

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÃO: NATUREZA JURÍDICA NA VISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Michele Aparecida Vieira Curty¹

Rafael Paulúcio²

José Eduardo Silvério Ramos³

RESUMO: O Direito Tributário Nacional estabelece como sujeitos passivos da relação jurídica tributária, além do contribuinte, o responsável, com forma de garantir uma maior satisfação do crédito tributário. O Código Tributário, ao tratar da figura do responsável, engloba a responsabilidade por infração, nos termos dos artigos 136 a 138. Contudo, expressa que ela se destina a qualquer pessoa (contribuinte ou responsável) no cometimento de uma infração tributária. Ademais, coloca essa responsabilidade como objetiva. Entretanto, há entendimentos divergentes quanto a essa natureza jurídica objetiva. Portanto, com esse artigo pretende-se desvelar qual a natureza jurídica dessa responsabilidade, se é objetiva ou subjetiva, na visão dos doutrinadores e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Palavras-chaves: Responsabilidade tributária; infração.

ABSTRACT: The National Tax Law establishes as passive subjects of the tax legal relationship, in addition to the taxpayer, the person responsible, in order to ensure greater satisfaction of the tax credit. The Tax Code, when dealing with the person responsible, encompasses liability for infraction, under the terms of articles 136 to 138. However, it expresses that it is intended for any person (taxpayer or responsible) in the commission of a tax infraction. Furthermore, it places this responsibility as objective. However, there are divergent understandings regarding

¹ Graduanda em Direito pela FDCI. Pesquisadora da Iniciação Científica sobre “Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária” na FDCI.

E-mail: mvcurty@gmail.com

² Graduando em Direito pela FDCI. Pesquisador da Iniciação Científica sobre “Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária” na FDCI.

E-mail: rafaelpaulucio@gmail.com

³ Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogado e Professor da FDCI. Coordenador da Iniciação Científica sobre “Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária” na FDCI.

Email: joseeduardo@silverioramos.com.br

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

this objective legal nature. Therefore, this article intends to reveal the legal nature of this responsibility, whether objective or subjective, in the view of scholars and in the jurisprudence of the Distinguished Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Keywords: Responsibility tax; infringement.

INTRODUÇÃO

No Direito Tributário a relação jurídica é formada por sujeito ativo (fisco) e passivo (contribuinte e responsável), tendo como objeto o pagamento de tributo. Nessa relação, o sujeito ativo tem a competência para exigir o pagamento do tributo e o sujeito passivo tem a obrigação de pagá-lo.

O Código Tributário Nacional traz duas possibilidades de sujeitos passivos: o contribuinte e o responsável. Sendo o primeiro aquele que realiza o fato gerador e, conseqüentemente, deve arcar com a obrigação tributária. Já o segundo, trata-se de um terceiro, que não fez o fato gerador acontecer, mas a lei, de forma expressa, atribuirá a ele a obrigação tributária que seria do contribuinte.

Isso ocorre com a finalidade de garantir ao fisco (sujeito ativo) o cumprimento da obrigação estabelecida, ou seja, maior satisfação do crédito tributário. Essa responsabilidade pode se dar por sucessão, por terceiros ou por infração, como prevê os artigos de 128 a 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ocorre que, quando se trata de responsabilidade tributária por infração, previstas nos artigos de 136 a 138, CTN, o destinatário pode ser qualquer pessoa que tenha efetivamente praticado uma conduta tida como infratora e expressa o artigo 136, CTN, que na apuração dessa conduta independerá da intenção do agente ou do responsável.

Ao expressar-se dessa maneira, o Legislador deu a entender que a natureza jurídica da responsabilidade por infração é objetiva, uma vez que, não depende da intenção. Contudo, há divergência na interpretação deste dispositivo na doutrina e na jurisprudência.

Nesse contexto, questiona-se se a responsabilidade por infrações tem natureza objetiva ou subjetiva.

Para uma melhor compreensão acerca da questão em tela, objetiva-se compreender responsabilidade por infração e desvelar a natureza jurídica desse instituto na visão do

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

Superior Tribunal de Justiça, passando, de forma específica, por uma pesquisa doutrinária e na legislação sobre a temática. Assim como, por trazer abordagens sobre o contexto geral da sujeição passiva da relação jurídica tributária, com ênfase na figura do responsável.

