

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP  
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB  
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**PAULO HENRIQUE MARINHO BORGES**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: ESTUDO DA APLICAÇÃO AOS  
SERVIÇOS NOTARIAIS E REGISTRALIS.**

**BRASÍLIA – DF,  
AGOSTO 2016**

**PAULO HENRIQUE MARINHO BORGES**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ESTUDO DA APLICAÇÃO AOS  
SERVIÇOS NOTARIAIS E REGISTRALIS.**

Trabalho de Monografia apresentado ao  
Curso de Pós-Graduação em Direito  
Tributário como requisito parcial para a  
obtenção de título de Especialista em  
Direito Tributário.

**BRASÍLIA – DF,  
AGOSTO 2016**

**Paulo Henrique Marinho Borges**

**Responsabilidade Tributária: estudo da aplicação aos serviços notariais e registrais.**

Trabalho de Monografia apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção de título de Especialista em Direito Tributário.

Brasília- DF, 22 de agosto de 2016.

---

Professor Orientador

---

Membro da Banca Examinadora

---

Membro da Banca Examinadora

Aos meus queridos pais com os quais  
conto com apoio incondicional.

“[...] Eu sou o dono e senhor do meu destino; Eu sou o comandante de minha alma. ” William Ernest Henley

## RESUMO

Esta monografia parte do marco teórico da responsabilidade tributária no intuito de verificar o tema dentro da atividade notarial e registral. Os oficiais de serventias extrajudiciais possuem como uma de suas atribuições a fiscalização do recolhimento de tributos e a realização de obrigações acessórias. Ocorre que esta tarefa, torna-se por demais árdua, quando nos deparamos com o complexo arcabouço tributário existente no Brasil. A constituição de 1988 ao cuidar do Sistema Tributário Nacional atribuiu ampla competência tributária, ou seja, possibilidade de criar tributos por todos os entes da federação, criando um complexo sistema de tributação que deve ser observado por notários e registradores no exercício de sua atividade sob pena de responsabilização. Portanto, esta monografia, possui o objetivo de abordar o tema da responsabilidade tributária de tabeliães e registradores e apontar os principais tributos a serem fiscalizados. Para a elaboração deste trabalho foi utilizado procedimento bibliográfico de consulta à renomados autores.

**Palavras-chave:** Responsabilidade. Tributos. Tabelião. Registrador. Cartório.

## **ABSTRACT**

This monograph has its theoretical framework tax compliance in relation to notarial and registry procedures. Extra-judicial officers are responsible for collecting taxes and ancillary obligations. This activity, however, has become increasingly difficult due to the complex legal structure in Brazil. The Brazilian Constitution of 1988 created an intricate legal tax framework that expanded taxation powers of all the entities of the federation, thus creating a complex legal tax system that must be respected by notaries and registrars, lest they be legally responsible. This monograph's goal, therefore, is to address the tax responsibilities of notaries and registrars and identify the main taxes to be inspected. A bibliography of renowned scholars was used to assist in developing this paper.

Key words: Responsibility. Taxes. Notary. Registrar. Registry Office.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO 1 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>10</b>
1.1 PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	10
1.2 MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE.....	14
1.2.1 Responsabilidade por substituição .....	14
1.2.2 Responsabilidade por transferência.....	18
1.2.3 Responsabilidade por sucessão.....	18
1.2.4 Responsabilidade por infrações. ....	27
1.4.5 Responsabilidade tributária de terceiros. ....	30
<b>CAPÍTULO 2 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE NOTÁRIOS E REGISTRADORES</b> .....	<b>34</b>
2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA ATIVIDADE NOTARIAL .....	34
2.2 DA ATIVIDADE NOTARIAL E REGISTRAL.....	37
2.3 TRIBUTOS A SEREM FISCALIZADOS.....	43
<b>CAPÍTULO 3 - PESQUISA REALIZADA JUNTO AO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL</b> .....	<b>48</b>
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>54</b>

## INTRODUÇÃO

Com a eclosão do sistema financeiro norte americano no ano de 2008, o mundo foi atingido por uma grave crise financeira que necessitou de apenas algumas horas para impactar absolutamente todas as economias dos países do globo.

Para tentar se proteger da onda negativa que abalava a economia mundial, o governo brasileiro adotou uma série de medidas econômicas com o objetivo de estimular o mercado interno para fortalecer a economia nacional e minimizar as consequências da crise. Os principais mecanismos utilizados foram a redução da carga tributária de vários setores da economia e, também, a diminuição das taxas de juros cobradas em financiamentos para a compra de imóveis e automóveis.

Em consequência das medidas adotadas, viu-se no decorrer dos anos de 2009 a 2014 uma grande expansão do mercado imobiliário brasileiro e, em virtude desse forte desenvolvimento, observou-se um aumento significativo no número de transações imobiliárias, gerando incremento na quantidade de lavraturas de escrituras públicas e registros de transferências de imóveis pelos tabeliães e registrados imobiliários.

O Código Tributário Nacional, no inciso VI do seu artigo 134, estabelece a responsabilidade solidária de terceiros pelo recolhimento de tributos, em atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis, nos casos de impossibilidade da cobrança direta do contribuinte. Dentre os terceiros que poderão ser responsabilizados encontram-se os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício nos atos praticados por eles ou perante eles.

Desde o Código Civil de 1916 Clóvis Beviláqua, inspirado no Código Civil Alemão, criou um sistema em que as transferências imobiliárias necessitariam de justo título, dotado de fé pública, lavrado por um tabelião de notas e o registro do respectivo título em um ofício especial, que passou a ser conhecido como registro de imóveis ou registro imobiliário.

Da forma como foi estruturado o sistema de transferências de propriedades imobiliárias, só pode ser considerado proprietário de um determinado imóvel aquele que não apenas possui justo título, mas que necessariamente o levou a registro.

Em consequência do formato estabelecido pela legislação civil, no que diz respeito à constituição da propriedade imobiliária, não demorou para que os fiscos dos entes tributantes verificassem que os ofícios de notas e registros imobiliários passaram a ser um rico instrumento para a identificação dos negócios jurídicos imobiliários realizados e, conseqüentemente, para a fiscalização do pagamento dos tributos incidentes sobre tais operações.

O tema em estudo possui relevância tributária, jurídica e econômica. As transações imobiliárias são negócios jurídicos importantes para arrecadação de tributos aos estados e municípios, através, principalmente, do ITCMD e ITBI. Ademais, as referidas transações são formas de preservação e transferência do patrimônio das famílias e, por sua relevância, devem necessariamente passar pelo crivo de um tabelião e registrador imobiliário para dar eficácia, publicidade e segurança às partes.

O presente estudo tem por objetivo verificar a aplicação da responsabilidade tributária no conjunto de fatores jurídicos que possibilitam a responsabilização dos tabeliães e registradores imobiliários pela fiscalização e recolhimento dos tributos incidentes nas transações que passam pelo seu crivo. Para tanto, pretende-se identificar quais os tributos incidentes sobre as operações imobiliárias.

Ao final pretende-se identificar quando e em que medida os tabeliães e registradores poderão ser responsabilizados pelo não pagamento de tributos incidentes sobre operações imobiliárias.

Utilizar-se-á pesquisa bibliográfica para verificar a posição de variados autores sobre o tema abordado. Realizar-se-á ainda citação de estudiosos sobre o tema com a confrontação de seus diferentes pontos de vista sobre a problemática estudada.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para o entendimento da questão referente à responsabilidade tributária dos notários e registradores, é fundamental, primeiramente, abordar o tema da responsabilidade tributária e seus pressupostos

### 1.1 PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A expressão “responsabilidade tributária” comporta duplicidade de conceitos. O primeiro, com espeque na Teoria Geral do Direito, de forma ampla, é o poder exercido pela Fazenda Pública para efetuar a cobrança da exação em face do contribuinte. O segundo, respaldado na Teoria Geral do Direito Tributário, de forma *stricto sensu*, considera a responsabilidade tributária à atribuição pelo pagamento do tributo àquele que não é contribuinte.

Consoante os ensinamentos de Hugo de Brito Machado o *dever* e a *responsabilidade* são expressões distintas:

O *dever* situa-se no momento da liberdade. Aquele a quem é atribuído é livre para decidir se cumpre ou não cumpre o dever. A *responsabilidade*, diversamente, é um estado de sujeição. Aquele a quem é atribuída dela não pode fugir, posto que a ordem jurídica lhe impõe.

É certo que o dever e a responsabilidade podem ser simultaneamente atribuídos à mesma pessoa. É possível, porém, a atribuição de responsabilidade a quem não seja o sujeito do dever jurídico. Em outras palavras, é possível atribuir responsabilidade a quem não esteja ligado originariamente a determinada relação jurídica como devedor. Mas isso não quer dizer que a atribuição do dever jurídico não envolva implicitamente atribuição simultânea de responsabilidade. Pelo contrário, o que geralmente acontece é exatamente a coincidência de dever e de responsabilidade atribuídos à mesma pessoa. Entretanto, mesmo assim, vislumbramos diferença entre o dever e a responsabilidade, bastando para tanto que se imagine a relação jurídica em seu aspecto dinâmico. Em primeiro lugar, tem-se o dever. Se ocorre o seu adimplemento, tudo ficará encerrado. Se não ocorre, e se há na mesma relação jurídica a responsabilidade, está surgirá como um segundo momento na dinâmica da relação jurídica.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 503-504. V. II.

Após esta distinção identifica-se os pressupostos da responsabilidade tributária contemplados no Código Tributário Nacional nos artigos 128, 134 e 135. Entende-se estes pressupostos como sendo a relação pessoal e direta com a situação fática originária do fato gerador do tributo, como também a situação pela qual ocorreu a inadimplência tributária pelo contribuinte.

O inciso primeiro do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional conceitua contribuinte como sendo a pessoa, física ou jurídica, com relação de natureza econômica, pessoal e direta com o evento que constitui o respectivo fato gerador. Desta forma, percebe-se a existência de uma relação de identidade entre a pessoa responsável pelo pagamento da exação com aquela que participou diretamente do fato imponible. Desta forma, usualmente a lei atribui o pagamento do tributo à pessoa que participou diretamente da relação econômica. Em resumo, o “contribuinte será aquela pessoa física ou jurídica que realizar a materialidade descrita na regra-matriz tributária. Se o critério material é composto de um verbo e seu complemento, isso significa que alguém terá que realizar tal conduta descrita no verbo”.<sup>2</sup>

Contudo, considera-se responsável o indivíduo que não possui a condição de contribuinte e sua obrigação pelo pagamento do tributo decorre de disposição expressa de lei. O responsável é sujeito passivo indireto e não possui relação econômica direta com a situação proveniente da ocorrência do fato gerador.

