

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

CARINA MENDONÇA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE LIMITADA PREVISTA NO ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL.

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2013

CARINA MENDONÇA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE LIMITADA PREVISTA NO ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para a obtenção
do título de Especialista em Direito
Tributário, sob a orientação da
Professora Mestra e Doutoranda
Daniele Souto Rodrigues.

SÃO PAULO

2013

Professora orientadora:

Daniele Souto Rodrigues

*Aos meus pais Rubens e Rina, pelo
exemplo de amor incondicional, e à
minha irmã Bruna, por ser minha cara
metade.*

*À memória de meu avô Luiz
Marchioreto, pelos inúmeros momentos
felizes.*

AGRADECIMENTOS

Nesses cinco semestres de curso de especialização, o apoio da minha família e amigos foi fundamental para a conclusão de mais um passo na minha vida acadêmica.

Agradeço imensamente ao apoio dos meus queridos pais, Rubens e Rina, pelo suporte emocional nos momentos de cansaço, e à minha irmã Bruna pelo incansável incentivo.

Agradeço também aos meus queridos amigos que me ajudaram (muito) durante essa trajetória, como Viviane Menchini, Marcela Piton Dias, Roberta Carvalho Rocha, Fernanda Prota, Janaina de Campos Dias, Fernanda Richeto Gambareli e todos os meus colegas de turma da PUC-SP.

Por fim, agradeço imensamente a paciência e compreensão da Professora que me orientou neste trabalho, Daniele Souto Rodrigues; muito obrigada por me receber como sua orientada.

RESUMO

Trata-se de monografia visando estudo sobre a responsabilidade tributária do sócio/administrador conforme os ditames do artigo 135 do Código Tributário Nacional, a partir de um panorama do sistema tributário nacional, mencionando especialmente o ordenamento jurídico como sinônimo de direito positivo e a ciência do direito. Uma vez posto tal panorama, dissertou-se sobre norma jurídica, em especial a norma jurídica de incidência tributária, evidenciando como se instaura a relação jurídica tributária da responsabilidade nessa seara. Em seguida, considerando as colocações preliminares sobre a responsabilidade tributária, foram mencionadas as características da responsabilidade dos sócios em cumprir as obrigações da pessoa jurídica, dentro da sociedade limitada, bem como a incompatibilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com o Direito Tributário. Ao final, foi feita uma análise hermenêutica dos pontos controvertidos do inciso II do artigo 135 do Código Tributário Nacional que geram o desdobramento nas teorias da responsabilidade tributária que decorrem do dispositivo e a conclusão foi que a responsabilidade constante no mencionado dispositivo legal é a pessoal subsidiária.

Palavras-Chaves: Tributário; Responsabilidade de Terceiros; Pessoal; Subsidiária.

ABSTRACT

It is a monograph that aims the study on the tax liability of the partner / manager according to the dictates of the 135th article of the Tax Code, from an overview of the national tax system, mentioning especially the legal system as a synonym of positive law and the science of law . Once put that background, spoke up about rule of law, in particular the legal norm of tax incidence, showing how the relationship is established legal tax liability in this endeavor. Then, considering the placement on the preliminary tax liability, were mentioned characteristics of the liability of partners in fulfilling the obligations of the corporation, within the limited partnership, as well as the incompatibility of the theory of disregard doctrine with the Tax Law. At the end, was performed a hermeneutic analysis of controversial points of section III of 135th article of the tax code that generates the split in the theories of tax liability arising from the device and the conclusion was that the liability mentioned in constant legal provision is personal subsidiary liability.

Key Words: Tax; Third Party Liability; Personal; Subsidiary.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

STJ – Superior Tribunal de Justiça

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

CC – Código Civil

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 - O Ordenamento Jurídico e o Sistema Tributário

1.1. Linguagem do Direito, Ordenamento Jurídico, Ciência do Direito e Sistema Jurídico.....	11
1.2. Normas jurídicas, sua classificação e relação com a hierarquia Constitucional no Sistema Jurídico Brasileiro.....	15
1.3. O papel da lei complementar.....	19
1.4. Princípios jurídicos.....	21
1.4.1. Princípio Republicano.....	24
1.4.2. Princípio Federativo.....	25

CAPÍTULO 2 - A relação jurídica tributária e suas características

2.1. Breves considerações sobre a regra-matriz de incidência tributária.....	28
2.2. Relação Jurídica Tributária.....	30
2.3. Capacidade Tributária.....	35
2.4. Considerações sobre Responsabilidade Tributária.....	36
2.5. Índole sancionatória da responsabilidade tributária.....	40
2.6. Classificação da Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional, com enfoque nos artigos 134 e 135.....	46

CAPÍTULO 3 - Sociedade de Responsabilidade Limitada

3.1. Sociedade limitada e seus fundamentos.....	49
3.2. Limitação da responsabilidade dos sócios-administradores.....	51
3.3. Desconsideração da personalidade jurídica da sociedade limitada e a incompatibilidade com a responsabilidade tributária.....	52

CAPÍTULO 4 - Responsabilidade dos sócios administradores da sociedade limitada sob a égide do artigo 135 do Código Tributário Nacional

4.1. Questões hermenêuticas decorrentes do artigo 135 do Código Tributário Nacional.....	56
4.2. Atos que geram a responsabilidade tributária.....	64
4.2.1. Infrações à lei e ao contrato social.....	68
4.3. Responsabilidade Tributária dos Sócios/Administradores das Sociedades por Quota de Responsabilidade Tributária.....	70
4.4. Inclusão do nome dos sócios/administradores na Certidão de Dívida Ativa.....	73
4.5. Mudanças trazidas pela Lei nº 11.941/2009	

Conclusão.....	81
-----------------------	-----------

Referências Bibliográficas.....	84
--	-----------

Introdução

São funções inerentes ao fisco; arrecadar e fiscalizar a arrecadação dos tributos. Por seu turno, a competência tributária para criação dos tributos está prevista no texto constitucional e é dividida entre as esferas; federal, estadual e municipal, e obedece aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, como o respeito à capacidade contributiva e à legalidade, tal como descrita no artigo 150 da Constituição Federal.

Como se depreende nas previsões constitucionais, os limites ao poder de tributar foram cuidadosamente delimitados pelo poder contribuinte, entretanto, qual é o limite para, uma vez instituído o tributo, a ação do Fisco ao arrecadar e fiscalizar as ações dos sujeitos passivos?

Há inúmeras situações que surgem no plano fático que ensejam essa pergunta, por isso os órgãos da Administração Pública Fazendária estão abarrotados de processos administrativos apresentados pelos contribuintes para discutir a cobrança de tributos realizada pelo Fisco, quadro esse que se repete no Poder Judiciário, com inúmeros Mandados de Segurança, Ações Anulatórias Fiscais, etc.

O tema desta monografia jurídica se refere a uma das situações que remetem ao questionamento apresentado acima, qual seja: Responsabilidade Tributária, com ênfase nos Sócios e Administradores das Sociedades Limitadas, prevista artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

O tipo societário de responsabilidade limitada é um dos mais atraentes os que pretendem ou já exercem atividade empresária, tendo em vista a sua característica principal, que é a limitação da responsabilidade do sócio à sua quota, que, uma vez integralizada, cessa a responsabilidade, não podendo mais o sócio ser executado pelos credores da empresa por dívidas desta.

Pois bem, essa limitação, digamos patrimonial, do sócio administrador no que consiste aos débitos da pessoa jurídica, pode levar à prática

de atos de má-fé, levando os administradores a adquirir dívidas em nome da pessoa jurídica contando com a proteção do princípio da autonomia patrimonial.

Essa possível fraude leva o Fisco a requerer incessantemente o redirecionamento das execuções fiscais apresentadas em face das empresas, para que o patrimônio dos sócios arque com as dívidas da pessoa jurídica de maneira ilimitada, levando a inclusão do nome dos administradores na CDA como responsáveis tributários sem observar os pressupostos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Enfim, o problema que motiva a pesquisa sobre o tema escolhido é justamente o especificado acima; qual é o limite da ação do Fisco para arrecadar tributos, no que consiste à responsabilização dos sócios e administradores das sociedades limitadas, pelo pagamento das dívidas adquiridas pela pessoa jurídica.

CAPÍTULO 1

O Ordenamento Jurídico e o Sistema Tributário

Sumário: 1.1. Linguagem do Direito, Ordenamento Jurídico, Ciência do Direito e Sistema Jurídico. 1.2. Normas jurídicas, sua classificação e relação com a hierarquia Constitucional no Sistema Jurídico Brasileiro – como o ordenamento e ciência do direito se organizam em sistemas. 1.3. O papel da Lei Complementar. 1.4. Princípios jurídicos. 1.4.1. Princípio Republicano. 1.4.2. Princípio Federativo

1.1 Linguagem do Direito, Ordenamento Jurídico, Ciência do Direito e Sistema Jurídico.

Primeiramente, antes de apresentar os conceitos de ordenamento jurídico, ciência do direito e sistema jurídico, importante fazer uma breve reflexão sobre o estudo da linguagem utilizada no direito positivo, aqui utilizado como sinônimo de ordenamento jurídico, e na ciência do direito.

