema.

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA CONTRA A PETROBRÁS, EM 1994, VISANDO À COBRANÇA DE CRÉDITOS REFERENTES AO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE O

CONSUMO DE COMBUSTÍVEL, TRIBUTO ESTE COBRADO DOS CONSUMIDORES PELA REFERIDA EMPRESA, JUNTO COM O PREÇO DO PRODUTO, PORÉM NÃO REPASSADO AOS COFRES PÚBLICOS. PARCELAMENTO DA DÍVIDA EM 1995. SUPERVENIÊNCIA DA MP Nº 1.110/95, A QUAL, DEPOIS DE SUCESSIVAS REEDIÇÕES, FOI CONVERTIDA NA LEI Nº 10.522/2002. DEPÓSITOS EFETUADOS A PARTIR DE 1999, EM AÇÃO CONEXA, REFERENTES À PARTE DA DÍVIDA RELATIVA AOS JUROS DE MORA PELA TR DO PERÍODO DE FEVEREIRO A JULHO DE 1991. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO.

3. É certo que a situação da Petrobrás no caso em tela é de mero agente arrecadador do empréstimo compulsório sobre o consumo de combustível, o que não lhe atribui a condição de responsável tributário por substituição. Nesse sentido, aliás, é que esta Turma, ao julgar o REsp 68.308/SC (Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 25.3.1996, p. 8565), em consonância com o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 2.288/86, proclamou que às empresas refinadoras, distribuidoras e varejistas de gasolina e álcool apenas foi cometida a arrecadação do empréstimo compulsório sobre o consumo de combustível, na forma do artigo 7º do CTN. Todavia, nos termos do art. 135, I, c/c 134, III, do CTN, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes. No caso, a Petrobrás foi encarregada de reter e recolher o empréstimo compulsório sobre o consumo de combustível. No

entanto, muito embora o tenha retido, não o repassou aos cofres públicos. Tal enseja violação de lei suficiente para caracterizar situação de responsabilidade tributária por transferência, nos moldes previstos na legislação suso citada.

4. Não procede a tese fazendária segundo a qual o art. 18, II, da Lei nº 10.522/2002 somente seria aplicável aos contribuintes, e não aos responsáveis, até porque jamais haveria possibilidade jurídica de cobrança do empréstimo compulsório diretamente dos consumidores pela via executiva fiscal, já que o art. 12 do Decreto-Lei nº 2.288/86 atribuiu às refinadoras, e unicamente a elas, a obrigação de recolhimento do crédito tributário.

(STJ - REsp: 1137013 RJ 2009/0079359-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 28/05/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/06/2013)

Inciso IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio

O inventariante é a pessoa responsável pela administração dos bens da herança, tendo como principais atribuições as previstas no art. 991 e 992 do Código Civil Brasileiro.

Nos termos do dispositivo em comento, tal administrador é responsável pelas dívidas tributárias que venham a surgir durante o processo de inventário, cessando a respectiva responsabilidade com a partilha dos bens.

Para Ricardo Alexandre, o “inventariante só é obrigado a pagar o IPTU relativo ao espólio se este possui recursos para o pagamento, caso no qual a omissão pode ser efetivamente imputada àquele.”

Já o professor Hugo de Brito Machado Segundo afirma que, como os demais terceiros referidos no art. 134 do CTN, “o inventariante não responde, a princípio, pelos tributos devidos pelo espólio. Se o de cujus deixou patrimônio para quitar seus débitos, não serão os herdeiros, e muito menos o inventariante, que

responderão por isso. Na verdade, a responsabilidade do inventariante somente será invocável quando, diante de um espólio com recursos suficientes para o pagamento do tributo, estes não forem pagos por ação ou omissão imputável ao inventariante que, por exemplo, usar os recursos para solver outros débitos que não têm preferência sobre o tributário.”

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.
RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO
INVENTARIANTE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS
PELO ESPÓLIO. REQUISITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Da leitura do art. 134 do CTN, resulta que apenas se há de erigir a responsabilidade das pessoas ali arroladas nos casos em que (I) o contribuinte não possa cumprir a sua obrigação e que (II:haja uma relação entre o comportamento, comissivo ou omissivo, dessas pessoas e a obrigação tributária. Sem estes dois pressupostos, inviável a sua responsabilização.