Para alcançar esses objetivos, será utilizado o método de revisão bibliográfica, que traz a possibilidade um estudo com base em material já elaborado como livros, artigos e teses e maior familiaridade com o problema, aprimoramento de ideias ou descoberta de intuições (GIL, 2007).

2 SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica tributária ocorre, nas palavras de José Eduardo Silvério Ramos (2020, p. 38), quando é realizado o fato jurídico tributário (fato-causa), tendo como consequência (fato-efeito) o dever de pagar tributo, enunciado por linguagem e autoridade competente. Desse modo, essa relação possui sujeitos ativos e sujeitos passivos, sendo que o objeto relacional é o tributo (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 128).

Na Constituição Federal de 1988, dispõe expressamente sobre quem são os sujeitos ativos, mas não o faz em relação a quem são os sujeitos passivos (MARQUES, 2022). O Código Tributário Nacional - CTN (BRASIL, 1966), em seu art. 119, estabelece que o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento (fisco). Já o art. 121, define que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou seja, é a pessoa física ou jurídica que tem que efetuar o pagamento dos tributos devidos ao fisco.

Vale a ressalva de que o sujeito ativo é prontamente identificado na regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata), enquanto a identificação do sujeito passivo só ocorre por meio de norma individual e concreta, veiculada pelo lançamento tributário ou ato do contribuinte (o lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN). Em consonância com art. 97, III, CTN, e com princípio constitucional da legalidade tributária (art. 150, I, Constituição Federal/88), cabe destacar que somente a lei pode estabelecer a definição do sujeito passivo (RAMOS, 2020, p. 45).

Assim, a norma instituidora do tributo terá como sujeito passivo o contribuinte e a norma de responsabilidade o poder de transferir ou substituir essa obrigação (o dever do pagamento) para um terceiro que tenha vínculo com o fato gerador (MARQUES, 2022).

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

Portanto, a responsabilidade tributária deve ser aplicada com excepcionalidade, uma vez que refere-se à condição de sujeito passivo àquele que, mesmo não tendo praticado o fato gerador (comportamento previsto na regra de incidência), terá o dever de arcar com a obrigação tributária (recolher o valor a título de tributo aos cofres públicos) em decorrência de determinação legal (MARQUES, 2022).

2.1 Contribuinte e Responsável

O art. 121, parágrafo único, CTN, apresenta duas possibilidades de sujeição passiva, nas seguintes condições:

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.

Nessa relação, o fisco (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir do contribuinte ou responsável (sujeito passivo) o pagamento do tributo (objeto). Por outro lado, o contribuinte ou responsável tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo (objeto) para o fisco (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 128).

O Contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que tem relação pessoal com o fato gerador do tributo, que o realiza (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 131). Em uma análise sintática, na língua portuguesa, contribuinte é conceituado como aquele que contribui, “aquele que está sujeito à tributação ou paga tributo” (RAMOS, 2020, p. 69).

Já o Responsável, é definido como “aquele que assume ou tem responsabilidade”, “aquele que responde pelos atos próprios ou de outrem” (RAMOS, 2020, p. 70). Assim, o Responsável tributário é um sujeito que não realiza o fato gerador, contudo, ele tem uma conexão, ainda que indireta, com o fato gerador ou com o contribuinte, e responde pelos “atos” do contribuinte (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 131).

Os responsáveis são terceiras pessoas, físicas ou jurídicas, a quem a lei atribui de modo exposto o cumprimento da obrigação tributária, isto é, realizar efetivamente o pagamento do tributo (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 131).

Cabe alertar, que não se deve confundir responsabilidade tributária com responsabilidade civil, tampouco com o conceito de responsável legal, pois nem sempre o

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

responsável legal será por si só responsável tributário; só o será caso tenha vinculação direta com o ato que gere a respectiva responsabilidade (CARNEIRO, 2020, p. 538).

O instituto da responsabilidade tributária foi criado com as seguintes finalidades: ampliar o rol de devedores em face da capacidade econômico-financeira do responsável; atingir maior praticidade fiscal; facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo e evitar fraude e sonegação (CARNEIRO, C. 2020, p. 539).

Nesse sentido, a expressão “responsabilidade” tem origem latina, do verbo *respondere*, que significa que alguém se constituiu garantidor de algo. Mas tem caráter excepcional e, por isso, decorre exclusivamente da lei. Nela assumem-se as obrigações principais, integrais e subsidiariamente (CARNEIRO, 2020, p. 544).