Em linhas gerais, o direito positivo é conjunto de enunciados prescritivos veiculados nas leis, decretos, portarias, (instrumentos introdutórios de normas no ordenamento jurídico) etc. editados mediante processo legislativo fundamentado na Constituição Federal, ao passo que a ciência do direito é o estudo desses instrumentos pelos intérpretes do Direito, sendo que ambos fazem parte do sistema jurídico, pois, apesar de diferentes, possuem uma relação intrínseca.

Os intérpretes do ordenamento utilizam linguagem diferente da utilizada pelo legislador, constatação esta de extrema importância para verificar a diferença entre ordenamento e ciência do direito.

Isso porque, nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé:

“Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são do que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sógnicas: suporte físico, significado e significação.”¹

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 40 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.9.

Nesse sentido, como ciência do direito e ordenamento são distintos, conforme entendimento defendido neste trabalho, é de se considerar que são formados por linguagens diferentes, que por sua vez são classificadas na doutrina sob diversos aspectos; quanto à função, objeto, nível, etc. Neste trabalho, entendo pertinente somente mencionar a classificação da linguagem quanto à sua função, pois acredito que se presta a diferenciar com mais clareza, e de forma mais objetiva, as diferentes linguagens usadas no ordenamento e ciência do direito, a fim de traçar um paralelo mais didático entre ambos.

A classificação da linguagem quanto à sua função, fornece a maneira como ela é usada, ou seja, o modo com que o intérprete e/ou aplicador do direito a utiliza para alcançar seus objetivos.

Com efeito, foram identificadas dez funções linguísticas: (i) descritiva, (ii) expressiva das situações objetivas, (iii) prescritiva, (iv) interrogativa (v) operativa; (vi) fática; (vii) persuasiva; (viii) afásica; (ix) fabuladora; e (x) metalinguística.²

Contudo, para alcançar a finalidade de diferenciar ordenamento e ciência do direito, é pertinente apenas traçar maiores considerações sobre duas das dez funções acima apresentadas; descritiva e prescritiva:

(i) Descritiva: aquela que informa, que transmite informações. “Apresenta conjunto de proposições que remetem seu destinatário às situações por ela indicadas” (aurora, pag. 95). Exemplo; a lei determina que tributo é prestação pecuniária compulsória.

(ii) Prescritiva: é utilizada para dar ordens, regular comportamento intersubjetivos e intrasubjetivos.³ Exemplo: “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com

² CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito - Construtivismo Lógico Semântico*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 95 *apud* . p. 37-52 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 37-52

³ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito - Construtivismo Lógico Semântico*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 96

excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...) III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Desta feita, temos que o ordenamento, ou direito positivo, é o conjunto de enunciados prescritivos inseridos em instrumentos introdutórios (leis, decretos), editados mediante processo legislativo (critério de validade), representados por um conjunto de signos (letras e palavras) impressos. Portanto, a linguagem utilizada no ordenamento é eminentemente a prescritiva, ao passo que a linguagem da ciência do direito é descritiva.

Noutro giro, a fim de definir se a norma está ou não inserida no ordenamento jurídico, considerando as colocações sobre a linguagem utilizada no direito positivo, cumpre retomar as três dimensões sógnicas da linguagem; o suporte físico, significado e significação, para reforçar que o ordenamento é um conjunto de enunciados prescritivos veiculados nas leis, decretos, portarias (estes como suportes físicos) que carregam um significado (conduta humana regulada por tais enunciados) e que, o intérprete do direito ao analisar tais enunciados forma a significação em sua mente, que entendo ser a norma jurídica.

Cabe salientar que Norberto Bobbio trata do tema, em sua obra *“Teoria do Ordenamento Jurídico”*, dizendo que “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre dentro de um contexto de normas com relações particulares entre si, esse contexto de normas é chamado de ‘ordenamento jurídico’⁴.”

Entendo que o ilustre jurista acima mencionado defende que a norma é uma significação deonticamente estruturada inserida no ordenamento jurídico, ao passo que neste trabalho, norma jurídica é encarada como significação deonticamente estruturada ⁵ fora do ordenamento jurídico como aqui definido, ao

⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo: Polis, 1989. p.71 *apud* LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores da Sociedade Limitada*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. p.10.

⁵ Como bem salientou Aurora Tomazini de Carvalho (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2011.p. 278), o termo “norma jurídica” é usado como três diferentes unidades ontológicas; pode ser tanto o enunciado prescritivo, quando a proposição derivada da significação, ou ainda as significações deonticas relacionadas entre si. Isso considerando os quatro planos de linguagem em que se manifesta o direito: linguagem de expressão que se encontram os enunciados prescritivos (S1), plano das significações do qual emanam as proposições jurídicas (S2), conjunto de significações deonticamente estruturadas (S3) que tem relação de subordinação entre si (S4). Entretanto, entendo que a norma jurídica se dá

passo que essas significações são feitas pelo intérprete do direito em sua mente com base nos enunciados prescritivos postos.

Isso porque, a lei posta é entendida pelo jurista, que interpreta o texto e forma uma significação em sua mente que é comunicada por meio de um enunciado descritivo.

Sendo assim, ambos, direito positivo (aqui entendido como sinônimo de ordenamento) e ciência do direito, formam o sistema jurídico, sendo cada um deles um subsistema.

Nesse sentido, importante mencionar que direito positivo é objeto da ciência do direito, embora ambos tenham caráter de subsistema individual do sistema jurídico brasileiro.

Isso porque, considerando sistema como um conjunto de elementos integrados sob um critério comum, e conseqüentemente, que se relacionam entre si, e considerando também as definições de ordenamento e ciência do direito, eles são, na verdade, subsistemas do sistema jurídico brasileiro.

No que diz respeito especificamente ao direito positivo, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a hierarquia constitucional confere ao ordenamento jurídico o caráter de sistema:

“O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. (...) A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.”

Portanto, a hierarquia constitucional é fundamental para a construção do ordenamento como subsistema do Sistema Jurídico Brasileiro, e é instituída considerando as normas de estrutura inseridas na Constituição Federal.

1.2 Normas jurídicas, sua classificação e relação com a hierarquia Constitucional no Sistema Jurídico Brasileiro.

Como explanado no subitem anterior, o sistema jurídico é formado pelo ordenamento jurídico, aqui definido como o conjunto de enunciados prescritivos, e da ciência do direito do qual decorrem as normas jurídicas, as quais, por sua vez, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, trazem a hipótese normativa e o consequente dessa hipótese:

“as normas jurídicas têm a organização interna das proposições condicionais, em que se enlaça determinada consequência à realização de um fato. Dentro desse arquebouço, a hipótese refere-se a um fato de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instaurar; onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo.”⁶

Portanto, as normas jurídicas completas trazem a hipótese normativa (descrição hipotética de fato jurídico) e o consequente (que se dá quando a hipótese normativa se dá no mundo factual).

Por seu turno, as normas jurídicas, que formam o subsistema do ordenamento jurídico (direito positivo), são classificadas de diversas formas pela doutrina: diretas e indiretas, de conduta e estrutura, secundárias e primárias, etc.,

Entretanto, darei destaque, primeiramente, à classificação tida como clássica: de conduta e estrutura.

Normas de conduta carregam o conteúdo semântico do *dever ser*, ou seja, prescrevem a atitude obrigatória, permitida ou proibida disciplinando as relações interpessoais.

Por seu turno, as regras de estrutura prescrevem o modo como as leis devem ser feitas, o processo legislativo, regras de competência e capacidade para figurar no polo de uma obrigação jurídica. Sem essas regras não haveria como estruturar a hierarquia legislativa que dá base ao ordenamento jurídico.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário - Linguagem e Método*. São Paulo:Noeses, 2011. p. 137.

Finalmente, é importante destacar que ambas as regras – tanto de conduta quanto de estrutura – caminham juntas na construção do ordenamento jurídico como sistema, nesse sentido, segue a lição de Eduardo Garcia de Lima:

“É oportuno dizer, também, que dentro de um mesmo veículo normativo podem ser encontradas diferentes regras, sejam regras de conduta, sejam regras de estrutura, uma vez que regra é apenas um juízo de abstração. Uma vez abstraída a regra jurídica, cumpre identificar se se trata de uma regra de estrutura ou de uma regra de conduta, cuja tarefa cabe ao jurista, na atividade de interpretação da norma.

Com efeito, é na tarefa interpretativa que se vislumbra o sistema tributário, que é o objeto de estudo da ciência do direito, constituindo este sistema um conjunto harmônico, composto de regras de estrutura e de conduta, extraídas dos textos normativos, sem lacunas ou antinomias, em perfeita harmonia com a Constituição Federal.”⁷

Nesse sentido, vale mencionar brevemente que instrumentos introdutórios das normas no ordenamento jurídico se dividem basicamente em dois; os primários e os secundários.