No entender de Luciano Amaro<sup>3</sup>

a figura do responsável aparece na problemática da obrigação tributária principal por uma série de razões que são valorizadas pelo legislador ao definir a sujeição passiva tributária. Após definir o fato gerador e, naturalmente, localizar a pessoa que deveria (ou poderia) ocupar o polo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte, o legislador pode ignorar esse personagem e eleger com sujeito passivo outra pessoa (que tenha relação com o fato gerador).

Entretanto, consoante o disposto no inciso II do parágrafo único do artigo 121, cumulado com o artigo 128, ambos do CTN, não se pode atribuir a responsabilidade

---

<sup>2</sup> BECHO, Renato Lopes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 1000.

<sup>3</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 304.

tributária pelo pagamento do tributo a qualquer terceiro, mas somente à 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.

Desta forma, cabe ao estudioso do direito verificar a intensidade do vínculo do sujeito passivo com a obrigação tributária, que deverá existir, mas sem configurar relação pessoal e direta com o fato gerador, pois caso contrário estar-se-á diante do contribuinte e não do responsável tributário. Ainda sobre o tema, o professor Eduardo Sabbag<sup>4</sup> ressalta: “é de suma importância aferição da intensidade do vínculo, que, existindo, deve se mostrar na dosagem precisamente correta.”

Para estabelecer a diferenciação entre responsabilidade pessoal e responsabilidade subsidiária faz-se necessário observar a disposição do artigo 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. (...) a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a 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.<sup>5</sup>

Da observância do citado dispositivo, pode-se verificar que a responsabilidade tributária pode incidir unicamente sobre o sujeito passivo, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte, ou recair de forma subsidiária, supletiva, ou seja, possibilidade em que ambos serão convocados a arcar com o ônus tributário, seguindo-se uma preferência de ordem natural.

A responsabilidade será pessoal quando o contribuinte for retirado totalmente da obrigação tributária e incidirá à terceira pessoa que será responsável pelo pagamento da exação fazendo com que o contribuinte não arque com nenhum ônus, conforme segunda parte do artigo supramencionado.

---

<sup>4</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 728.

A responsabilização pessoal está prevista no artigo 131 e seus incisos:

São pessoalmente responsáveis:

- I- O adquirente ou remidente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- II- O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou meação;
- III- O espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

O artigo transcrito trata da responsabilidade pessoal e exclusiva das pessoas indicadas nos incisos I, II e III, ao retirar a responsabilidade dos originais devedores. Estes não serão responsáveis nem mesmo supletivamente ou solidariamente, já que o devedor substituído pode ter desaparecido ou não ter importância.

Existem outras possibilidades de responsabilizar pessoalmente terceiros ao analisarmos o artigo 135 do Código Tributário Nacional<sup>6</sup>. O referido artigo atribui responsabilidade pessoal aos mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes além de todos os indicados no artigo 134 do mesmo diploma legal.

Neste ponto o contribuinte sofre atos abusivos, não autorizados, ou infringentes à lei, cometidos por representantes, motivo pelo qual se busca responsabilizar pessoalmente os responsáveis pela ilegalidade. Desta forma, as empresas não serão punidas quando existir excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Entretanto, a responsabilidade será subsidiária ou supletiva quando o contribuinte for excluído parcialmente do adimplemento da obrigação tributária. Nestes casos à lei atribui de forma expressa a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário a um terceiro, vinculado ao fato gerador da exação, e exclui o contribuinte ou atribui um caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação.

---

<sup>6</sup> Artigo 135 do CTN: "São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. I- as pessoas referidas no artigo anterior; II- os mandatários, prepostos e empregados; III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, deve-se efetuar a cobrança inicialmente do contribuinte e caso não disponha de meios de adimplir a obrigação tributária, exige-se do responsável. Portanto, o responsável solidário só será chamado a efetuar o pagamento “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”<sup>7</sup>.

## 1.2 MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE

De acordo com a doutrina, no momento do surgimento do vínculo jurídico entre o responsável, indicado pela lei, e o sujeito ativo do tributo, a responsabilidade tributária pode ser qualificada como sendo por substituição ou por transferência.

Quando se tratar da modalidade de responsabilidade por substituição, a sujeição passiva do responsável surge antes da existência do fato gerador. Entretanto, quando for por transferência, no momento do surgimento da obrigação, a lei definirá o motivo da modificação do ocupante do polo passivo da obrigação e, desta forma, surgirá o responsável tributário.

Desta forma, a responsabilidade por transferência comporta as situações de responsabilidade por sucessão, por solidariedade e de terceiros.

### 1.2.1 Responsabilidade por Substituição

Na modalidade de responsabilidade por substituição, como dito acima, desde a ocorrência do fato gerador a sujeição passiva atinge pessoa distinta daquela que possui relação pessoal e direta com a situação fática prevista na lei como sendo suficiente para a incidência da exação. Em nenhum momento, o dever de pagar o tributo é atribuído ao contribuinte, não havendo alteração subjetiva na obrigação.

---

<sup>7</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 314.

O exemplo mais conhecido e citado pela doutrina é o da responsabilidade que a lei faz incidir sobre a fonte pagadora dos rendimentos auferidos pelos trabalhadores, no caso do imposto de renda das pessoas físicas. Nesta situação, no instante em que a fonte disponibiliza os rendimentos, nasce a obrigação tributária relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física. O sujeito passivo já é o próprio empregador, que possui o dever legal de reter o imposto devido e recolher aos cofres federais.

Portanto, na situação apresentada, o empregador efetivamente substitui o contribuinte no polo passivo da obrigação tributária. Desta forma, podemos vislumbrar duas modalidades de substituição tributária que serão detalhas nos próximos dois sub tópicos. A substituição tributária regressiva e progressiva.

A substituição tributária regressiva, também conhecida como para trás ou antecedente ocorre quando pessoas que ocupam posições anteriores na cadeia produtiva de determinado produto são substituídas por aquelas ocupantes de posições posteriores da cadeia. Esta situação é facilmente identificada na cadeia de produção e industrialização do leite.

O que é mais fácil para o fisco? Efetuar a cobrança do IPI de cada fazenda produtora de leite do país ou apenas de alguns poucos laticínios que compram este leite e o industrializam? Obviamente efetuar a cobrança do imposto sobre uma quantidade menor de agentes, além de ser mais fácil, demanda menos tempo e custos inferiores para o fisco.

É comum a lei tributária estabelecer que as indústrias substituam os seus fornecedores como devedores dos tributos incidentes nas vendas realizadas ao próprio industrial. Desta forma, na situação apresentada como exemplo, o laticínio será sujeito passivo tanto das aquisições de leite feitas dos produtores quanto nas vendas realizadas aos supermercados. No primeiro momento será responsável tributário, pois mesmo não tendo relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador, possui vinculação com tal situação e sua responsabilidade decorre de disposição legal. No segundo momento, nas vendas do laticínio para os supermercados, possuirá relação pessoal e direta com o fato gerador da exação.

O professor Ricardo Alexandre, em sua obra *Direito Tributário esquematizado*, explica: "..., percebe-se que as pessoas que ficaram "para trás" nas cadeias de produção e circulação são substituídas por aquelas que estão mais à frente nessa cadeia. Vale dizer, a terminologia consagrada qualifica a substituição tributária como "para frente" ou "para trás" sob a ótica do substituído e não do substituto. ”<sup>8</sup>

A substituição tributária para frente ou progressiva, diferentemente da regressiva, ocorre quando pessoas que ocupam posições posteriores da cadeia de produção são substituídas, na obrigação de adimplir a obrigação tributária por aquelas ocupantes de posições anteriores.

Neste ponto deve ser feita a mesma pergunta contida no subitem anterior, olhando sempre da ótica do substituído. O que é mais fácil para o fisco? Efetuar a cobrança do imposto de cada concessionária de veículos do país ou cobrar diretamente e de forma única das montadoras? A justificativa é a mesma. Efetuar a cobrança do imposto sobre uma quantidade menor de agentes, além de ser mais fácil, demanda menos tempo e custos inferiores para o fisco, mesmo no que diz respeito aos fatos geradores que ocorrerão apenas no futuro.

No caso apresentado, em um primeiro momento a fabricante de veículos é contribuinte direta do tributo, pois é ela quem pratica o ato do fato gerador do ICMS, possuindo relação pessoal e direta. Já em relação às concessionárias e aos consumidores, a montadora será responsável pelo recolhimento do tributo, pois sua obrigação decorre de determinação legal, mesmo sem possuir relação direta e pessoal com a saída dos veículos das concessionárias.

Desta forma, todo o tributo da cadeia produtiva será pago mesmo tendo ocorrido apenas o primeiro fato gerador. Neste ponto, existe uma presunção da ocorrência dos fatos geradores posteriores e o recolhimento do tributo é realizado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria seja vendida ao consumidor final. Este montante é definido pela aplicação do que chamamos de regime de valor agregado conforme definido no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, levando em conta as especificidades de cada situação.

---

<sup>8</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.p. 315.

De acordo com Ricardo Alexandre<sup>9</sup>, a possibilidade de antecipação pelo pagamento de tributo cujo o fato gerador ainda não ocorreu implica em violação aos princípios tributários da tipicidade, da capacidade contributiva e do não confisco. Note-se que a violação ao princípio da tipicidade ocorre pelo fato de a situação fictícia, prevista em lei como fato gerador do tributo, não ter ocorrido, sendo impossível sua cobrança. O Superior Tribunal de Justiça se debruçou sobre a questão no julgamento do Recurso Especial 89.630/PR, de relatoria do Ministro Ari Pargendler, nos seguintes termos:

[...] com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência do tributo fixado por lei não se confunde com a cobrança do tributo, pelo que o sistema de substituição tributária não agride o ordenamento jurídico tributário.<sup>10</sup>

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu que “a cobrança do ICMS por meio de estimativa ‘constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide’”<sup>11</sup>

Os defensores de que a substituição tributária progressiva viola os princípios da capacidade contributiva e do não confisco alegam que o ICMS é um tributo concebido para possibilitar a transferência do encargo econômico ao adquirente da mercadoria, de modo que o alienante só poderia ser chamado a efetuar o pagamento do tributo após ter recebido do adquirente.