O CTN elenca as possibilidades de responsabilidade tributária dividindo-as em responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133); responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138), sendo apenas essa última modalidade objeto deste estudo.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÃO

A responsabilidade tributária por infração está prevista nos artigos 136, 137 e 138 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

Esse tipo de responsabilidade tem como destinatário qualquer pessoa que tenha efetivamente praticado uma conduta tida como infratora, seja o próprio contribuinte, um responsável ou terceira pessoa a este relacionada (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 139), porque não se trata de uma regra de transferência de responsabilidade, mas sim regra que imputa dever decorrente de uma sanção criminal ao responsável ou contribuinte (MARQUES, 2022)

O art. 136 refere-se aos atos normativos expressos no art. 96 do CTN (legislação tributária compreende leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes).

É preciso compreender que o simples descumprimento de alguma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, a consequência é uma infração fiscal, que o dispositivo em comento expressa que independentemente da intenção do indivíduo, lançando-o, pois, às consequências do ato infrator (PEREIRA, 2019, p. 126).

Com efeito, o pagamento do tributo se mostra incontestável diante de sua compulsoriedade, por isso seu descumprimento, independe da motivação. Dolo e culpa importam para identificar ou concluir por crime fiscal que é uma categoria de infração fiscal, mas que pode ter uma análise mais específica (PEREIRA, 2019, p. 127).

Já art. 137 do CTN, por sua vez, trata de responsabilidade, só que nesse caso a atribui pessoalmente ao agente que pratica as infrações. Tal dispositivo deve ser entendido como imputação a alguém das consequências dos atos praticados (CARNEIRO, 2020, p. 601).

Destaque-se que no âmbito tributário as penalidades são imputadas ao sujeito passivo da relação jurídica (da obrigação principal ou acessória). Desta forma, se o inadimplemento partiu da pessoa jurídica, a regra é que ela responda pela infração, mas o art. 137 faz ressalvas em que o agente responderá pessoalmente pelos seus atos (CARNEIRO, 2020, p. 602).

O Art. 138 do CTN traz a possibilidade da Denúncia Espontânea, por meio desse dispositivo, o CTN elenca hipóteses de exclusão da responsabilidade, bem como a atenuação das penalidades quando o contribuinte age de boa-fé e se acusa espontaneamente ao fisco, ou seja, comunica a sua infração desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal. Ela é pautada em dois requisitos básicos: a espontaneidade e o pagamento (CARNEIRO, 2020, p. 603).

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

Dentro das condições estabelecidas pelos dispositivos supracitados, o cerne desta pesquisa é em relação ao art. 136, CTN, pois se discute quanto à natureza dessa responsabilidade, se objetiva ou não, apesar de expressar claramente que “independe da intenção do agente ou do responsável”.

3.1 Natureza Jurídica

A seguir serão analisados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, nessa ordem, sobre a natureza jurídica da responsabilidade tributária por infrações.

3.1.1 Entendimento doutrinário

Há o entendimento de que a hipótese do art. 136, CTN, trata de responsabilidade objetiva, pois quando o artigo menciona que independe da intenção do agente, é porque ela não será invocada, ou seja, é irrelevante o elemento dolo (CARNEIRO, 2020, p. 600).

No entanto, há algumas ponderações a respeito que devem ser consideradas, tal qual o entendimento de Cláudio Carneiro (2020, p. 600), que pontua que:

O dispositivo em comento afasta apenas a necessidade da presença do dolo, o que significa dizer que na análise do cometimento da infração não há que se perquirir a existência do dolo, exigindo-se apenas que o sujeito passivo atue com culpa. Quando o referido artigo traz a expressão “salvo disposição de lei em contrário”, permite que lei trate a questão de forma diversa, ou seja, que a imputabilidade dependa da prova do elemento subjetivo.

Para Regina Helena Costa (2018, p. 227), o art. 136 hospeda norma de interpretação controvertida e seria um equívoco considerar a natureza jurídica dessa responsabilidade como objetiva, considerando-a subjetiva, como explica:

Dessa cláusula, muitos extraem a conclusão de que se cuida de responsabilidade objetiva. Entretanto, parece-nos equivocada tal interpretação. Isto porque responsabilidade objetiva é aquela que prescinde da ideia de culpa, em seu sentido amplo, vale dizer, a abranger tanto o dolo quanto a culpa em sentido estrito (negligência, imprudência ou imperícia). Ora, quando a lei declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, há que se entender estar afastado tão somente o dolo, e não a culpa em sentido estrito. Logo, tal responsabilidade não exige dolo para a sua configuração. Mas, por evidente, exige a culpa do infrator, como é a regra em matéria de direito sancionatório, o que demonstra tratar-se de autêntica responsabilidade subjetiva. Assim é que, mesmo ausente a intenção de não pagar o tributo no prazo de vencimento, o contribuinte sujeitar-se-á à multa correspondente – o dispositivo presume a culpa do infrator – que não teria atuado com a cautela necessária, presunção que entendemos ostentar caráter relativo, podendo ser afastada mediante prova inequívoca.