Os primários são as leis e a Constituição Federal, ou seja, aquele instrumento oriundo do processo legislativo instituído pela própria Carta Política. Já os instrumento secundários são instrumentos de hierarquia inferior à lei, que não obedecem o processo legislativo mencionado; como os decretos regulamentadores, as portarias, etc.

A hierarquia do ordenamento jurídico é construída considerando as normas de estrutura contidas na Constituição Federal, considerando as normas de estrutura como fundamentos de validade.

Diante disso, é necessária a observância obrigatória da ordem constitucional para que uma norma seja introduzida por meio do veículo dentro dos ditames previstos na norma constitucional, para que tal veículo introduza outras normas e tais ingressem no ordenamento jurídico.

A lei complementar também possui normas de estrutura no que consiste ao Direito Tributário, vez que fundamenta o conteúdo das leis ordinárias conforme determinado pelo art. 146 da Carta Magna.

⁷ LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*. 1º ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. p.18

Ao passo que a lei ordinária trata de todas as outras normas, de uma maneira geral, no sentido de que prescreve normas de imposição tributária prevendo, no âmbito do Direito Tributário, a regra-matriz de incidência, que será objeto de considerações mais específicas a seguir.

Nesse sentido, o fundamento de validade de uma norma para que efetivamente ingresse no ordenamento jurídico, é a observância obrigatória de um mandamento constitucional no processo legislativo da sua edição.

A validade de uma norma implica criteriosa formalidade no processo legislativo, com rigorosa observância da CF no que diz respeito à atividade legiferante.

Nas lições de Eduardo Garcia de Lima, é ressaltada a importância da Constituição Federal como aglutinador do sistema jurídico e elemento que confere validade às leis constantes no ordenamento jurídico:

“Enfim, o que se deve destacar, de início, é que a unidade e a validade do ordenamento jurídico decorrem da Constituição Federal, de modo que nenhuma norma jurídica pode deixar de se submeter aos comandos do texto constitucional, sob pena de exclusão do ordenamento jurídico.”⁸

Portanto, o vetor que determina a disposição das normas dentro do sistema jurídico é a hierarquia constitucional, determinante à validade das normas, e essa hierarquia é a particularidade que permite a organização do ordenamento em sistema, como já mencionado.

Inseridas no ordenamento jurídico estão as normas jurídicas de direito tributário. Os diversos ramos do direito estão, sem dúvida, ligados entre si, entretanto, as normas que têm como objeto material as regras referentes à tributação podem ser estudadas de forma individualizada, pois formam juntas o sistema tributário nacional.

No caso do sistema tributário nacional, subsistema inserido dentro do ordenamento jurídico, e por consequência, no sistema jurídico brasileiro, o texto legislativo do qual proveem as regras para sua aplicação no caso concreto, é, sem dúvida, a Constituição Federal.

⁸ LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*. 1º ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. p. 11

“A Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade.

O sistema tributário, na definição de Geraldo Ataliba, é o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do Direito Tributário vigentes em determinado país.”⁹

A Constituição Federal determina as regras de competência tributária, ou seja, quais entes federativos podem legislar sobre qual tributo, em observância ao princípio da legalidade e dos limites do poder de tributar. A Carta Magna determina, ainda, qual o papel da lei complementar no Sistema Tributário Nacional.

1.3 O papel da lei complementar

Ainda tratando de regras de estrutura e de comportamento, vale diferenciar as duas espécies normativas para compreender, ao final, o papel da lei complementar no ordenamento jurídico, e, portanto, no sistema tributário.

Há duas diferenças entre as leis ordinária e complementar; a formal e a material. No que consiste ao aspecto formal, ou seja, no processo legislativo pelo qual a lei é criada; para que a lei ordinária seja válida e eficaz, é necessária sua aprovação pela maioria simples do Congresso Nacional, conforme ditame do artigo 47 da Constituição Federal, que é metade mais um dos parlamentares presentes no momento da votação, é o chamado *quorum simples*.

Por sua vez, o artigo 69 da Carta Magna prevê que, para a validade e eficácia de uma lei complementar, é necessária a aprovação da maioria absoluta do Congresso Nacional, ou seja, metade mais um do número de parlamentares que fazem parte da Casa Legislativa, é o que se chama de *quorum especial*.

⁹ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 765

Sobre o aspecto material, tem-se que a lei complementar trata de matéria determinada no texto constitucional, ela explicita o que está implícito na Constituição Federal dentro dos limites hierárquicos determinados, buscando sua validade na própria Constituição. Já a lei ordinária tem competência residual, tratando de assuntos que não são matéria de lei complementar, desde que tenham fundamento constitucional.

Nesse diapasão, elucida o jurista Sacha Calmon Navarro Coelho:

“A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade, por invasão.”¹⁰

Pois bem, tendo em mente os conceitos delineados de lei complementar e lei ordinária, passemos a tecer considerações sobre o papel da lei complementar no Sistema Tributário Nacional.

A Constituição Federal Brasileira de 1988 determinou claramente o papel da lei complementar dentro do Sistema Tributário Nacional, reservando a ela quatro funções básicas, explicitadas no artigo 146:

“Art. 146 - Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(...)”¹¹

Como se vê, as matérias reservadas à lei complementar são aquelas expressamente predestinadas pelo texto constitucional, não cabendo ao Poder

¹⁰ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.105

¹¹ Brasil. Código Tributário Nacional, Brasília, DF: Senado, 1966.

Legislativo editar, sob seu critério, lei ordinária que trata de matéria de reserva legal complementar.

Corroborando com o acima dito, sobre o Código Tributário Nacional, segue lição do Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Não excede recordar que a Lei nº 5.172/66 – o Código Tributário Nacional - foi aprovada como lei ordinária da União, visto que naquele tempo a lei complementar não apresentava o caráter ontológico-formal que só foi estabelecido com o advento da Constituição de 1967. Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, pelo motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente, a esse tipo de ato legislativo. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.”¹²

Portanto, no que consiste ao papel da lei complementar no Direito Tributário, importante ressaltar que, além das funções especificadas pelo artigo 146 da Constituição Federal, toda a forma de edição de normas tributárias está contida na lei complementar nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) bem como a resolução para conflitos de competência, e, tratando mais especificamente do tema desde trabalho, disciplina a responsabilidade tributária, como forma de compor a questão da capacidade para figurar no pólo passivo da relação tributária, disposições estas, previstas no *codex* tributário, em conformidade com a alínea “b”, do inciso III, do 146º, da Carta Magna.¹³

Por fim, importante reiterar que a lei complementar tem o papel de trazer normas gerais de direito tributário, pois imprime os limites à hipótese e à consequência da norma tributária, tendo papel de fundamento de validade da norma de incidência tributária.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 62

¹³ Adentrando um pouco mais ao tema deste trabalho, neste momento entendo pertinente destacar que responsabilidade tributária é matéria de lei complementar, que limita as disposições previstas em lei ordinária nesse sentido, evitando, por exemplo, guerra fiscal entre Municípios, como no caso do ISS.

“Como se sabe, a obrigação tributária principal é o vínculo relacional que liga sujeito ativo (pessoa encarregada de arrecadação do tributo) e sujeito passivo (aquele que deverá pagar), Por sua vez, a sujeição passiva se desdobra nas modalidades contribuinte e responsável, conforme esclarece e disciplina o artigo 121 do CTN. Deste modo, ‘responsabilidade tributária’ pe subtema do gênero obrigação tributária, e, portanto, deve ser disciplinado pelo veículo lei complementar.” (DANIEL, Monteiro Peixoto. *REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO*. São Paulo: Malheiros, 2006. Fasc. 98. p. 239-261)

1.4 Princípios jurídicos

No sistema tributário nacional estão inseridos não só o ordenamento jurídico, mas também os princípios jurídicos, (também incluídos no direito positivo) que contribuem não só para sua estruturação, mas para dar norte ao cientista do direito, aplicador da norma e jurista, no momento de interpretar o texto legal.

Entretanto, há a discussão, que se divide basicamente em duas teorias, sobre a natureza do princípio; se a ele pode ou não ser conferido caráter de norma jurídica, ou se ele consiste em mais que isso. A posição jusnaturalista afirma que o princípio carrega um conteúdo formal mais abrangente a imperativo do que uma simples norma, e que constitui a base do Direito, já os positivistas acreditam que o princípio é uma norma, mas uma norma, digamos, superior, que é universal.

Pois bem, adotando a doutrina majoritária, de que princípio é muito mais do que uma simples norma, oportuno dissertar, primeiramente, sobre o conceito de princípio de uma maneira genérica, para tanto, vale citar a noção de princípio dada pelo jurista Roque Antônio Carrazza:

“Etimologicamente, o termo ‘princípio’ (do latim *principium*, *punicii*) encena a idéia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer.”¹⁴

Considerando esse conceito elaborado pelo brilhante jurista, e levando-o ao contexto da ciência do direito, temos que os princípios jurídicos são as máximas que conduzem o pensamento jurídico, são o reflexo da mentalidade brasileira, impressa especialmente na Constituição Federal.