2. Essa responsabilidade é subsidiária, ou seja, apenas invocável caso seja impossível o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte, ou, no caso, seu espólio, ou ainda os seus sucessores, se já realizada a partilha, até o limite do quinhão, legado ou meação (art. 131, II e III). É dizer, apenas no caso de impossibilidade de pagamento por esses últimos é que se haveria de alegar a responsabilidade da inventariante.

3. Na hipótese, irrazoável a citação da inventariante para que comprove a sua ilegitimidade no curso da execução, pois inexistem quaisquer dos pressupostos para a sua responsabilização, ou ao menos indícios de sua existência.

4. Agravo de instrumento improvido.

(TRF-4 - AG: 17810 RS 2005.04.01.017810-5,
Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de
Julgamento: 16/05/2007, PRIMEIRA TURMA, Data
de Publicação: D.E. 29/05/2007)

Inciso V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário

Este inciso trata da figura do síndico ou administrador judicial, conforme nova terminologia adotada pela lei 11.101/2005, este responde pelos tributos de massa falida, se praticar atos ou omissões que causem o seu não recolhimento, se a massa falida não dispuser de recursos suficientes para o pagamento dos tributos, torna-se evidente que não será responsabilizado pelo seu não pagamento.

A nova lei de falências previu a figura do administrador judicial substituindo-o “comissário” e o “síndico” da massa falida, que escolhido preferencialmente entre os maiores credores, era quem afastando os próprios sócios e controladores da empresa (casos de fraude, negligencia ou falta de competência), verificava a existência de direitos e de dívidas, levantando o quadro de credores e vendendo ou rateando bens. Desse modo, surgiram três institutos concursais: recuperação judicial, recuperação extrajudicial e falência, cuja administração ficou a cargo do administrador judicial.

STJ - RECURSO ESPECIAL: Resp. 493316 DF
2002/0156684-4.

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO.
RESPONSABILIDADE. LIMITES. ARTS. 134, V, E
135, I, DO CTN, 68 E 69, DO DL Nº 7.661 /45.
INSCRIÇÃO DE SÍNDICO DE MASSA FALIDA EM
DÍVIDA ATIVA COMO CO-RESPONSÁVEL
SOLIDÁRIO PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DA
MASSA. PERÍODO ANTERIOR À DECRETAÇÃO
DA FALÊNCIA. IMPEDIMENTO DE
REGULARIZAÇÃO DE ESCRITÓRIO
PROFISSIONAL. ILEGALIDADE E ABUSIVIDADE.
ART. 170, PARÁGRAFO ÚNICO , DA CARTA
MAGNA .

A responsabilidade pessoal e solidária pode ser imputada ao síndico de massa falida em relação aos atos em que intervier ou pelas omissões de que é responsável (art. 134 , V , do CTN), assim como em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração de lei (art. 135 , I , do CTN). Não configura hipótese de responsabilidade pessoal e solidária o fato de o síndico ter sido cientificado da lavratura de auto de infração contra a massa falida e deixar de

apresentar impugnação. É, portanto, totalmente ilegal e abusiva a condição mais enérgica criada pela autoridade fiscal de impedir a regularização de escritório profissional, com o intuito de cobrar os créditos da Fazenda Pública. A prescrição do art. 68, da Lei de Falências (DL nº 7.661/54), chama o síndico à responsabilidade somente pelos prejuízos que causar à massa, por sua má administração ou por infringir qualquer disposição da presente lei". Essa responsabilidade, no entanto, somente pode ser imputada pelo Juízo da Falência após a prestação de contas prevista no art. 69 , da referida Lei.

Inciso 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

A responsabilidade atribuída aos tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício, se dá pela razão de serem hoje esses cargos transformados em públicos. Os quais são remunerados pelos cofres públicos, que consequentemente, imputam aos mesmos responsabilidade de prestarem contas ao Estado.