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

O doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 655), sobre a questão, também ressalva que “nota-se aqui uma declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva. Mas, como sua formulação não está em termos absolutos, a possibilidade de dispor em sentido contrário oferta espaço para que a autoridade legislativa construa as chamadas infrações subjetivas.”

Luciano de Almeida Pereira (2019, p. 151) explica que a responsabilidade em questão é objetiva porque “basta a mera infração para que esta seja trazida à tona”. Por esse motivo, independe da vontade do agente ou do responsável, da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, em conformidade com o dispositivo legal, mas com a ressalva de que lei pode dispor o contrário.

3.1.2 Entendimento jurisprudencial

Sobre a natureza jurídica da responsabilidade por infração, o Superior Tribunal de Justiça – STJ ratifica o entendimento de Cláudio Carneiro (2020, p. 600), que define:

Não se deve afirmar, a partir do art. 136, do CTN, generalizadamente, que a responsabilidade pela prática de infrações tributárias seja objetiva. Primeiro porque o próprio art. 136 do CTN ressalva que a lei pode exigir a intenção do agente como elemento essencial para a configuração do ilícito, o que de resto é imperativo quando da aplicação de sanções mais pesadas, em função de ilícitos mais graves.

A jurisprudência do STJ ao tratar da matéria, apresenta-se no sentido de admitir “temperamentos” na interpretação do art. 136, CTN, no que se refere à natureza dessa obrigação. Na tabela 1, destacam-se alguns julgados que ratificam esse posicionamento:

JURISPRUDÊNCIA	MINISTRO
AgRg no REsp 982.224/PR	Mauro Campbell Marques
REsp 254.276/SP AgRg no REsp 1220414/SC	Humberto Martins
REsp 278.324/SC REsp 267546/MG	João Otávio de Noronha
REsp 494.080-RJ	Teori Albino Zavascki
REsp 699.700-RS	Francisco Falcão

Tabela 1. Fonte: site do Superior Tribunal de Justiça <<https://scon.stj.jus.br/SCON/>>

Diante da Tabela 1, mostra-se a redação de algumas das jurisprudências citadas, como segue:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DOCUMENTAÇÃO. ERRO

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

MATERIAL SANADO. INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO E DE INTENÇÃO DE LESAR O FISCO. NÃO APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 136 DO CTN.

1. Não houve a alegada ofensa ao artigo 535 do CPC. É que, muito embora a parte recorrente tenha oposto embargos de declaração, tem-se que, em não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar o ingresso na instância extraordinária. Com efeito, afigura-se despicienda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

2. 'Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária in dubio pro contribuinte – arts. 108, IV e 112. Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005.' (REsp 278.324/SC; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006).

3. O art. 136 do CTN não foi considerado inconstitucional por esta Corte, não havendo que se falar em violação da Súmula Vinculante n. 10 ou do art. 97 da CF/88.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6.5.2010, DJe 27.5.2010. grifo nosso)

Em consonância, a jurisprudência abaixo cujo relator é o Ministro Humberto Martins, que trata de uma situação em que não foi cumprida uma obrigação acessória de inserir número de série na nota fiscal de produtos, gerando uma responsabilidade e sanção de perdimento de bens, conforme segue:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS NO MERCADO INTERNO POR TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. "OBITER DICTUM", TEMPERAMENTO NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 136 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Cuida-se, na origem, de medida cautelar inominada com a finalidade de afastar a pena de perdimento de bens aplicada a produtos estrangeiros, cuja importação a Receita Federal reputou irregular, por não constar nas notas fiscais o número de série das mercadorias.