Importante ressaltar que, coadunando com o já impresso no subitem anterior, os princípios jurídicos, como possuem caráter normativo, não estão inseridos no ordenamento jurídico como aqui conceituado – sinônimo de direito positivo – uma vez que eles são significações formadas pelo jurista ao analisar os enunciados prescritivos impressos na lei posta.

¹⁴CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002. p.32

Por seu turno, ao tratar especificamente sobre o princípio jurídico, mister ressaltar mais uma vez a lição do Professor Carrazza:

“princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam.”¹⁵

Como dito acima, os princípios jurídicos, que são o vetor do Direito Brasileiro, estão expressos ou implícitos principalmente nos enunciados da Constituição Federal, por isso a relevância de tratar não somente de princípios de uma maneira genérica dentro do contexto da ciência de uma maneira geral, mas sim, de tratar os princípios constitucionais, de uma maneira mais específica.

Uma vez definidos os conceito e relevância dos princípios jurídicos, passemos a dissertar sobre a aplicação deles na aplicação do direito, mas especificamente, para a interpretação “na disciplina do Direito Tributário”, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁶.

O artigo 108º do Código Tributário Nacional determina expressamente as hipóteses de aplicação dos princípios jurídicos na interpretação da regra tributária:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”¹⁷

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, os princípios gerais de direito público “São máximas que se alojam na Constituição, (...). Conhecê-los é

¹⁵ *Ibidem*, p. 33.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 102

¹⁷ Brasil. Código Tributário Nacional, Brasília, DF: Senado, 1966.

pressuposto indeclinável para a compreensão de qualquer subdomínio normativo, e o direito tributário só pode ser entendido à sombra desses princípios”¹⁸

¹⁸ *Idem.* p. 104

1.4.1 Princípio Republicano

A república é definida no *caput* do artigo 1º da Constituição Federal:

“ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”¹⁹

Nos dizeres de Roque Antônio Carrazza, Federação é forma de Estado, enquanto República é forma de governo, e no caso do Brasil, implica na existência do Estado Democrático de Direito.

Todos esses conceitos estão interligados, e um pressupõe o outro, senão vejamos; Estado Democrático de Direito significa que se deve seguir os preceitos legais, observá-los e interpretá-los, e ainda, esses preceitos legais positivam normas e regras de uma sociedade democrática e que exprime a igualdade entre os homens. Ligado intimamente com essa definição, temos o conceito de República, que é uma forma de governo que prega a isonomia entre os cidadãos, e que confere ao povo poder de governar-se a si mesmo, por intermédio de representantes eleitos por ele próprio.

A República implica na igualdade, daí temos que o princípio da legalidade e na isonomia são decorrentes do princípio republicano, que rege a forma de governo do Brasil impressa na Carta Magna em seu artigo 1º e seguintes.

Pois bem, para arrematar as considerações feitas aqui, pertinente mencionar a lição de Roque Carrazza, tratando da abrangência do princípio republicano dentro do ordenamento jurídico:

“Em virtude de tudo o que ficou exposto, segue-se que o princípio republicano alcança não só a União, como as demais pessoas políticas existentes no Estado brasileiro. Realmente, os Estados-membros ‘organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem’ (art. 25 da CF), desde que observem os princípios básicos do Texto Supremo, como o republicano.(...)”

¹⁹ Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

Os Municípios, de seu turno, reger-se-ão por 'lei orgânica' própria, por eles votada, que deverá atender aos princípios da Constituição Federal (art. 29 da CF). Estão, pois, jungidos pelo idêntico dever de levar em conta as exigências do princípio republicano.

Logo, as pessoas políticas, obrigadas são a adotar o princípio republicano, precisam, necessariamente, estabelecer a temporariedade das funções políticas e a responsabilidade (política, civil e penal) dos gestores da coisa pública. Ao exercitarem suas competências tributárias, devem ter em mira, sempre, a consecução do 'interesse público primário' (Renato Alessi).²⁰

Mister reforçar que a o princípio republicano é o cerne da organização da competência tributária, uma vez que ela é distribuída entre os entes políticos conforme os ditames constitucionais, e que, esses ditames emanam do povo (em decorrência do próprio princípio republicano), não se pode crer que essa competência tributária pode ser recepcionada pelos entes políticos e ser exercida em prol de outro interesse que não o "interesse público primário".

Isso nos remete, então, a outros princípios, esses mais especificamente, de direito tributário; da capacidade contributiva, do não confisco, isonomia, legalidade, etc. Sempre observando o ordenamento jurídico e aplicando leis buscando o interesse comum, e não de um ente político ou ainda da União.

1.4.2 Princípio Federativo

O princípio federativo está previsto no *caput* do artigo 1º da Constituição Federal, "(...) formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal (...)" (Constituição, 1988). Tal princípio é basilar para delimitar as competências tributárias, e o limite do poder de tributar, retratando uma realidade na organização do Estado brasileiro, não é um objetivo a ser perseguido, como no caso da dignidade da pessoa humana, princípio também vetor da Carta Política, e que é alcançado caso a caso, ou seja, o princípio federativo não é retórico, é categórico.

²⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002. p.68

Temos, portanto, que o modelo federativo é a realidade patente do Estado brasileiro, e que subentende uma determinação expressa de como distribuir a competência tributária entre os entes federativos. O artigo 25 da Constituição brasileira complementa o princípio federativo, ao determinar que os estados “organizam-se e regem-se pelas constituições e pelas leis que adotarem.” (Constituição, 1988) Esse artigo confere autonomia administrativa aos entes federativos, que se curvam à soberania da União, pois ao mesmo tempo em que podem se autoadministrar, devem sempre observar a Constituição Federal.

Outro desdobramento do princípio federativo é o duplo papel da União, que aparece vez como pessoa jurídica de Direito público, com competência tributária específica, vez aparece como Estado Nacional e pessoa jurídica de Direito Externo, com soberania total sobre os entes federativos.

Nos dizeres de Eduardo Garcia Lima:

“bem por isso, são encontradas no ordenamento jurídico normas que, embora veiculadas através de lei ordinária, podem ter caráter nacional ou federal. A esse respeito, são identificadas no ordenamento jurídico normas de caráter nacional que, emanadas do Estado, através da União, obrigam a todos os entes federados. De outro lado, no mesmo ordenamento jurídico, são identificadas normas federais que, emanadas da União, enquanto pessoa jurídica de direito interno, não obrigam os demais entes federados.”²¹

Importante ressaltar que a Constituição Federal dá autonomia aos entes federados, e lhes confere ao mesmo tempo, capacidade de gerar recursos, atribuindo-lhes a competência de criar e arrecadar tributos, pois, uma coisa seria anulada sem a outra. Autonomia sem capacidade de gerar recursos para exercê-la é inútil, por isso, os Municípios, os Estados-membros, a União como pessoa jurídica de Direito público interno, e os Distrito Federal não dependem uns dos outros para criar, arrecadar, fiscalizar e dirimir tributos, sempre tendo a Constituição Federal como validador de suas leis.

²¹ LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*. 1º ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. p. 26

CAPÍTULO 2

A relação jurídica tributária e suas características

Sumário: 2.1. Breves considerações sobre a regra-matriz de incidência tributária. 2.2. Relação jurídica tributária. 2.3. Capacidade Tributária. 2.4. Considerações sobre Responsabilidade Tributária. 2.5. Natureza sancionatória da norma que institui a responsabilidade tributária. 2.6. Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional

2.1 Breves considerações sobre a regra-matriz de incidência tributária

As normas são as significações que o intérprete do direito forma ao analisar o ordenamento jurídico, ademais, o cientista do direito propõe inúmeras classificações para essas normas, dentre elas as normas em sentido amplo e estrito. No âmbito do Direito Tributário, pode-se dizer que as normas em sentido estrito são aquelas que definem a incidência fiscal marcando o núcleo da tributação, os sujeitos da relação jurídica tributária, etc. Já as normas jurídicas em sentido amplo – na seara tributária – são todas as demais.