Desta forma o tabelião é o oficial público responsável pela redação de certos documentos públicos e da instrumentação de atos jurídicos, conferindo-lhes assim fé pública e garantindo-lhes autenticidade. È também o Tabelião responsável pelos tributos devidos sobre os atos que pratica ou que perante ele são praticados. Então, todos os atos inerentes a sua função que dizem respeito a sua relação e obrigações decorrentes do seu ofício, bem como a sua omissão, são de sua inteira responsabilidade, respondendo por sua omissão.

Da mesma maneira responderá solidariamente pela cobrança que não obteve sucesso sobre os impostos de transferência da propriedade imobiliária, que é feita através da inscrição do título aquisitivo no cartório de registro de imóveis, lavrando o ato sem exigir a comprovação do recolhimento do tributo.

Toda essa responsabilidade tem o intuito de prevenir fraudes nas transmissões imobiliárias que são realizados nos ofícios de registro;

A esse respeito, ensina Hugo de Brito Machado:

"A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e

a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido." (Curso de Direito Tributário, 25ª edição, p. 161).

Do amparo jurisprudencial acerca da Responsabilidade Tributária do notário e registrador

A responsabilização tributária do tabelião, em razão de sua má diligência, pode ocorrer, por exemplo, pela sua omissão em não exigir prova de quitação dos tributos devidos sobre determinado bem imóvel objeto de compra e venda, assim, caso um tabelião não exija a prova da quitação de ITBI, e lavre escritura, a ele é transferida a Responsabilidade Tributária.

Nesse sentido, relatando a responsabilidade pessoal tributária, tem entendido os Tribunais, conforme os julgados abaixo colacionados.

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO
À PESSOA FÍSICA E NÃO AO TABELIONATO E
CARTÓRIO DE PROTESTO DE TÍTULOS.** A responsabilidade pelos débitos decorrentes dos atos praticados pelo Tabelionato é do tabelião, devendo ser contra este ajuizada a respectiva ação de cobrança. O fato de se exigir dos Cartórios a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ - não tem o condão de equipará-los a pessoas jurídicas, visto que a finalidade do cadastro é facilitar o controle e a fiscalização da arrecadação dos tributos devidos, tais como encargos trabalhistas e previdenciários. (TRF4 – Apelação Cível 25151. Processo 2005.04.01.025151-9. Relator Dr. Vilson Darós, D.E. 19.01.2007)

**EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR
- TITULAR DE CARTÓRIO - RESPONSABILIDADE
POR OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS -
ARTIGO 134 DO CTN.** Consoante os artigos 134 e 135 do CTN, os notários respondem por atos praticados por eles, ou perante eles, somente quando for impossível exigir-se diretamente do contribuinte o cumprimento da obrigação, ou quando o titular do cartório tenha agido com dolo, sendo necessário, portanto, que a Fazenda Pública demonstre a ocorrência de uma das mencionadas hipóteses para exigir o crédito. (TJMG – Processo 1.0701.04.090922-1/001(1). Des. Relator Silas Vieira. DJ 21/02/2006).

Inciso VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas

Para Hugo de Brito Machado Segundo, “os sócios de uma sociedade de pessoas podem responder pelos débitos tributários desta, no caso de sua liquidação, observe-se, porém, que se faz necessário seguir o disposto no caput do art. 134, aplicável na interpretação de todos os incisos”, ou seja, que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação e que o sócio tenha praticado ato que configure o fato gerador do tributo.

Também assevera Ricardo Alexandre, que “a simples condição de sócio não importa responsabilidade tributária, pois, a principal característica da pessoa jurídica é justamente possuir patrimônio (bens, direitos e obrigações) diferente do que pertence a seus sócios.”

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 6. edição. Rio de Janeiro:Método,2012 .

BRITO MACHADO, Hugo de, Curso de Direito Tributário, 33^a ed., São Paulo, Malheiros, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 479.

RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: direito de família: volume 6. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 398

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Código Tributário Nacional, 2^a ed., São Paulo, Atlas, 2009.

SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário. 4 edição-São Paulo: Saraiva, 2012