2. O Tribunal "a quo" firmou a premissa fática de que as mercadorias foram importadas por empresas nacionais, e adquiridas por terceiro em território nacional (ora agravada), conforme trecho que transcrevo: "as notas fiscais foram emitidas por empresa nacional, condição não rebatida pela autoridade aduaneira. De fato, tal situação comprova a alegação da autora de que apenas adquiriu, junto a estabelecimentos situados no Brasil, as mercadorias importadas, não podendo, nesse andar, responder pessoalmente pela inobservância, por parte de tais estabelecimentos, de regras quanto ao preenchimento das notas fiscais."

3. O Tribunal "a quo" foi enfático ao afirmar que eventual incorreção no preenchimento dos documentos fiscais não pode ser imputado à agravada, pois "se, de um lado, alega-se a impropriedade na descrição dos produtos nas notas fiscais, doutro, a qualificação dos produtos apreendidos, formulada pela própria Auditoria Fiscal da Receita Federal, também não logrou demonstrar que não se trata dos mesmos bens indicados nos comprovantes. Ou seja, os produtos descritos na notas fiscais de transferência e aquisição (fls. 66 e 68) apresentadas pela autora se enquadram na descrição que foi elaborada pela SRF no Relatório de procedimento fiscal. Assim, à vista dos documentos, presume-se que correspondam aos produtos

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

apreendidos, presunção que não se descaracterizou, nos autos." Rever tal entendimento esbarra, sem dúvida, no óbice da Súmula 7/STJ.

4. Ademais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que, apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária "in dubio pro contribuinte".

5. Precedentes: AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6.5.2010, DJe 27.5.2010; REsp 254.276/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15.3.2007, DJ 28.3.2007, p. 198; REsp 278.324/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006, p. 239.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1220414/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2011, DJe 25/05/2011, grifo nosso)

Destarte, cabe pontuar que a possibilidade de admissão de temperamentos na interpretação trazida pelo STJ é dada diante de situações que possibilitem a aplicação da equidade e do princípio "*in dubio pro contribuinte*".

A equidade pode, assim como nas palavras do doutrinador Ricardo Maurício Freire Soares (2019, p. 240-241), ser explicada como:

Por derradeiro, a equidade consiste no ideal do justo empiricamente concretizado, implicando a aplicação prudente pelo julgador de seu sentimento de justiça, ai observar singularidades de um dado caso concreto. Enseja, assim, a preferência por uma interpretação mais humana e benigna da norma jurídica, com calibração teleológica das possibilidades hermenêuticas.

Já o princípio da lei tributária "*in dubio pro contribuinte*", como expressa o art. 112, CTN, significa que, no caso de dúvida, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, assim como no Direito Penal (COSTA, 2018, p. 141).

CONCLUSÕES

Percebe-se que na relação jurídica tributária criou-se a responsabilidade tributária como forma de garantir o pagamento do tributo, objeto dessa relação. Considerando que além da figura do contribuinte, que faz o fato gerador acontecer, a lei traz algumas hipóteses em que se pode exigir o cumprimento da obrigação de um terceiro, ampliando o rol de devedores.

Desvelou-se que na responsabilidade tributária por infração, por tratar-se do cometimento de um ilícito, a responsabilização será da pessoa que o cometer e que, ao institucionalizar essa responsabilidade, o legislador abriu margem para interpretação controvertida quanto a sua natureza jurídica.

CURTY, Michele Aparecida Viera
PAULÚCIO, Rafael
RAMOS, José Eduardo Silvério

Por fim, com o presente estudo, pode-se concluir que a natureza dessa responsabilidade é objetiva, contudo, de acordo com entendimento doutrinário apresentado e do Superior Tribunal de Justiça – STJ, há a possibilidade de se admitir temperamentos em sua interpretação com base na equidade e no princípio do “*in dubio pro contribuinte*”.

REFERÊNCIAS

- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 19 de janeiro de 2022.
- BRASIL, **Código Tributário Nacional** - Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 5 de janeiro de 2022.
- CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- FELIX, Gláucia Vieira; HENRIQUE, Márcio Alexandre Ioti. **Direito tributário - Direito Constitucional Tributário**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2018.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. **A Responsabilidade Tributária “Pessoal” Prevista No Código Tributário Nacional**. Revista Pensamento Jurídico – São Paulo – Vol. 16, Nº 1, jan./abr. 2022. Disponível em: <https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/321> . Acesso em 07 de setembro de 2022.
- PEREIRA, Luciano de Almeida. **Responsabilidade Tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/23014/2/Luciano%20de%20Almeida%20Pereira.pdf> f. Acesso em 06 de setembro de 2022.
- RAMOS, José Eduardo Silvério. **Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Teoria Geral do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.