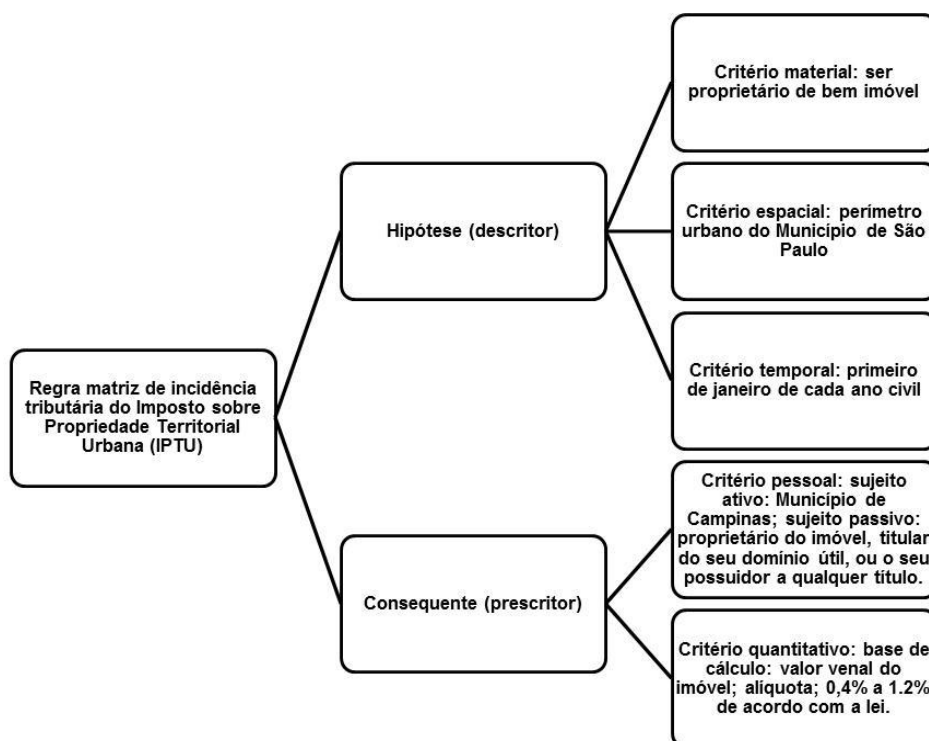
Noutro giro, conforme explanado no item 1.3. deste trabalho, acerca do papel da lei complementar no sistema tributário, este veículo introdutor se presta a introduzir normas gerais de direito tributário no ordenamento jurídico, como determina o art. 146 da Constituição Federal.

Por seu turno, a lei ordinária traz os elementos da regra-matriz de incidência tributária, a norma tributária em sentido estrito por excelência, que traz os elementos mínimos e irreduzíveis que uma norma jurídica deve apresentar para, de forma válida e eficaz, instituir a incidência fiscal.

A construção da regra-matriz de incidência tributária é uma construção do intérprete do direito e se apresenta, no final, com a compostura dos juízos hipotéticos-condicionais. Haverá uma hipótese a que se conjuga um mandamento, uma consequência (um *dever-ser*).

Dentre desse quadro, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém é proprietário de bem imóvel), enquanto o consequente prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se instaurará, onde e quando acontecer o fato (alguém deverá pagar uma percentagem sobre o valor venal do imóvel ao Município)²².

Para melhor explicar, segue organograma esquemático²³ da regra-matriz do IPTU do Município de Campinas conforme Lei Municipal nº 11.111/2001²⁴:



²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 262.

²³ *Idem*. p. 263

²⁴ Lei 11.111/2001 - “Art. 2º O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.”

“Art. 5º Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

“Art. 10. A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.”

“Art. 19. Sobre a base de cálculo do imposto serão aplicadas alíquotas diferentes de acordo com o uso do imóvel e/ou progressivas em razão de seu valor venal.”
(<http://2009.campinas.sp.gov.br/bibjuri/lei11111-23012008.htm>. Acesso em 08.02.2013)

No **critério material**, temos a descrição de um comportamento composta por um verbo (ação) e um complemento; o **critério espacial** trata do local onde o fato descrito no critério material deve ocorrer, enquanto no **critério temporal** há a previsão do tempo em que o fato deve ocorrer.

Vale salientar que a hipótese da norma tributária em sentido estrito prevê, nesses três elementos, o chamado “fato gerador” do tributo, que neste trabalho será tratado pela expressão “hipótese normativa” pela imprecisão da primeira expressão. Com o fito de prestigiar o uso cuidadoso da terminologia e da linguagem, importante utilizar o termo que melhor descreve o objeto, neste caso, a descrição de um fato que ainda não ocorreu e que somente existe no campo das ideias, a descrição legislativa de algo que se ocorrer no plano fenomênico fará nascer uma relação jurídica. O fato somente será “gerador” quando se concretizar materialmente, e não quando está somente descrito na lei, por isso a adoção do termo “hipótese normativa”, ao invés da mais utilizada na doutrina, “fato gerador”.

Retomando, o **critério pessoal** traz os sujeitos envolvidos na tributação, ao passo que o **critério quantitativo** determina o quanto se pagará de tributo. O conseqüente da norma traz os elementos identificadores da relação jurídica tributária, objeto do presente trabalho.

2.2 Relação Jurídica Tributária

Uma relação jurídica nasce quando dois entes dotados de personalidade jurídica estabelecem entre si um vínculo; a obrigação, que gera uma prestação.

Nesse sentido, a relação jurídica tem três elementos; o vínculo jurídico, as partes (sujeitos ativo e passivo) e a prestação (previstas no Código Civil, quais sejam; de dar, de fazer e de não-fazer).

Por seu turno, no Direito Tributário, essa relação jurídica fruto do Estado Democrático de Direito, e, portanto, não uma relação de submissão, se estabelece entre o sujeito passivo – pessoa física ou jurídica, portanto, dotada de

personalidade na acepção jurídica – e o fisco, que é, na lição de Alcides Jorge Costa “o patrimônio público dotado de personalidade jurídica”²⁵.

Temos então, os dois entes que estabelecem entre si uma obrigação; primeiro o sujeito ativo identifica a ocorrência da hipótese de incidência de tributo e posteriormente cobra o tributo, a chamada prestação pecuniária compulsória. Cabe ressaltar que o tributo não é tido como sanção no sentido de pena, castigo, é apenas consequência do nascimento do vínculo jurídico entre o fisco e o sujeito passivo. Em seguida, o contribuinte, que presta informações (obrigação acessória) e depois paga a exação (obrigação principal) a ele imposta ou contesta a imposição de pagamento de tributo.

Paulo de Barros Carvalho descreve com nitidez como se estabelece o liame obrigacional na esfera tributária:

“A obrigação tributária, enquanto relação jurídica de cunho patrimonial (envolvendo um sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la), é nexu lógico que se instala a contar de um enunciado factual, situado no consequente de u’a norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário descrito no suposto da mesma norma. A edição dessa regra, como norma válida no sistema positivo, tem o condão de introduzir no ordenamento dois fatos: o *fato jurídico tributário* (fato gerador) e o *fato relacional* que conhecemos como ‘relação jurídica tributária.’”

Portanto, o consequente da regra-matriz de incidência tributária fornece os elementos da obrigação tributária, quais sejam os sujeitos e o objeto da obrigação – a quantia em dinheiro que o sujeito passivo deve entregar ao sujeito ativo.

Importante frisar que a relação jurídica tributária somente se instaura entre as partes envolvidas quando o sujeito passivo pratica, no plano concreto, a hipótese normativa prevista no critério material da regra-matriz de incidência. Isso porque, fato jurídico, aquele capaz de instaurar a relação jurídica tributária, somente se dá quando o evento que corresponde à hipótese normativa ocorre no mundo fenomênico e é traduzido para o mundo jurídico em linguagem competente pela conjugação da norma jurídica em sentido estrito.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. Pg. 181.

Portanto, a relação jurídica é instaurada pelo fenômeno da incidência que ocorre nessa ordem:



Nesse sentido, o “fato jurídico tributário”, que é o “evento” traduzido em linguagem jurídica, tem como consequência a instauração da relação jurídica tributária. Conforme já mencionado, a hipótese da norma traz a descrição do “fato jurídico”, ao passo que o consequente da norma traz a consequência do acontecimento desse fato; a instauração de uma relação jurídica identificada e individualizada pelos elementos do consequente da norma, que são os critérios pessoal e quantitativo.

Vale reforçar, não há relação jurídica antes da conjugação, em linguagem competente, de evento ocorrido no plano concreto, para que este se torne fato jurídico, e consequentemente, de cabo à relação jurídica tributária, e este processo é o fenômeno da incidência tributária.

No que consiste à relação jurídica tributária, uso novamente uma representação gráfica obtida na obra do jurista acima mencionado que ilustra muito bem a relação jurídica tributária que norma jurídica tributária em sentido estrito traz²⁶:

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário - Linguagem e Método*. São Paulo:Noeses, 2011.p. 497



A faculdade do sujeito ativo de exigir o objeto dá suporte ao direito subjetivo de que é titular, ao passo que vincula o sujeito passivo no dever de dispor o objeto ao sujeito ativo.

Tal acepção da relação jurídica tributária vem da redação do artigo 139 do Código Tributário Nacional; “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” Isso porque, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “o crédito tributário corresponde, na terminologia do CTN, ao direito subjetivo decorrente da obrigação principal, sendo o débito tributário, o dever jurídico decorrente daquela obrigação. Consequentemente, como a obrigação principal, segundo a legislação, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, este é também o conteúdo do débito tributário.”²⁷

Seguindo essa linha, entendo que o crédito tributário somente nasce com a incidência tributária, sendo que tanto a autoridade administrativa, por meio do lançamento (artigo 142 do CTN), quanto o contribuinte (art. 150, CF, p.ex.) podem constituir o crédito aplicando norma geral e abstrata produzindo norma individual e concreta.

Vale ressaltar que o lançamento está previsto no artigo 142 do *codex* tributário, e consiste no procedimento administrativo realizado pelo fisco nas três esferas (municipal, estadual e federal) no qual a obrigação tributária é individualizada, pois é definido o tributo que se deve incidir, o sujeito passivo da obrigação – contribuinte ou responsável - o *quantum* devido, o tempo em que se deve adimplir com a obrigação, e finalmente o espaço dentro do qual aquela existe.