O jurista Ricardo Alexandre afirma estar este argumento superado “pelo fato de o impacto econômico da cobrança antecipada ser apenas provisório, pois, quando da ocorrência da venda final, será recuperado o valor do ICMS que atingiu o fabricante antecipadamente”.<sup>12</sup> Desta forma, quando a mercadoria é vendida ao consumidor, todo o ônus da cadeia produtiva é transferido ao adquirente do produto.

---

<sup>9</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed.p. 317.

<sup>10</sup> STJ, 2ª T., REsp 89.630/PR, REL. Min Ari Pargendler, j. 08.06.1999, DJ 01.07.1999, p. 161.

<sup>11</sup> RE194.382.

<sup>12</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9.ed. p. 319.

Atualmente a substituição tributária progressiva é expressamente prevista na Constituição. Esta permissão tornou-se constitucionalmente permitida com o advento da Emenda Constitucional 3/1993.

### **1.2.2 Responsabilidade por Transferência**

De forma diversa do que observamos na responsabilidade por substituição, onde desde a ocorrência do fato gerador a sujeição passiva atinge pessoa distinta, na responsabilidade por transferência a alteração do polo passivo se dá com a ocorrência de evento posterior à ocorrência do fato gerador.

O exemplo mais comentado pela doutrina é a situação do IPTU quando da morte do proprietário do imóvel. Nestes casos, por ocasião do falecimento do contribuinte originário, a sujeição passiva é transferida para o espólio do *de cujus*. Após feita a partilha dos bens, ocorrerá nova transferência para os sucessores e para o cônjuge meeiro, conforme se verifica na observância dos incisos I e II do artigo 131 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, ao analisar o exemplo anterior, não é difícil verificar a possibilidade de ocorrência de dois tipos de transferência: A primeira delas ocorre do contribuinte para o responsável (morte do proprietário do bem e transferência para o espólio) e a segunda de responsável para responsável (transferência do espólio para os herdeiros ou meeira).

### **1.2.3 Responsabilidade por sucessão**

A responsabilidade por sucessão, também conhecida com responsabilidade por sucessores, foi disciplinada pelo Código Tributário Nacional dos artigos 129 a 133. Como dito no tópico anterior a obrigação tributária se transfere para outro devedor em virtude da ocorrência de algum fato que impossibilite a cobrança do contribuinte originário. Nas palavras do professor Eduardo Sabbag: “Aqui a obrigação

se transfere para outro devedor em virtude do “desaparecimento” do devedor original”.<sup>13</sup>

Desta forma podem ocorrer duas hipóteses de transferência. A primeira delas, *causa mortis*, onde o ônus tributário é transferido para os herdeiros que passarão a ser pessoalmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação tributária conforme exposto nos incisos II e III do artigo 131 do CTN, senão vejamos:

Artigo 131. São pessoalmente responsáveis:

II- o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III- o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão.

A segunda possibilidade é a transferência *inter vivos* onde a obrigação será transferida em quatro diferentes hipóteses, quais sejam: Transmissão de imóveis ou sucessão imobiliária; transmissão de bens móveis; transmissão de estabelecimentos comerciais, industriais ou profissionais; e quarta e última hipótese, a transmissão em decorrência de fusão, incorporação, transformação ou cisão.

De forma resumida, podemos concluir que os sucessores passarão a ser responsáveis por todos os débitos tributários do sujeito passivo originário, referentes aos fatos geradores surgidos anteriormente a data da ocorrência do fato que definiu a sucessão, de forma a tornar irrelevante a progressão da constituição definitiva do tributo. Assim, o que definirá as obrigações definidas será o fato gerador e não o lançamento tributário.

Conforme os ensinamentos do eminente professor e Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luiz Alberto Gurgel de Faria,

à ‘obrigação’ é que será importante para a compreensão da norma, podendo-se resumir o comando dizendo que todas as obrigações porventura existentes à época da sucessão se transferem ao

---

<sup>13</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 744.

sucessor, independentemente de ter havido o lançamento ou não, sendo, pois, despiciendo que o crédito tributário correspondente já tenha sido constituído.<sup>14</sup>

As ocorrências de responsabilidade dos devedores por sucessão podem ocorrer e quatro situações distintas, quais sejam: adquirente bens imóveis, adquirente de bens móveis, responsabilidade por sucessão *causa mortis* e responsabilidade na sucessão empresarial.

Para iniciar a abordagem ao tema da responsabilidade dos adquirentes de imóveis torna-se fundamental a análise do artigo 130 do CTN:

Artigo 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo o fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

O artigo transcrito diz respeito a todos os tributos incidentes sob o bem imóvel, sejam eles impostos taxas ou contribuições de melhoria. Dúvida poderá surgir ao observarmos que o artigo não contemplou o ITBI e o ITCMD como hipóteses de responsabilidade por transferência. Neste caso devemos fazer uma interpretação extensiva do dispositivo para chegar à conclusão de que estes impostos, apesar de não terem sido mencionados de forma expressa pelo código também poderão ser transferidos, sob pena de causarmos uma incongruência do sistema normativo. Fundamental salientar que o dispositivo cita apenas *tributos*, o que nos leva a concluir pela exclusão de multas, juros ou correção monetária.

À luz dessa responsabilização, o sujeito passivo de tais tributos passa a ser o novo proprietário, posseiro ou foreiro, no lugar do alienante, independentemente de condições quaisquer, havendo nítida sub-rogação pessoal ou responsabilidade por sucessão pessoal. Veja que

---

<sup>14</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. 11 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999 p. 626.

não é o caso de “solidariedade”, nem nos parece hipótese de “responsabilidade subsidiária”.<sup>15</sup>

Neste ponto, é de extrema importância observar que caberá ao tabelião exigir não apenas os documentos necessários para a lavratura da escritura, mas também os comprovantes de pagamento de todos os tributos incidentes sobre o imóvel. Caso falhe nesta tarefa, poderá ser responsabilizado e compelido a pagar o tributo. Desta forma, por ocasião a lavratura das escrituras que digam respeito à transferência imobiliárias, é fundamental a apresentação das certidões negativas expedidas pelos fiscos municipais, estaduais e federais.

Conseqüentemente, em virtude de as certidões serem dotadas de presunção relativa de veracidade, ao constar na escritura a apresentação das mesmas, tanto o adquirente do imóvel quanto o tabelião não poderão ser compelidos ao pagamento da exação como podemos observar na parte final do artigo 130 do CTN:

Artigo 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo o fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, **salvo quando conste do título a prova de sua quitação.** (Grifo nosso)

Outra situação onde o adquirente do imóvel também não será responsabilizado pelos tributos é quando a aquisição se der em hasta pública. Nestes casos os valores das eventuais dívidas existentes já estão incluídas no valor de arrematação. Desta forma, mesmo que o valor do imóvel seja insuficiente para a quitação dos débitos tributários, o adquirente não será o responsável pela sua liquidação. Assim, o arrematante deve apenas honrar o lance ofertado para receber o bem livre de quaisquer ônus tributário. Tal entendimento pode ser verificado na ementa do julgamento do Recurso Especial, proferido pelo Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, no STJ:

EMENTA: (...). Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, não fica o arrematante

---

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 746.

responsável pelo eventual saldo devedor. A arrematação tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários.<sup>16</sup>

Com espeque no inciso I do artigo 131 do Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade do adquirente de bens móveis, a doutrina afirma ser hipótese de responsabilidade pessoal e exclusiva, afastando a reponsabilidade dos sujeitos passivos originais de forma com que estes não responsam de forma subsidiária ou solidária. Vejamos o dispositivo:

Artigo 131. São pessoalmente responsáveis:  
I- O adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos.

O artigo mencionado não informa claramente a qual tipo de bens se refere. O artigo 130 cita expressamente os bens imóveis, o que nos leva a crer, mediante interpretação conjunta dos dispositivos, ter o legislador desejado regular a responsabilidade dos adquirentes de bens móveis no inciso I.

O artigo 131, I

[...] é uma ampliação do conteúdo do art. 130, que cuidava apenas dos imóveis. Aqui, todos os bens são incluídos, cabendo à pessoa que adquirir ou remir (...) arcar com a responsabilidade pela exação. A regra do inciso I merece reservas, pois reflete uma extensão imensurável. A se fazer uma interpretação literal do preceito, uma pessoa que adquirisse uma camisa, *v.g.*, em uma loja que não recolhesse o tributo correspondente por tal operação, ficaria responsável pelo pagamento da exação, o que não seria admissível, de maneira que dispositivo há de ser aplicado com cautela<sup>17</sup>.

Nesse sentido, a responsabilidade por transferência de bens imóveis foi tratada pelo artigo 130 do CTN e a referente aos bens móveis pelo inciso I do artigo do artigo 131 do Código Tributário. Para o professor Hugo de Brito Machado “o adquirente, ou remitente de quaisquer bens, sejam móveis ou imóveis, responde pelos tributos

---

<sup>16</sup> Resp 166.975/SP, 4ªT. rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, j. 24-08-1999.

<sup>17</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. p. 630.

relativos a esses bens. Tratando-se de imóveis, nos termos do art. 130 do Código Tributário Nacional. Tratando-se de bens móveis ou semoventes, nos termos do art. 131, I<sup>18</sup>

Em relação a responsabilidade, a situação configura-se de forma simples. O adquirente de um bem móvel assumirá a responsabilidade pelas dívidas anteriores à aquisição. Exemplificando, ao adquirir um veículo cujo o pagamento do IPVA esteja em aberto, o novo proprietário será o responsável tributário para a quitação da taxa.

Os incisos II e III, do artigo 131, do Código Tributário Nacional, abordam a sucessão *mortis causa*, ou seja, a transmissão do patrimônio em decorrência da morte do proprietário-contribuinte.

Artigo 131. São pessoalmente responsáveis:

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III- o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

O legislador não fez uso da melhor didática na ordem estabelecida nos incisos. Na ocasião da morte do contribuinte originário os tributos por ele devidos recairão primeiramente sobre o espólio, previsto no inciso III, e somente após a partilha recairá sobre os herdeiros, contemplados no inciso II. Portanto, a doutrina recomenda interpretar o inciso III antes do inciso II, invertendo a sua leitura para maior compreensão do tema.