²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário - Linguagem e Método*. São Paulo:Noeses, 2011. p. 508

Abordando o aspecto prático do ponto, o Fisco materializa, por assim dizer, o crédito tributário por meio do Auto de Infração e Imposição de Multa ou pela Certidão de Dívida Ativa - CDA, esta que é um título executivo, pelo qual o fisco usa medidas coercitivas para forçar o sujeito passivo a adimplir com sua obrigação na esfera judicial.

Finalmente, uma vez delimitado o objeto da relação jurídica tributária – crédito e débito - importante salientar que a doutrina segrega relação jurídica e relação jurídica obrigacional. Isso porque, o termo “obrigação” é usado na linguagem competente para comunicar caráter pecuniário/patrimonial das relações jurídicas.

Nesse sentido, a relação jurídica é aquela em que a prestação não tem cunho patrimonial (p.ex. declarar tributos pagos à União), ao passo que a relação jurídica obrigacional denota caráter patrimonial (p.ex. quem auferir renda deve pagar imposto de renda). Nesse sentido, temos a diferenciação de relação jurídica principal (de cunho patrimonial, consubstanciada na obrigação tributária descrita na representação gráfica acima), e a relação jurídica acessória.

Portanto, na seara do Direito Tributário, o art. 113 do CTN²⁸ revela as relações jurídicas obrigacionais e não obrigacionais que são instauradas pela incidência tributária de norma jurídica em sentido estrito. Ao passo que o art. 3º do Código Tributário Nacional²⁹ imprime somente a relação jurídica tributária principal, pois, entendo que, ao conceituar tributo, o mencionado dispositivo legal descreve a obrigação tributária.

²⁸ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária..”

²⁹ “Art.3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

2.3 Capacidade Tributária

Como dito no subitem acima, o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária traz os sujeitos da obrigação tributária; fisco como sujeito ativo e o sujeito passivo que pode ser contribuinte ou responsável tributário, ou seja, no pólo ativo temos necessariamente a União, os Estados-membros da Federação ou os Municípios, mas quem exatamente pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária?

Nas palavras de Silvio de Salvo Venosa:

“Personalidade jurídica, pois, deve ser entendida como a aptidão para adquirir e contrair obrigações. A capacidade jurídica da a extensão da personalidade, pois, à medida que nos aprofundarmos nos conceitos, veremos que pode haver capacidade relativa a certos atos da vida civil, enquanto a personalidade é terminologia genérica”.³⁰

No que consiste à capacidade tributária, o Código Tributário Nacional a delimita em seu artigo 126:

“Art. 126. A capacidade tributária independe:
I – da capacidade civil das pessoas naturais;
II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”³¹

Em se tratando de capacidade tributária, cito as lições de Hugo de Brito Machado:

“As normas de Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica das relações que disciplinam e evitar a fraude. Por isso não se perdem no formalismo dominante em outros ramos do Direito.(...)”

Não se trata de prestigiar a denominada interpretação econômica. É que a obrigação tributária prescinde do elemento volitivo em sua gênese. Nasce dos elementos lei e fato. Fato objetivamente considerado, fato jurídico em sentido estrito, onde a vontade é inteiramente irrelevante. Nos atos jurídicos em geral a vontade é elemento essencial. (...). Como na formação da obrigação tributária não participa do ato, mas simplesmente o fato em sentido estrito, acontecimento considerado apenas aspecto objetivo, é

³⁰ VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 141

³¹ Brasil. Código Civil. Brasília:DF, Senado, 2002.

natural que a capacidade jurídica seja irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário.”³²

Portanto, em se tratando de capacidade tributária a capacidade civil não é pressuposto para figurar no pólo passivo dessa obrigação, pois, a prática do ato sobre o qual incide a hipótese tributária pode de dar por incapaz civilmente ou relativamente capaz, como por exemplo; no caso de menor de 18 anos herdeiro de grande fortuna, neste caso, todas as obrigações decorrentes da relação jurídica tributária serão adimplidas pelo responsável tributário (artigos 134 e 135 do CTN).

2.4 Considerações sobre Responsabilidade Tributária

Antes de adentrar na seara do Direito Tributário, importante delinear o conceito de responsabilidade no âmbito cível, para, numa análise comparativa, traçar um conceito mais aprofundado de responsabilidade tributária.

A palavra “responsabilidade” vem do latim *respondere*, e significa a obrigação de assumir as consequências jurídicas sobre atos praticados. Portanto, a responsabilidade surge quando há a prática de um ato – dando origem a uma obrigação – que gera um dano, e que deve ser reparado para o retorno ao *stato quo ante*.

Por seu turno, ao trazer esse conceito para o Direito Privado, temos que “a responsabilidade civil deriva da agressão a um interesse eminentemente particular, sujeitando, assim, o infrator, ao pagamento de uma compensação pecuniária à vítima, caso não possa repor in natura o estado anterior das coisas”³³, isso porque, no âmbito civil, “a noção jurídica de responsabilidade pressupõe a atividade danosa de alguém que, atuando a priori ilicitamente, viola uma norma

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. fl. 148/149.

³³ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil*. Vol. 3. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 9

jurídica preexistente (legal ou contratual), subordinando-se, dessa forma, às consequências do seu ato (obrigação de reparar)”³⁴.

Nesse ínterim, vale mencionar as principais disposições do Código Civil, que seguem transcritas, para desenvolver os elementos da responsabilidade:

“Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.”

“Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

“Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

O artigo 927 do *codex* cível dá os três elementos da responsabilidade, quais sejam: conduta (“aquele, que por ato ilícito causar”), dano e nexo de causalidade, este último implícito, porém, deduzido pela interpretação literal do dispositivo legal pelo motivo óbvio de que, somente o ato que ocasionar o dano gera um vínculo obrigacional de indenizar, portanto, gera a própria responsabilidade.

Pois bem, dentro da responsabilidade temos duas vertentes; a responsabilidade subjetiva e a objetiva. A chamada teoria subjetiva, dominante no ordenamento jurídico brasileiro, pressupõe que a responsabilidade somente surge quando o ato que gera o dano é praticado com dolo ou culpa, ou seja, temos aqui um quarto elemento da responsabilidade; a vontade de praticar o ato, ou o aceite das consequências caso ocorram quando da prática desse ato.

Entretanto, a disposição constante no parágrafo único do art. 927 do CC, inova na medida em que determina que “independentemente de culpa” haverá obrigação de reparar quando a atividade implicar risco ou nos casos especificados em lei, ou seja, há a brecha para a aplicação da teoria objetiva da responsabilidade, qual seja; não há análise da presença de culpa/dolo na prática do ato lesivo, haverá incidência de responsabilidade somente em decorrência da presença dos três elementos.

³⁴ *ibidem*, fl. 9

Há, portanto, uma regra dual em que as responsabilidades, tanto subjetiva quanto objetiva, convivem dentro do ordenamento jurídico, sendo aplicada a subjetiva como regra geral, e a objetiva nos casos previstos em lei e nas atividades que implicam em risco pela sua natureza.

Uma vez feitas as considerações sobre responsabilidade na esfera cível, será tratada a seguir a definição de responsabilidade na seara tributária.

O artigo 128 do CTN dá as disposições gerais sobre responsabilidade tributária:

“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.”

Portanto, de acordo com o disposto no dispositivo mencionado “sujeito passivo” é gênero do qual contribuinte e responsável são espécies, sendo o primeiro caracterizado pela relação direta com a prática do evento traduzido há hipótese de incidências (o chamado fato gerador), já o segundo é aquele que não é contribuinte por exclusão e que tem relação indireta, necessariamente, com o evento, mas por determinação legal deve pagar o tributo. A vinculação do responsável ao fato gerador deve ser necessariamente indireta, entretanto, estabelece uma relação direta com o contribuinte da qual decorre prestação que decorre de um fato jurídico tributário.

Por sua vez, vale tecer breves considerações sobre a justificação da responsabilidade tributária posta no Código Tributário Nacional no art. 128; a proximidade da capacidade tributária do responsável da do contribuinte. No caso específico de tributos retidos na fonte tal justificação não se apresenta válida, uma vez que a fonte pagadora não realiza o pagamento, ou seja, não fornece o objeto da relação jurídica tributária (crédito) e não exerce o dever inerente à relação (débito). Ou seja, considerando que o responsável não realiza o pagamento, somente um dever instrumental de reter e repassar ao sujeito ativo dinheiro que não lhe pertence.

Ademais, no caso de responsabilidade por infrações (arts. 134 e 135 do CTN), a justificativa posta no art. 128 do mesmo diploma legal também não se

apresenta válida, uma vez que é a prática de ato ilícito que justifica a responsabilização.³⁵

Pois bem, na seara do Direito Tributário, a responsabilidade é empregada em sentido estrito, e amplo, sendo oportuno citar as lições de Hugo Machado de Brito:

“Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.”³⁶

No Código Tributário Nacional, a responsabilidade em sentido estrito está prevista no artigo 121, inciso II, por seu turno, é empregada em sentido amplo nos artigos 123, 128, 135, 136, 138 dentre outros.

No caso da responsabilidade em sentido amplo, não há uma vinculação direta do responsável com o fato gerador, por sua vez, no que consiste à responsabilidade em sentido estrito, a lei expressamente vincula o responsável ao fato gerador, é o caso da chamada substituição tributária.

Vale reforçar que a substituição tributária é um instituto distinto da responsabilidade, uma vez que o substituto não é contribuinte, mas tem a responsabilidade de arcar com o ônus da obrigação tributária por força de dispositivo expresso de lei, no caso do responsável, ele não pratica o ato previsto na hipótese de incidência, mas, por fatos posteriores ao lançamento, ele é compelido a sanar a obrigação tributária.

Há ainda, dentro do Direito Tributário, a classificação da responsabilidade em originária (substituição) e derivada (transferência). A originária é a responsabilidade em sentido estrito, já mencionada neste trabalho, e a por

³⁵ DANIEL, Monteiro Peixoto. *REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO*. São Paulo: Malheiros, 2006. Fasc. 98. p. 239-261.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 150/151

transferência se subdivide em solidária, por sucessão e subsidiária, conforme a corrente majoritária da doutrina atual.

Acerca da responsabilidade por sucessão, dá-se na medida em que outro sucede sujeito no direito de bens, créditos, etc. A respeito da responsabilidade solidária, temos que o responsável é chamado a adimplir ao crédito tributário ao mesmo tempo em que o contribuinte, na mesma medida e tempo. Finalmente, no que consiste à responsabilidade subsidiária, temos que, a partir do momento em que o contribuinte é incapaz (no sentido de não obter patrimônio suficiente para adimplir o crédito tributário, não no sentido de inadimplência comercial, quando o contribuinte simplesmente não efetua o pagamento antes do vencimento) de pagar o tributo a ele imposto, o responsável tributário é acionado para fazê-lo.

Por fim vale ressaltar, considerando tudo o que já foi exposto, que há duas regras-matrizes de incidência tributária distintas; uma que prevê no critério pessoal o contribuinte, e outra que prevê no critério pessoal o responsável tributário, conforme será explicado de forma pormenorizada no subitem a seguir.

2.5 Índole sancionatória da responsabilidade tributária

Antes de adentrar à classificação da responsabilidade tributária, colocada na legislação posta como forma de tornar a matéria mais didática ao intérprete do Direito, cabe fazer algumas considerações sobre o caráter sancionatório da “obrigação tributária” que nasce da relação jurídica entre o fisco e o responsável tributário, considerando, inclusive, as colocações sobre regra-matriz de incidência e os conceitos de obrigação e responsabilidade (no âmbito cível).

Pois bem. A relação jurídica tributária somente se instaura quando o sujeito pratica a ação típica, descrita na hipótese normativa constante no antecedente da norma jurídica em sentido estrito, de tal forma que se o consequente da norma não ocorre há a condicional de redirecionamento da prática desse consequente para terceiros, dando origem à norma de caráter sancionatório que instaura a relação jurídica com o responsável no polo passivo. Temos aqui a norma

primária (regra-matriz de incidência do contribuinte) e a norma secundária (índole sancionatória, com relação condicional a norma primária), conforme entendimento de Kelsen.³⁷

Importante ressaltar que a responsabilidade que decorre de fato ilícito pode ser tanto de caráter de punição com paradigma penal ou como de ressarcimento com um paradigma civil. Mesmo com apoio na teoria de Kelsen que define a sanção como castigo pela prática de ato ilícito, o termo sanção não deve ser restrito às punições, pois o próprio Kelsen definia sanção em duas categorias: sanção como castigo (penal) e como execução forçada de bens (civil). Portanto, o caráter sancionatório da norma jurídica secundária em sentido estrito que prevê a responsabilidade deve ser afastada da concepção penal que o vocábulo “sanção” tem, e sim, deve ser interpretada no âmbito de sanção civil, como execução forçada de bens.³⁸

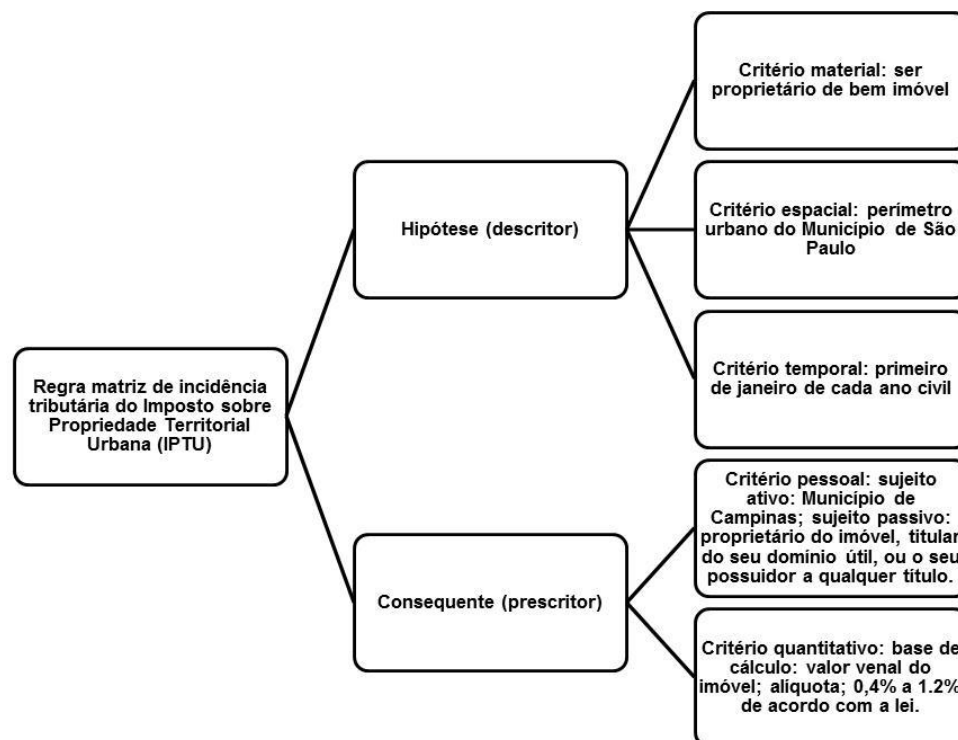
Isso tudo se dá pela interpretação sistemática do Código Tributário, especialmente o *caput* do art. 134 (“Nos casos de impossibilidade de exigência de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (...) respondem solidariamente em este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis) e do Código Civil (art. 927, 186 e 187).

Para melhor explicar, sirvo-me de um exemplo nas representações gráficas abaixo;

Repetindo a representação gráfica da regra-matriz do IPTU nos termos da Lei Municipal nº 11.111/2001:

³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito Tributário – O Construtivismo Lógico-Semântico*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 305/306 e 309.

³⁸ DANIEL, Monteiro Peixoto. *REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO*. São Paulo: Malheiros, 2006. Fasc. 98. p. 239-261



Tem-se que ser proprietário de bem imóvel situado no Município de Campinas no primeiro dia de janeiro do ano civil (antecedente da norma), enseja tributação que deve ser honrada pelo proprietário do imóvel, sendo que o tributo deve ser calculado mediante aplicação de determinada alíquota sobre o valor venal o imóvel (consequente da norma).

Por seu turno, a norma sancionatória tem como antecedente o não cumprimento do consequente na norma primária, sendo que a representação gráfica dessa norma ficaria assim³⁹:

³⁹ Lei. 11.111/2001 - Art. 6º Responde, solidariamente com o contribuinte, pelo crédito tributário contra este constituído, quem o suceda na propriedade, domínio útil ou posse do imóvel, ainda que realizada a sucessão após verificado o fato tributário imponible.