Forçoso observar que por ocasião da morte, o contribuinte originário poderá deixar não apenas o patrimônio, mas também dívidas, inclusive tributárias, para seus herdeiros. Assim, os adquirentes por sucessão receberão não apenas o ativo, mas também o passivo do falecido.

Por ocasião da morte, pelo princípio da *saisine*, abre-se a sucessão para que seja realizada a partilha dos bens. Esta sucessão poderá ser feita judicialmente

---

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35. ed. p. 152.

perante um juiz ou de forma extrajudicial, no cartório de notas, quando não houverem herdeiros incapazes e todos estiverem de pleno acordo com a distribuição dos bens.

No momento da morte surge o chamado espólio, que consiste no conjunto de bens, direitos, dívidas e responsabilidades do falecido. “O espólio não é uma “pessoa”, embora o CTN o trate como tal, considerando-o “pessoalmente responsável”, ou seja, atribuindo-lhe a feição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária.”<sup>19</sup>

Desta forma, o espólio será responsável pelas dívidas tributárias do falecido realizadas em vida, com os respectivos fatos geradores ocorridos até a data da morte tornando-se um verdadeiro sujeito passivo indireto. Eventualmente poderão surgir novas dívidas durante o procedimento de inventário, como por exemplo o IPTU de um apartamento ou o IPVA de um veículo. Nestes casos, a responsabilidade pelos tributos também será do espólio, não recaindo ainda sobre os herdeiros, nem sobre o *de cujos* que não mais existe. Verifica-se, portanto, que nestas situações o espólio, além de responsável, passará a ser contribuinte direto das dívidas recentes.

Com a sentença de partilha ou a finalização do inventário extrajudicial, ficam definidos quais os bens passarão a pertencer a cada sucessor e ao cônjuge meeiro dissolvendo-se o espólio. Após a partilha, eventuais dívidas sobre o patrimônio incidirão sobre os sucessores que responderão por todas as obrigações surgidas até a data da partilha, no limite de seus quinhões recebidos.

É importante salientar que por disposição do artigo 192 do Código tributário Nacional, nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem a prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

Por fim, devemos ressaltar que a responsabilidade tributária versará apenas sobre tributos, juros e correção monetária, não contemplando as penalidades eventualmente aplicáveis, como por exemplo multas atribuídas ao falecido.

Ementa: MULTA. TRIBUTO. RESPONSABILIDADE DO ESPÓLIO. Na responsabilidade tributária do espólio, não se compreende a multa

---

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 750.

imposta ao *de cuius*. Tributo não se confunde com multa, vez que estranha àquele a natureza de sanção presente nesta.<sup>20</sup>

Em que pese as óbvias divergências da sucessão por morte de pessoa física e sucessão empresarial, em razão de a primeira tratar de ser humano e a segunda de uma ficção jurídica, a regra para a solução da sucessão da responsabilidade tributária é semelhante em sua essência.

Na sucessão empresarial, a pessoa jurídica que nascer em virtude de uma operação societária, passará a ser responsável pelas dívidas existentes anteriormente. Assim, será responsável pelos débitos tributários em aberto até a data do ato de transformação, fusão, cisão ou incorporação.

Neste sentido, os ensinamentos do professor Eduardo Sabbag: “(...) O desaparecimento de uma gera a responsabilização daquela outra que a ela suceder. Evidencia-se, assim, mais um caso de responsabilidade exclusiva (e não “subsidiária”!) das empresas fusionadas, transformadas, incorporadas ou cindidas, independentemente de quaisquer condições.”<sup>21</sup>

Nesta toada, fundamental a análise do artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Ao fazer uma análise gramatical do excerto, podemos verificar que o mesmo não tratou expressamente das empresas cindidas. O motivo para tal omissão é em função de o instituto da cisão só ter sido regulamentado pela Lei das Sociedades

---

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito tributário. Recurso Extraordinário nº 95.213-6/SP, 2ª Turma. rel. Min. Décio Miranda, dj. 11-05-1984.

<sup>21</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 753.

Anônimas (Lei 6.404/76), publicada praticamente após dez anos da edição do Código Tributário Nacional.

É de fundamental importância observar que os institutos da cisão, transformação, incorporação e a fusão não são fatos geradores de tributos, sendo, em verdade, várias possibilidades de um mesmo instituto: A modificação das sociedades. Portanto, não há incidência tributária sobre a alteração da forma jurídica de uma empresa, mas sim responsabilização pelas exações incidentes sobre a anterior. Destaca-se jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Ministro José Delgado, sobre o tema:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. COMERCIAL. SOCIEDADE COMERCIAL. TRANSFORMAÇÃO. INCORPORAÇÃO. CISÃO. FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. I- Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial. II – A sociedade comercial – pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes daqueles relativos aos condôminos (Kelsen). III – Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente, comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil. IV – A transformação em qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS. (REsp 242.721/SC, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 19-06-2001.)

Outra possibilidade de responsabilidade tributária na sucessão empresarial é a tratada pelo parágrafo único do artigo 132. O dispositivo destaca que também ocorrerá a responsabilidade tributária nos casos de extinção da pessoa jurídica de direito privado quando a exploração da atividade for continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social ou como empresário individual.

Importante destacar que o sócio remanescente deve continuar a exploração da mesma atividade exercida na sociedade extinta, incidindo a responsabilização independentemente da regular inscrição da nova pessoa jurídica no registro público competente.

Tratando do tema, destacam-se as palavras de Aliomar Baleeiro:

Se desaparece a personalidade legal da Pessoa Jurídica de Direito Privado, por distrato, dissolução ou outra causa jurídica, mas seus negócios, não obstante, prosseguem na exploração exercida por sócio remanescente ou seu espólio, ainda que sob outra razão social ou firma, mesmo individual, o continuador responde pelos tributos devidos pela empresa dissolvida ou pelo *de cujus*. (...) A unidade econômica criada sobrevive, respondendo o ativo ou o cabedal pelas obrigações, para com o Fisco. Já era pacífico na legislação federal e local anterior ao CTN.<sup>22</sup>

Por fim, cabe destacar que a responsabilidade neste item é por transferência e por sucessão, não se confundindo com a responsabilidade dos sócios pelos tributos relativos aos atos em que hajam intervindo ou pelas omissões que lhes sejam atribuídas nos casos de liquidação de sociedade de pessoas. Nestes casos a responsabilidade será por substituição e pessoal.

#### **1.2.4 Responsabilidade por infrações.**

A responsabilidade por infrações atribui de forma pessoal e exclusiva aos mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes, além das constantes nos incisos do artigo 134 do CTN, a responsabilização pelo pagamento de tributos quando agirem com excesso de poderes ou infração de lei. Dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

---

<sup>22</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013 p. 749-750.

Ao fazer uma análise do preceito citado, podemos verificar que o contribuinte, normalmente uma pessoa jurídica, é vítima de condutas abusivas, ilegais ou não autorizadas de seus prepostos, sendo essa a razão para a atribuição de responsabilidade pessoal destas pessoas, ficando o sujeito passivo afastado da relação obrigacional.

O dispositivo legal faz uma verdadeira tipificação das condutas proibidas, quais sejam: agir com excesso de poderes, infração da lei, contrato social ou estatutos. Por excesso de poderes podemos considerar a conduta onde o preposto age por conta própria exacerbando as atribuições que lhe foram conferidas pela norma legal, contratual ou estatutária. Neste caso existe um comportamento comissivo por parte do agente, que sabe não estar autorizado a praticar tal conduta e mesmo assim a pratica. O exemplo utilizado por Ricardo Alexandre<sup>23</sup> é o caso do diretor de sociedade que adquire um bem imóvel, sabendo não estar autorizado a fazê-lo sem a anuência de todos os sócios. A dívida de ITBI, neste caso, recairá pessoalmente sobre ele.

Na infração de lei, contrato social ou estatuto, antes de mais nada, é fundamental observar o conteúdo da súmula número 430 do STJ:

Súmula n.430 do STJ: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Ao fazer uma análise do conteúdo abordado pela súmula, chegamos à conclusão de que o simples inadimplemento da obrigação de pagar o tributo, sem a ocorrência de dolo ou fraude, restará configurada apenas a moeda da empresa, não havendo que se falar em responsabilização pessoal dos mandatários, prepostos, diretores ou gerentes da mesma.

É fundamental, para que haja responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor da pessoa jurídica, devendo ser indiscutivelmente provada. No entanto, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça nem sempre foi assim. Na década de 2000, reinava no tribunal da cidadania o entendimento de que o mero

---

<sup>23</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. p. 348.

inadimplemento poderia ser considerado uma infração à legislação tributária, configurando, assim, responsabilização pessoal.

Atualmente as decisões jurisprudenciais têm considerado como exemplos de infração à lei o caso do empregador que ao efetuar a retenção do Imposto de Renda de seus funcionários se apropria dos valores e não efetua o recolhimento ao Erário, como também quando ocorre a dissolução irregular de sociedades ao deixar dívidas tributárias e nenhum patrimônio para saudá-lo. Segue jurisprudência sobre o tema:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – OFENSA AO ART. 535, II DO CPC – INOCORRÊNCIA – DISSOLUÇÃO IRREGULAR – SÓCIO-GERENTE – REDIRECIONAMENTO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135, INCISO III, DO CTN. (...). É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios. 3. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 4. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 5. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta. 6. Imposição da responsabilidade solidária. 7. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 1017732/RS, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 25/03/2008.)

EMENTA: (...) EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA DA SOCIEDADE. IRREGULARIDADE NA CDA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS, GERENTES, ADMINISTRADORES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATO OU FATO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI. CTN, ART. 135. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. ACOLHIMENTO. (...) Os sócios diretores, gerentes ou representantes da sociedade (pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos ou fatos maculados de excesso de poderes ou com infração da lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III). Embargos de declaração acolhidos sem modificar a conclusão do julgado. (EDcl no REsp 258.565/RS, 2ª T., rel. Min Francisco Peçanha Martins, j. 06-05-2004).

Finalizando a jurisprudência sobre o tema, fundamental a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula nº 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Desta forma podemos concluir este tópico asseverando que não basta para a responsabilização dos mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes o inadimplemento das obrigações tributárias, mas sim o dolo de agir em fraude à lei, contrato social ou estatutos.

#### **1.2.5 Responsabilidade tributária de Terceiros.**

A reponsabilidade de terceiros foi tratada pelo Código Tributário Nacional nos artigos 134 e 135. Os terceiros responsáveis são aqueles que em algum momento falharam no cumprimento de um dever legal de administração ou cuidado do patrimônio do contribuinte.

Na primeira possibilidade o responsável opera de forma regular, sem infringência à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Os terceiros possuem vínculo jurídico e relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária. É a situação dos pais, em relação aos tributos devidos pelos seus filhos menores, com os tutores e curadores, nos tributos devidos pelos seus tutelados e curatelados, os administradores de bens de terceiros e todas as demais pessoas especificadas no artigo 134 do CTN *in verbis*.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes nos atos em que intervirem 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 e bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV- o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V- o síndico e 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 de seu ofício;
- VII- os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Desta forma, pode-se verificar um claro benefício de ordem, onde o terceiro só responderá com seu patrimônio se o contribuinte não for capaz de arcar com o adimplemento do tributo. “Nessa medida, a Fazenda Pública deverá esgotar todos os caminhos para alcançar os bens do devedor principal, voltando suas atenções aos terceiros, após frustrada a tentativa de percepção de recursos do contribuinte.”<sup>24</sup>

Assim, para se falar em responsabilidade das pessoas elencadas no rol do artigo 134 do Código Tributário Nacional, devemos observar a presença dos seguintes requisitos:

- 1) Impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte direto;

Neste ponto podemos verificar uma imprecisão terminológica do Código Tributário Nacional. “Se uma das características da solidariedade é a inexistência do benefício de ordem, não se pode considerar solidária uma responsabilidade que depende da impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.”<sup>25</sup>

Destaco que me alinho à doutrina dominante, no sentido de que a responsabilidade solidária tratada no perceptivo não ser “solidária plena”, mas sim, subsidiária, de forma a não cobrar tanto de um como de outro devedor, existindo uma ordem de preferência a ser obedecida. Primeiramente cobra-se do contribuinte direto

---

<sup>24</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. p. 731.

<sup>25</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. p. 343.

e posteriormente, exige-se do responsável. Neste sentido, também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o seguinte julgado:

Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no art. 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte', uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária (EREsp 446.955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1.<sup>a</sup> Seção, j. 09.04.2008, DJe 19.05.2008).

2) Ação ou omissão imputável à pessoa designada como responsável.

Existindo a impossibilidade do adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte direto, haverá a responsabilidade dos terceiros indicados no artigo 134 do Código Tributário Nacional, apenas se tiverem ligação direta com a situação configuradora do fato gerador da exação ou tenham indevidamente se omitido.

Portanto, podemos verificar que se tratam de responsabilidade por transferência, pois no exato momento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal a sujeição passiva cai sobre o contribuinte e, constatados os requisitos acima citados, é transferida para um responsável.

Sob a análise do artigo 134 do CTN podemos admitir às seguintes conclusões: só é possível exigir o ITBI<sup>26</sup> de um tabelião se não houver como efetuar a cobrança do contribuinte, no caso, comprador ou vendedor de um imóvel; como também só será admissível cobrar o tributo diretamente de inventariante, relativo a negócios realizados, se o espólio não possuir valores suficientes para arcar com o encargo; só será exigível o tributo do administrador judicial, relativo a negócios realizados, se os bens da massa falida não forem suficientes à satisfação do crédito tributário e por fim

---

<sup>26</sup> Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.

só é razoável exigir o tributo do tutor, relativo a negócios realizados, se o tutelado não efetuar o pagamento da exação com recursos próprios.

## CAPÍTULO 2 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE NOTÁRIOS E REGISTRADORES

Com o objetivo de aumentar o poder de fiscalização no recolhimento de tributos, o legislador atribuiu aos notários e registradores o dever de efetuar a verificação do recolhimento de tributos incidentes sobre os atos que praticarem. Tal preceito pode ser verificado tanto no inciso XI do artigo 30 da Lei 8.935/94<sup>27</sup>, quanto no artigo 289 da lei de registros públicos<sup>28</sup>.

Para maior compreensão do tema é necessário, inicialmente, discorrer sobre os aspectos históricos e normativos da atividade notarial e registral.

### 2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA ATIVIDADE NOTARIAL

Relatar a evolução histórica da atividade notarial e registral não é tarefa fácil. Neste aspecto Franz Wieaker<sup>29</sup> ressalta que a análise histórica nunca é de todo completa e, possivelmente, nunca se completará por dupla razão: em primeiro lugar, diuturnamente os historiadores do direito encontram textos, facetas, escritos das épocas remotas de nossa história, capazes de alterar todo o método e a estrutura idealizados por aquele que se dispõe a descrever a evolução. A outra razão decorre do fato de a análise histórica deparar-se com textos fragmentados e incompletos podendo dar margem a interpretações equivocadas implicando em teorias das mais variadas espécies.

A atividade notarial e registral, consoante os ensinamentos de Jean Hilaire<sup>30</sup>, ganhou importância e profissionalizou-se através dos tempos, em virtude da evolução ocorrida, principalmente a partir da segunda metade do Século XX quando foi reconhecido o poder dos notários de questionar a existência de determinado costume no âmbito do direito normativo, desempenhando a relevante função de criar o direito.

---

<sup>27</sup> Art. 30 da Lei 8.935/1994: São deveres dos notários e oficiais de registro: XI – fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar.

<sup>28</sup> Art. 289 da Lei 6.015/1973: No exercício de suas funções, cumpre aos oficiais de registro fazer rigorosa fiscalização do pagamento dos impostos devidos por força dos atos que lhes forem apresentados em razão do ofício.

<sup>29</sup> WIEAKER, Franz. *História do direito provado moderno*. Trad. Portuguesa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1980.

<sup>30</sup> HILAIRE, Jean. *La Science des notaires – Une Longue Histoire*, Paris: PUF – Presses Universitaires de France, 2000.

A evolução histórica da atividade notarial e registral passa pela necessidade dos soberanos de ter ao seu lado pessoas que tivessem a capacidade de escrever para auxiliá-los na constatação de fatos dos reinos, bem como dos povos e territórios conquistados. Assim, a ciência notarial e registral foi, com o passar dos séculos, de fundamental importância para o desenvolvimento do direito feudal, até a época moderna.

Consoante os ensinamentos de Darcy Bessone<sup>31</sup> “O senhor feudal era o proprietário originário das terras- *nulle terre sans seigneur*. Os vassallos se tornavam titulares apenas do domínio útil. A transferência de tal domínio se operava perante o senhor feudal, ou o juiz, que a registrava em livros públicos e investia os adquirentes nos direitos transmitidos. A intervenção do senhor feudal constituía de ato de suserania, estimulado pela percepção dos tributos de transmissão, mas, paralelamente, produzia efeitos probatórios e conferia publicidade à passagem do domínio. Estas consequências prestigiavam o sistema que evoluiu até assumir as características do registro imobiliário atual”.

A importância da atividade ao longo dos tempos revela que o tabelião era sempre uma pessoa de destaque e alta relevância na sociedade ao fazer parte de conselhos que decidiam as questões mais importantes do Estado. Em determinado período, chegou a ter o status de juiz, estando diretamente vinculado à estrutura da administração pública sendo considerado um funcionário público do mais alto escalão.

A análise histórica revela também a relação estreita da atividade do tabelião com a esfera privada. A ele era permitido contratar auxiliares e substitutos de acordo com sua conveniência e administração. Em determinados momentos a atividade foi equiparada à uma propriedade privada como outra qualquer, podendo ser objeto de compra, venda ou até transmissão por doação ou herança.

No Brasil, a atividade registral teve início no ano de 1500 uma vez que todas as terras passaram ao domínio público<sup>32</sup>. A primeira regulamentação da atividade

---

<sup>31</sup> BESSONE DE OLIVEIRA ANDRADE, Darcy. *Da compra e venda: promessa e reserva de domínio*. Belo Horizonte, Bernardo Álvares, 1960. p.60.

<sup>32</sup> DINIZ, Maria Helena. *Sistemas de registros de imóveis*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p.15.

registraral teve início com as Ordenações Filipinas de 1603.<sup>33</sup>, quando no livro 1, título 78, estabeleceu punições ao tabelião que cometesse faltas ou erros. No que se refere ao registro de imóveis, no período posterior ao sistema sesmarial, quando por ordem da Coroa Portuguesa foram feitas concessões de terras até então nunca cultivadas, permitindo ao beneficiário a subdivisão destas áreas em espaços menores, que passaram a ser conhecidas como prazos. Sua transmissão, muitas vezes feita com lastro na informalidade, fez surgir muitas situações possessórias sem nenhuma espécie de registro.

Por não existirem registros fidedignos sobre a propriedade e a posse desses imóveis, surgiu a necessidade de se realizar a especificação e discriminação das terras do país.

Em um primeiro momento foi transferida à igreja católica, por sua ramificação em todo o território nacional, onde o ato registraral era praticado pelos vigários, dentro das respectivas paróquias, com finalidade meramente declaratória para discriminar o domínio público do particular. Surgindo, assim, o Registro Paroquial.<sup>34</sup>

Passado o período em que o registro imobiliário era de responsabilidade da Igreja Católica, seu desenvolvimento estava diretamente atrelado à evolução do Direito Civil Pátrio. Com a edição do Código Civil de 1916, idealizado por Clóvis Beviláqua, inspirado no Código Civil Alemão. Maria Helena Diniz<sup>35</sup> que o código privado de 1916 adotou parcialmente o sistema alemão criando um sistema em que as transferências imobiliárias necessitariam de justo título, dotado de fé pública, lavrado por um tabelião de notas e o registro do respectivo título em um ofício especial, que passou a ser conhecido como registro de imóveis ou registro imobiliário.

O objetivo principal da nova sistemática dos registros imobiliários foi de atribuir aos direitos reais a segurança jurídica e a publicidade necessária, de forma com que fossem perfeitamente reconhecíveis. Essa opção do legislador acabou por inserir na sistemática dos registros públicos uma maior confiabilidade na comprovação do

---

<sup>33</sup> CASSAL, Miguel Ivo. Boletim Informativo, in: Boletim Informativo do Colégio Notarial do Brasil Seção do Rio Grande do Sul, nº 54, nov. de 1986, pág. 3.

<sup>34</sup> BALBINO FILHO, Nicolau. *Registro de imóveis*: doutrina, prática e jurisprudência. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

<sup>35</sup> DINIZ, Maria Helena. *Sistemas de registros de imóveis*. 2. Ed. p.20.

domínio imobiliário perante terceiros, conferindo presunção relativa acerca dos direitos inscritos.

Esta mudança significativa no registro dos direitos reais necessariamente passava por uma nova regulamentação e pela criação de um local específico, onde os cidadãos pudessem se dirigir para tornarem-se proprietários ou simplesmente com o objetivo de constituir um direito real restritivo, surgindo assim os conhecidos cartórios. Assim surgiu um novo ramo do Direito Civil Brasileiro, que posteriormente com a Constituição de 1988 passou a ser estudado de forma mais detalhada.<sup>36</sup>

## 2.2 DA ATIVIDADE NOTARIAL E REGISTRAL.

As atividades notariais e de registro são funções públicas que por determinação do artigo 236 da Constituição Federal<sup>37</sup>, não são exercidas diretamente pela Administração estatal, mas por meio de delegação aos particulares. Assim os tabeliães e registradores são especialistas do direito que exercem uma função pública, delegada pelo Estado, mas desempenhadas de forma privada, ou seja, sem integrar o quadro dos servidores públicos.

Conforme os ensinamentos do professor Luiz Guilherme Loureiro

[...] os notários e registradores são agentes públicos, mas não são considerados funcionários públicos em sentido estrito. São particulares em colaboração com a Administração, pessoas alheias ao aparelho estatal, mas que compõem uma terceira categoria de agentes públicos, ao lado dos agentes políticos e dos funcionários públicos.<sup>38</sup>

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.262/MG, assentou o entendimento que serão considerados funcionários públicos apenas os ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, além das respectivas autarquias e fundações, deixando de fora deste conceito os serviços públicos notariais e de registro. Desta forma, notários e registradores não são

---

<sup>36</sup> DINIZ, Maria Helena. *Sistemas de registros de imóveis*. 2. Ed. p.23.

<sup>37</sup> Art. 236 da CF: Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

<sup>38</sup> LOUREIRO, Luiz Guilherme. *Registros Públicos teoria e prática*. 6. ed. p. 1.

servidores públicos e por isso não estão submetidos à aposentadoria compulsória como é a praxe no serviço público.

Ademais, notários e registradores, por não integrarem a estrutura do funcionalismo público, não são remunerados pelos cofres públicos. Sua remuneração advém dos pagamentos de emolumentos feitos pelos particulares na solicitação dos serviços. Neste ponto é fundamental reproduzir trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Ayres Britto, no julgamento da ADI 2.602, no qual pacificou o entendimento do regime jurídico de notários e registradores, ao considerar como particulares, profissionais do direito, em atividade colaborada com o poder público:

I - serviços notariais e de registro são atividades próprias do Poder Público, pela clara razão de que, se não fossem, nenhum sentido haveria para a remissão que a Lei Maior expressamente faz ao instituto da delegação a pessoas privadas. É dizer: atividades de senhorio público, por certo, porém obrigatoriamente exercidas em caráter privado (CF, art. 236, *caput*). Não facultativamente como se dá, agora sim, com a prestação dos serviços públicos, desde que a opção pela via privada (que é uma via indireta) se dê por força de lei de cada pessoa federada que titularize tais serviços;<sup>39</sup>

No referido voto, o eminente ministro faz a distinção entre tarifa e preço público. Assevera que os emolumentos auferidos pelos titulares de serventias extrajudiciais possuem natureza jurídica própria, pautados por uma tabela editada pelas corregedorias dos tribunais de justiça de cada ente da federação. Desta forma destoam daqueles auferidos pelo regime dos serviços públicos.

Outrossim, enquanto os exercícios dos cargos públicos efetivos são remunerados diretamente pelo Estado, as atividades registrais e notariais são recompensadas pelo pagamento direto dos usuários ou pelas pessoas coletivas que deles se utilizam.

Consoante os ensinamentos de Loureiro<sup>40</sup> “o entendimento de que os emolumentos constituem taxa *sui generis*, tem origem histórica e deve-se ao peculiar modo de retribuição desses profissionais do direito em nosso país, que recebem o pagamento dos próprios usuários dos serviços extrajudiciais, e não dos cofres

---

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade* nº 2.602, Carlos Ayres Brito, Brasília, Dj, 19 de abril de 2006.

<sup>40</sup> LOUREIRO, Luiz Guilherme. *Registros Públicos teoria e prática*. 7.ed. Salvador: Jus PODIVM, 2016.p.98.

públicos. Antes mesmo da CF/88 o STF já se orientava pelo entendimento de que os emolumentos constituem '*rendimento privado*'".

Observe-se por oportuno que diante da peculiar condição e remuneração auferida pelos delegatários, não se aplica aos emolumentos o princípio constitucional da imunidade tributária recíproca. Desta forma o Superior Tribunal de Justiça<sup>41</sup> já pacificou o entendimento no sentido de que a Fazenda pública está obrigada ao pagamento de custas e emolumentos dos serviços cartorários, pelo fato de não se poder exigir que o profissional de direito financie as despesas com atos requeridos no interesse da União.

De forma simplificada, as atividades notariais e de registros públicos são de titularidade do Estado, mas a pessoa jurídica de direito público não pode exercê-la diretamente. Deverá por determinação do artigo 236 da Carta de 1988 efetuar delegação ao particular. Estes profissionais do direito exercem um papel fundamental para a validade, eficácia, segurança e controle dos negócios jurídicos ao conferir maior transparência, estabilidade e confiança a diversos aspectos e situações da vida dos cidadãos.

Assim, os titulares de serviços extrajudiciais são considerados profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro. Possuem independência no exercício de suas atividades e só perderão a delegação nas hipóteses previstas no artigo 39 da Lei 8.935/1994.

Art. 39 caput da Lei 8.935/1994: Extinguir-se-á a delegação a notário ou a oficial de registro por:

- I- morte;
- II- aposentadoria facultativa;
- III- invalidez;
- IV- renúncia;
- V- perda nos termos do artigo 35;
- VI- descumprimento, comprovado, da gratuidade estabelecida na Lei 9.534, de 10 de dezembro de 1997.

Finalmente, por serem titulares de função pública delegada pelo poder estatal, os notários e registradores têm suas atividades fiscalizadas pelo Poder Judiciário.

---

<sup>41</sup> Resp nº 413980/SC, rel. Min. João Otávio de Noronha ,dj. 4.5.2006.

Os notários e registradores possuem independência e obedecem apenas à lei e aos códigos de normas editados pelo Poder Judiciário dos Estados. Desta forma, devem praticar a qualificação registral de todos os títulos apresentados em sua unidade de serviço, não sendo relevante se o documento possui origem judicial ou particular, devendo recusar seu registro se não estiver presente alguma das formalidades ou requisitos previstos em lei.

Estes especialistas do direito possuem liberdade e não estão sujeitos a nenhum condicionamento político, econômico ou administrativo, nem mesmo ao Poder Judiciário, que possui apenas atribuição constitucional de fiscalizar a atividade das serventias extrajudiciais. Cabe a este apenas fiscalizar e editar normas regulamentares da atividade com o objetivo de harmonizar e aprimorar o desempenho da atividade notarial e registral.

Por fim, notários e registradores possuem liberdade para contratar escreventes e dentre eles designar seus substitutos de forma a exercer livremente o controle administrativo e financeiro dos serviços que lhe foram delegados pelo poder público.

A Lei 6.015/1973 mais conhecida como Lei de Registros Públicos tratou de estabelecer em seu artigo 289 o dever dos oficiais de registro em efetuar a fiscalização do pagamento dos impostos devidos no exercício de suas funções. *In verbis*:

Art. 289. No exercício de suas funções, cumpre aos oficiais de registro fazer rigorosa fiscalização do pagamento dos impostos devidos por força dos atos que lhes forem apresentados em razão do ofício.

A leitura do dispositivo supracitado deve ser feita em observância do artigo 30<sup>42</sup> e artigo 31, todos da Lei dos Notários e Registradores<sup>43</sup>. No referido artigo, o legislador estabeleceu quais os deveres deverão ser observados pelos oficiais de notas e registro, apresentando um longo rol de obrigações, porém não taxativo, ou seja, podem existir outros deveres estabelecidos na legislação extravagante. O descumprimento de qualquer um destes deveres fará com que o delegatário responda

---

<sup>42</sup> Art. 30, XI da Lei 8.935/1994. São deveres dos notários e oficiais de registro: Inciso XI- fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar.

<sup>43</sup> Lei n. 8.935/1994

por infração disciplinar, podendo inclusive responder civil e criminalmente por seus atos.

Ao observar todos os incisos que compõem o referido artigo 30, um deles nos chama atenção devido à sua relevância à aplicação do direito tributário. Trata-se do inciso IX, que estabelece aos titulares de serventias extrajudiciais, por serem delegatários do Poder Público, a observância do pagamento dos impostos incidentes sobre os atos que praticarem.

Esta atribuição estabelecida aos notários e registradores é por demais difícil em decorrência do número de leis instituidoras de tributos na esfera dos governos federal, estadual e municipal. A Magna Carta estabeleceu como concorrente a competência para os entes federados legislarem acerca do direito tributário, inclusive quanto às obrigações acessórias. Desta forma, cabe à União estabelecer normas gerais de tributação, enquanto aos Estados pertence a competência suplementar, que poderá ser plena nas matérias omitidas pela União.

Inicialmente devemos observar que o artigo se refere a palavra “imposto”, no entanto, devemos interpretá-la como sendo toda e qualquer espécie de tributo ou obrigação tributária. Percebe-se que é comum aos membros do Poder Legislativo utilizar a palavra tributo como sendo sinônimo de imposto, desconsiderando a diferenciação técnica preconizada na doutrina do Direito Tributário.

Portanto cabe ao notário e ao registrador fiscalizar não apenas os tributos incidentes sobre os negócios jurídicos levados ao seu conhecimento, mas também várias outras obrigações acessórias, que acabam muitas vezes por tornar a atividade por demais complexa diante do emaranhado de normas não raramente em contradição aparente.

De acordo com os ensinamentos do professor Walter Ceneviva “ se a aplicação fosse limitada a *imposto*, como está na lei, seria mais restrita, porque nem mesmo cuidaria do gênero *tributo*, mas de uma de suas espécies. ”<sup>44</sup> Outrossim a aplicação da norma se estende à fiscalização das mais variadas formas de tributos,

---

<sup>44</sup> CENEVIVA, Walter. *Lei de registros públicos comentada*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 668.

compreendendo não apenas os impostos, mas também as mais diversas contribuições e taxas.

Cabe ressaltar, mais uma vez, em que pese o Código Tributário Nacional atribuir em seu artigo 134, responsabilidade solidária aos notários e registradores pelos tributos devidos sobre os atos por eles praticados, em verdade, trata-se de encargo subsidiário, onde os oficiais somente serão chamados a arcar com o pagamento da exação quando não for possível efetuar a cobrança direta do contribuinte.

O artigo 135, inciso I do Código Tributário Nacional também trata sobre o tema. Tal dispositivo estabelece a responsabilidade pessoal das pessoas referidas no artigo 134, pelos créditos oriundos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Senão vejamos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

Desta forma, podemos verificar que os delegatários de serventias extrajudiciais serão responsáveis diretamente em duas situações: quando for impossível a satisfação do crédito pelo sujeito passivo direto; e quando o notário e o registrador violarem dispositivo legal ou agir com excesso de poderes.

Este entendimento vai ao encontro com a jurisprudência dos tribunais. Senão, vejamos:

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).

IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS 'CAUSA MORTIS' E DOAÇÃO (ITCD) - TABELIÃO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE - INOCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. A responsabilidade do tabelião é subsidiária em relação aos sucessores e/ou donatários, no caso do Imposto sobre Transmissão de Bens 'causa mortis' e Doação - ITCD, não se podendo a ele atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo caso não ocorra quaisquer das hipóteses previstas no art. 135 do CTN, que são atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos." (TJMG, 1. Câmara Cível, Ap. 1.0701.04.091063-3/001, rel. Desembargador Geraldo Augusto, julgado em 19/12/2005, DJ 10/02/2006).

Portanto, conforme entendimento da melhor doutrina e jurisprudência, os titulares de serventias extrajudiciais deverão ser responsabilizados subsidiariamente ao falhar na fiscalização dos tributos incidentes sobre os atos praticados sob sua supervisão.

### 2.3 TRIBUTOS A SEREM FISCALIZADOS

A tarefa desempenhada pelos notários e registradores, de fiscalizar o recolhimento dos tributos incidentes nos atos lavrados ou registrados em seus livros, é por demais árdua e demanda cautela, em razão da extensa legislação tributária editada pelos entes federados.

Este trabalho não possui o condão de esgotar o rol de todas as exações que possivelmente poderão incidir nos atos notariais, pois além de tornar a leitura pouco agradável não é o escopo principal aprofundar nas legislações tributárias da União, do Distrito Federal, de cada Estado e Município do país, mas apenas indicar os principais tributos e obrigações acessórias a serem cumpridas. Desta forma, cabe aos delegatários extrajudiciais fiscalizar o recolhimento dos seguintes tributos:

#### 1. Tributos da União:

- 1.1- Verificar o recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, incidente sobre os atos imobiliários rurais. Deverão fiscalizar, também, a regularidade do Certificado de Cadastro dos Imóveis Rurais – CCIR;
- 1.2- Verificar o pagamento do Laudêmio atribuído aos imóveis da União, devido à Secretaria da Patrimônio da União – SPU;

- 1.3- Exigir comprovante de quitação de débitos da Contribuição devida à Previdência Social – INSS;
- 1.4- Verificar a regularidade do recolhimento dos demais tributos federais, inclusive da dívida ativa da União. Deverão exigir a Certidão Conjunta Negativa de Débitos Relativos a Tributos Federais;
- 1.5- Deverão efetuar a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, mensalmente, indicando à Receita Federal os dados relevantes de todos os atos relativos a negócios imobiliários;
- 1.6- Emissão da Declaração sobre Operações Imobiliárias em Terrenos da União – DOITU;
- 1.7- Enviar ao IBGE informações de interesse estatístico inseridos nas escrituras de separação, divórcios, inventários e partilhas.

## 2. Dos Estados:

- 2.1- Verificar o pagamento do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCMD, incidente sobre a transferência de quaisquer bens ou direitos nos atos de doação, inventário ou partilha não onerosa.
- 2.2- Remeter à Secretaria de Fazenda, por meio eletrônico, cópia de todas as escrituras em que haja incidência do ITCMD;
- 2.3- Informar às fundações ou Secretarias de Estado responsáveis por elaborar estatísticas os atos notariais lavrados.

## 3. Dos Municípios:

- 3.1- Conferir o recolhimento do Imposto sobre a Transmissão de bens imóveis – ITBI incidente sobre os negócios imobiliários onerosos;
- 3.2- Verificar o pagamento dos demais impostos municipais indiretos por meio da exigência da Certidão Negativa de Débitos Tributários Municipais;
- 3.3- Comunicar à secretaria de fazenda municipal a lavratura de atos imunes ou isentos de tributos;
- 3.4- Emitir nota fiscal dos próprios serviços prestados.

Em todas as situações apresentadas, o notário deverá efetuar a verificação do pagamento dos tributos e arquivar em classificador próprio as guias de recolhimento dos tributos fiscalizados.

Devemos observar que o artigo 8º da Lei 10.426/2002, assim como a Instrução normativa nº 1.112/2010, da Receita Federal do Brasil, estabelecem obrigações não constantes do rol do artigo 30 da Lei 8.935/1994. Portanto, conforme estabelecido pelos diplomas legais supracitados, o tabelião de notas, o oficial de registro de imóveis e o oficial de títulos e documentos têm a obrigação de informar à Receita Federal as operações imobiliárias que importem em aquisição ou alienação, de qualquer valor, efetuada por pessoa física ou jurídica, cujos os documentos tenham sido anotados, averbados, lavrados, matriculados ou registrados nas respectivas serventias.<sup>45/46</sup>

Importante salientar a importância da apresentação da certidão de ações reais e pessoais reipersecutórias e de ônus reais emitida pelo cartório de registro imobiliário responsável pela circunscrição do imóvel objeto do negócio, pois caso contrário o ato não poderá ser lavrado pelo tabelião.

Ademais o vendedor deverá, no momento da lavratura da escritura de compra e venda, declarar a inexistência de outras ações reais ou pessoais reipersecutórias, ou de ônus reais, incidente sobre o imóvel objeto da negociação, com o condão de retirar a responsabilidade do tabelião de futura responsabilização.

O tabelião também é responsável pela verificação do pagamento da taxa de condomínio, fazendo constar nas escrituras que lavrar, mediante apresentação de certidão de quitação das cotas condominiais ou declaração da parte de que está quite com elas.

---

<sup>45</sup> Art.8 da Lei 10.426/2002. Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

<sup>46</sup> Art.2 da Instrução Normativa 1.112/2010 da Receita Federal do Brasil. A declaração deverá ser apresentada sempre que ocorrer operação imobiliária de aquisição ou alienação, realizada por pessoa física ou jurídica, independentemente de seu valor, cujos documentos sejam lavrados, anotados, averbados, matriculados ou registrados no respectivo cartório.

Entretanto, vale salientar, que não cabe aos delegatários efetuar o cálculo dos tributos, salvo, obviamente em caso de evidente fraude ou elisão fiscal. Não deve exercer o papel de fiscal das partes, mas apenas conferir a regularidade do pagamento dos tributos devidos no negócio jurídico formalizado em sua presença. Tratando-se o título de carta de sentença ou mandado, será necessária a apresentação das certidões negativas de débito, quando for hipótese de transmissão da propriedade de imóvel pertencente à pessoa jurídica.

A título de exemplo da importância dos tabeliães e registradores na fiscalização do recolhimento de tributos, no mês de março de 2016, a Secretaria de Fazenda do Distrito Federal editou a Instrução normativa número 3, segundo a qual

[...] a lavratura, inscrição ou transcrição de atos relativos a imóveis, que implique a transmissão de propriedade ou de direitos a eles relativos, somente poderá ocorrer mediante a apresentação da certidão negativa de débitos tributários, expedida pela Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, relativos ao imóvel, até a data da operação.<sup>47</sup>

A referida instrução acaba por impedir o registro de todos os atos relativos a imóveis que possuam débitos vencidos de IPTU, ITBI, ITCMD, taxas ou contribuições de melhoria sem o pagamento destes tributos. Desta forma os titulares das serventias notariais e registrais estão sujeitos à responsabilização solidária dos tributos devidos se eventualmente lavrarem, registrarem ou transcreverem atos relativos aos imóveis sem a apresentação das respectivas certidões negativas.

Inicialmente, ao fazer uma análise superficial da referida norma, podemos chegar ao entendimento incorreto de que a instrução normativa não influenciará no mercado imobiliário, pois já é praxe dos tabelionatos e serventias de registros de imóveis a solicitação das certidões negativas de todos os tributos municipais, estaduais e federais. Ocorre que não apenas as transferências imobiliárias serão afetadas pela norma, mas também todos os atos que dependem de registro, como as hipotecas, contratos de locação para garantia de vigência do contrato e preferência na eventual venda do imóvel, penhoras, emissão de cédulas de crédito imobiliárias, incorporações, instituições de condomínios, loteamentos e outros.

---

<sup>47</sup> Instrução normativa nº 03 de 18/03/2016 editada pela Secretaria de Estado e Fazenda do Distrito Federal.

Como se vê, não é incomum na ânsia exacerbada de aumentar a arrecadação de tributos, o fisco exagerar no número regulamentos e normas que acabam por muitas vezes tornar inviável a realização de negócios. No caso em tela, provavelmente a Instrução Normativa 06/2016 acabará por impossibilitar o tráfego negocial de bens imóveis gerando um efeito contrário, qual seja, a diminuição da arrecadação do imposto incide sobre operações imobiliárias.

Portanto, na edição de normas cujo o objetivo é aumentar a arrecadação de tributos e intensificar a fiscalização de suas transferências, cabe ao fisco não errar na dose para que o remédio não acabe por matar o paciente.

### CAPÍTULO 3 – DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE NOTARIAL E REGISTRAL.

Como já mencionado no capítulo anterior, têm o dever de fiscalizar o recolhimento dos tributos incidentes sobre os atos praticados. Trata-se de uma fiscalização tributária atípica exercida pelos delegatários de serventias extrajudiciais. Em artigo esclarecedor, Adriana Castilhos<sup>48</sup> salienta: “A responsabilização tributária dos notários gera segurança para a sociedade, na medida em que se realizada a conferência de todos os elementos que envolvem o negócio, com destaque especial para os tributos, sobre pena de ser responsabilizado”.

É imperioso ressaltar que a obrigação de pagar tributos é inerente a todos cidadãos. Todavia, por diversos fatores próprios da realidade socioeconômica brasileira, é necessário que o Fisco crie mecanismos garantidores do recolhimento das exações devidas nas operações de transferência patrimonial, sejam elas *inter vivos* ou *mortis causa*.

Luís Guilherme Loureiro, em seu Manual de Direito Notarial<sup>49</sup>, salienta que o notário possui o dever de apenas fiscalizar o recolhimento do imposto incidente sobre o ato escriturado. Desta forma, exclui-se de sua competência o dever de fiscalizar o montante do tributo pago, por ausência de previsão legal. Portanto, é dever do Fisco, por intermédio de procedimento administrativo, atribuir o valor exato do tributo a ser recolhido, conforme previsto na legislação tributária competente.

O Superior Tribunal de Justiça considerou ilegal o ato administrativo da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado da Paraíba que determinava aos notários daquela localidade o dever de aferir, em cada caso, se o valor real indicado pelas partes coincidia ou não com o valor venal de mercado do imóvel. Senão vejamos:

“(…) 3. Cabe ao município – e não ao Corregedor – Geral de Justiça e, muito menos, aos notários – aferir, em cada caso, se o valor real da operação, ou seja, aquele indicado no contrato, coincide, ou não, com

---

<sup>48</sup> CASTILHOS, Adriana Kalinoski. *Responsabilidade tributária dos tabeliães*. Repertório de jurisprudência IOB. 1ª quinzena de abril. nº 7. Vol 1. 2015.

<sup>49</sup> LOUREIRO, Luís Guilherme. *Manual de direito notarial: da atividade e dos documentos notariais*. Salvador: JusPODIVM, 2016. p.456.

o valor de mercado (venal) do imóvel negociado. ” (RMS 36.966/PB, rel. Min. Castro Meira, DJe 06.12.2012).

O referido julgado ainda ressalta que a ilegalidade de o ato da Corregedoria – Geral de Justiça extrapolar o âmbito de suas atribuições, avançando sobre competências exclusivas do município, a quem compete, por meio de seus agentes fiscais, fixar o valor venal do referido bem para fins de pagamento do ITBI.

Afirma Vicente de Abreu Amadei<sup>50</sup>, que no momento em que o legislador atribuiu competência aos delegatários de serventias extrajudiciais de fiscalizar o recolhimento dos tributos incidentes sobre os atos, teve por objetivo criar uma enorme gama de obrigações positivas e negativas no intuito de dificultar a evasão fiscal. Insere-se neste contexto as obrigações acessórias de escriturar livros, apresentar documentos e declarações, enviar dados, conservar documentos, atender agentes fiscais, cadastrar-se, não dificultar auditorias, dentre outros.

Dentre as obrigações acessórias, destaca-se a obrigação de notários, registradores de imóveis e registradores de títulos e documentos a emissão e envio da DOI – Declaração de Operações Imobiliárias, na forma e periodicidade estabelecidas pela Receita Federal do Brasil, informando os documentos lavrados, anotados, matriculados, registrados e averbados nos respectivos cartórios, e que caracterizem aquisição ou alienação de imóveis, realizadas por pessoa física ou jurídica, independentemente de seu valor, nos termos da Instrução Normativa número 1.112.<sup>51</sup>

Ademais, consoante o disposto no artigo 167, inciso I do Código Tributário Nacional, incumbe aos tabeliães e escrivães prestar todas as informações de que disponham, com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

Verifica-se, desta forma, a existência de um complexo sistema de fiscalização tributária sobre os atos lavrados por titulares de serventias extrajudiciais, composto não apenas pelo tabelião, responsável pela lavratura da escritura pública de compra

---

<sup>50</sup> *Direito notarial e registral avançado/coordenação*. Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo Santos e Vicente de Abreu Amadei – São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

<sup>51</sup> Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.112 de 28/12/2010.

e venda, mas também pelo registrador imobiliário que efetua o lançamento em seu fôlio real das transferências imobiliárias, como também da própria Receita Federal do Brasil, quando se tratarem de tributos de competência da União, das Secretarias de Fazenda Estaduais e Municipais a depender da espécie do tributo, além das Corregedorias dos Tribunais de Justiça Estaduais.

Conforme ressaltou Antônio Maurício da Cruz<sup>52</sup>, "Além da qualificação efetuada pelo oficial, regular, efetivo e permanente exercício de poder de polícia, ocorre, também, por parte do Poder Judiciário sobre as atividades dos delegados, que estão sujeitos a visitas de correição pelo Corregedor Permanente e pelo Corregedor – Geral, e à prestação de inúmeros relatórios, podendo-se afirmar que tal controle, ou seja, efetivação da polícia administrativa é exercido pelo Tribunal de Justiça para garantir ao usuário maior segurança e qualidade do serviço".

Com o objetivo de conferir a eficiência da fiscalização dos notários e registradores do Distrito Federal, na verificação do recolhimento dos tributos previstos na legislação, fora realizada pesquisa junto à Corregedoria do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, objetivando a obtenção de dados referentes às penalidades impostas em procedimentos administrativos, em decorrência da inobservância das normas referentes à fiscalização tributária.

Segundo Informação obtida junto ao Chefe de Gabinete da Corregedoria do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, mediante Ofício de nº 1.133<sup>53</sup>, não existe nenhuma informação acerca da existência de processos em trâmite para apurar a responsabilidade de notários e registradores por falha na fiscalização do recolhimento de tributos.

Saliente-se, ainda, que em pesquisa realizada por intermédio do sítio<sup>54</sup> do Tribunal de Justiça do Distrito Federal não consta nenhum processo movido pela

---

<sup>52</sup> CRUZ, Antônio Maurício. *A responsabilidade tributária de notários e registradores públicos*. Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo Santos e Vicente de Abreu Amadei – São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

<sup>53</sup> Ofício emitido pelo Gabinete da Corregedoria da Justiça do Distrito Federal e Territórios em 17/06/2016.

<sup>54</sup> [www.tjdft.jus.br](http://www.tjdft.jus.br)

fazenda pública do Distrito Federal, contra tabeliães ou registradores, para efetuar cobrança subsidiária de tributos oriundos de irregularidades na fiscalização do recolhimento de exações incidentes sobre os atos lavrados.

## CONCLUSÃO

Pelo presente trabalho percebe-se a importância e os desafios da atividade notarial e registral no Brasil em virtude do complexo regime jurídico tributário decorrente da escolha feita pelo constituinte originário, na atribuição de competência para instituir tributos.

Conforme demonstrado no decorrer do presente estudo, a tarefa e responsabilidade dos delegatários é por demais árdua e complexa diante da especificidade da legislação tributária dos entes federativos. A título de exemplo, um tabelião sediado em Brasília, por ser um profissional do direito de confiança das partes, poderá lavrar uma escritura de compra e venda de imóvel localizado em Recife, Porto Alegre ou até no Rio de Janeiro por não estar adstrito à localização do bem. Assim deverá observar a legislação tributária específica da situação do imóvel.

Imperioso ressaltar a forma de responsabilização dos titulares de serventias extrajudiciais. Em que pese o Código Tributário Nacional considerar ser solidária a responsabilidade de notários e registradores esta, em verdade, deve ser admitida como subsidiária. Portanto só poderá ser exigida quando restar demonstrada negligência na verificação do recolhimento da exação e houver impossibilidade de atingir diretamente o patrimônio do contribuinte direto.

Desta forma, é de grande valia e efetividade o mecanismo criado pelo legislador para fiscalizar o recolhimento dos tributos incidentes nos negócios envolvendo operações imobiliárias, uma vez que a verificação das transações não está adstrita a apenas um agente, mas ao tabelião no momento da lavratura da escritura, ao registrador imobiliário na transferência imobiliária mediante o registro, à Receita Federal do Brasil no recebimento da Declaração de Operações imobiliárias e às Corregedorias de Justiça dos Tribunais estaduais.

Em tempos globalizados, onde o cruzamento e verificação de informações podem ser feitos quase que em tempo real, podemos admitir que a fiscalização do ente tributário competente pela exação é efetiva, no que diz respeito às operações de transferência de imóveis.

Por fim, em razão da gravíssima situação financeira enfrentada por estados e municípios pela queda de arrecadação oriunda do processo de recessão econômica, notários e registradores desempenham papel fundamental ao garantir a fiscalização e o cumprimento das obrigações tributárias incidentes sobre diversos negócios jurídicos, especialmente nas transferências imobiliárias, que poderão ser *inter vivos* ou *mortis causa*.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALBINO FILHO, Nicolau. *Registro de imóveis: doutrina, prática e jurisprudência*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECHO, Renato Lopes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

CASSAL, Miguel Ivo. Boletim Informativo, in: Boletim Informativo do Colégio Notarial do Brasil Seção do Rio Grande do Sul, nº 54, nov. de 1986.

CASTILHOS, Adriana Kalinoski. *Responsabilidade tributária dos tabeliães*. Repertório de jurisprudência IOB. 1ª quinzena de abril. nº 7. 2015. Vol 1.

CENEVIVA, Walter. *Lei de registros públicos comentada*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRUZ, Antônio Maurício. *A responsabilidade tributária de notários e registradores públicos*. Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo Santos e Vicente de Abreu Amadei – São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

DINIZ, Maria Helena. *Sistemas de registros de imóveis*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. 11 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

HILAIRE, Jean. *La Science des notaires – Une Longue Histoire*, Paris: PUF – Presses Universitaires de France, 2000.

LOUREIRO, Luiz Guilherme. *Registros Públicos teoria e prática*. 6.ed. São Paulo: Método, 2014.

LOUREIRO, Luiz Guilherme. *Registros Públicos teoria e prática*. 7.ed. Salvador: Jus PODIVM, 2016.

LOUREIRO, Luís Guilherme. *Manual de direito notarial: da atividade e dos documentos notariais*. Salvador: JusPODIVM, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

WIEAKER, Franz. *História do direito privado moderno*. Trad. Portuguesa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1980.