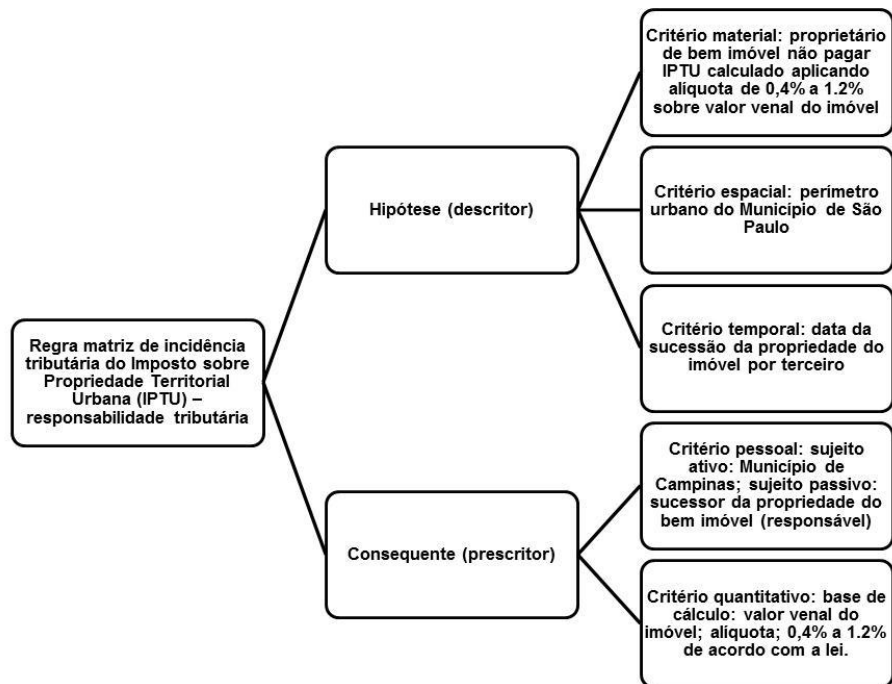
Art. 6ºA São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário incidente sobre o imóvel o proprietário; o compromissário comprador e o contratante. (Artigo, parágrafo, incisos e alíneas incluídos pela Lei 12.445, de 21/12/2005)

Parágrafo único. Para efeito das disposições do caput, admite-se:

I - como proprietário, todo aquele que possuir título de propriedade plena e exclusiva, mediante registro do título aquisitivo ou translativo no Registro de Imóveis;

II - como compromissário comprador, todo titular de instrumento público ou particular de promessa de compra e venda ou de cessão e promessa de cessão deste, registrados no Cartório de Registro de Imóveis;

III - como contratante, todo aquele que possuir: (Redação dada pela Lei 13.209, de 21/12/07)



Portanto, o entendimento aqui defendido é o de que a relação jurídica que faz nascer a responsabilidade jurídica decorre de uma norma jurídica em sentido estrito, com índole sancionatório.

Afirmo que a norma jurídica que faz nascer a responsabilidade tributária tem índole sancionatória, pois, a norma que confere essa índole é a norma que prevê a prática de ato ilícito que tem como consequente a responsabilização de terceiros.

a) escritura de compra e venda ou contrato de compromisso de compra e venda, suas cessões ou promessas de cessões, desde que celebrados por instrumento público ou contrato particular que a lei confira tal caráter e não submetidos ao registro imobiliário; (Redação dada pela Lei 13.209, de 21/12/07)

b) instrumento particular ou público relativo à conferência de bens imóveis para integralização de capital de pessoa jurídica, devidamente registrado na Junta Comercial ou no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas competente e não submetidos ao registro imobiliário; (Redação dada pela Lei 13.209, de 21/12/07)

c) a carta de sentença, o formal de partilha e o auto de arrematação, adjudicação ou remissão, expedidos em processos judiciais;

d) o contrato de promessa de compra e venda e a cessão desta, o contrato de financiamento e o termo de ocupação, lavrados pela Companhia de Habitação Popular de Campinas – COHAB.

Em outras palavras, tem-se a norma de incidência tributária que tem no critério pessoal o contribuinte, ao passo que se esse contribuinte não honrar a obrigação tributária decorrente da relação jurídica instaurada por essa norma de incidência, nasce uma nova norma, a que prevê no critério pessoal o responsável tributário. São, portanto, três normas, sendo que a de caráter secundário (se o contribuinte não pagar IPTU, o sucessor na propriedade pagará o tributo).

Somente para evidenciar o caráter sancionatório da reponsabilidade tributária, trarei o exemplo da responsabilidade solidária do art. 134 do CTN, assim como fez Paulo de Barros Carvalho conforme segue:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

[...] Denuncia, com força e expressividade, o timbre sancionatório que vimos salientando. A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar *nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis* porque revela a existência de um indistigável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. Não fora isso, e todos os incisos confirmariam a presença de um dever decumprido, na base da responsabilidade solidária. Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas hão de intervir com zelo e não praticar omissões; tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta punição.

Para rematar, o parágrafo único fortalece ainda mais a convicção, restringindo a *responsabilidade* unicamente às penalidades moratórias, que têm caráter de sanção civil. E por que não estendeu às multas administrativas? Logicamente porque haveria sobreposição de penalidades...

Cremos haver demonstrado a natureza do vínculo que se instala, sempre que pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico de sujeito passivo. Teremos uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória – sanção administrativa.⁴⁰

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 358.

Portanto, a índole sancionatória da responsabilidade tributária é evidente, inclusive nos dispositivos do CTN, tal caráter também fica evidenciado no *caput* do art. 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”, ao passo que somente mediante comprovada prática de ato ilícito a responsabilidade tributária é direcionada da pessoa jurídica à pessoa física.

Importante salientar que o tributo não é uma penalidade, conforme prevê o art. 3º do CTN, Art. 3º; “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”, por isso, é necessário, para não desvirtuar a responsabilidade tributária, considerar a ideia de sanção como ressarcimento (âmbito civil), observando a diferenciação feita por Kelsen, posta no início deste Capítulo.

Por seu turno, conforme já defendido neste trabalho, a responsabilidade tributária é matéria de reserva legal à lei complementar, conforme inciso III do art. 146 da Constituição Federal,⁴¹ portanto, o Código Tributário Nacional exerce essa função constitucionalmente prevista, ao estabelecer as normas gerais no que consiste à responsabilidade tributária.

Por isso, o CTN prevê os diversos tipos de responsabilidade tributária expondo uma determinada classificação que será objeto do próximo tópico.

2.6 Classificação da Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional, com enfoque nos artigos 134 e 135.

⁴¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (...)”

Como brevemente explanado no subtítulo anterior, o Código Tributário trata do tema “responsabilidade tributária”, nos Capítulos IV e V, prevendo os diversos tipos de responsabilidade, traçando suas características e hipóteses de incidência.

O CTN traz a classificação da responsabilidade tributária em; (i) responsabilidade dos sucessores (art. 129 a 133), (ii) responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e (iii) responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

Neste momento, cabe afunilar as abordagens para direcionar ao tema proposto, por isso, trataremos especificamente das previsões sobre responsabilidade tributária nos artigos 134, 135 e 136 do *codex* tributário.

Pois bem, o artigo 134 do referido código traz a responsabilidade tributária de terceiros desta forma:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.⁴²

Da leitura do artigo acima mencionado, temos que as pessoas nele prevista são responsáveis solidariamente, ou seja, são cobradas concomitantemente com o contribuinte para pagar o crédito tributário em sua integralidade. Vale reforçar que temos aqui a responsabilidade por transferência de subtipo solidária, entretanto, os responsáveis têm que ter uma relação com o fato gerador não são responsáveis sempre, em qualquer hipótese.

⁴² Brasil.Código Tributário Nacional, Brasília, DF: Senado, 1966.

Por seu turno, temos as disposições do artigo 135 do Código Tributário Nacional, que segue:

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.⁴³

O que fomenta ainda mais as discussões acerca da extensão pretendida pelo legislador é a interpretação sistemática do inciso III do artigo 135 com o artigo 136 do CTN, que segue transcrito:

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

O aplicador do direito, por vezes, ao interpretar os dispositivos supramencionados cominados, encara a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 como solidária e objetiva, uma vez excluída a necessidade de análise de culpa/dolo no ato que faz nascer o vínculo obrigacional de responsabilidade.

Por sua vez, outra vertente alega que há necessidade de analisar a cabal presença dolo/culpa na prática de ato fraudulento à lei ou ao contrato social. A tese da presença de responsabilidade solidária nos casos do art. 135 do CTN “afronta a Lei nº 3.708/19 (Lei de Sociedade por quotas) e à Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por ações), pois tais diplomas impõem aos sócios responsabilidade pessoal tão-somente até a integralização das quotas ou subscrição do capital social.”⁴⁴

Ademais, adentrando ao tema central deste trabalho, a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é tida, por alguns, como

⁴³ Brasil. Código Tributário Nacional, Brasília, DF: Senado, 1966.

⁴⁴ GAJARDONI, FERNANDO DA FONSECA. *A responsabilidade tributária dos sócios administradores das sociedades anônimas e de quotas de responsabilidade limitada*. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre, 2003.

solidária⁴⁵ considerando o disposto no art. 1.016 do Código Civil⁴⁶, entretanto, tal posicionamento é equivocado ao passo que uma lei ordinária (Código Civil) não pode subjugar o disposto em lei complementar (CTN) que dispõe de forma clara que o art. 135, inciso III, trata de responsabilidade subsidiária.

Temos aqui o cerne da discussão do presente trabalho: qual é o alcance do dispositivo do inciso III? Trata-se de responsabilidade solidária ou subsidiária? Qual a natureza dos atos praticados pelos diretores, gerentes e representantes que enseja a responsabilidade tributária? O simples inadimplemento é capaz de redirecionamento de cobrança de crédito tributário?

Muitas são as discussões levadas aos tribunais para discutir tais indagações. No que consiste às sociedades que não limitam a responsabilidade dos sócios, a discussão é irrelevante, mas e no caso das sociedades de quotas de responsabilidade? Como aplicar o dispositivo legal no caso concreto? Tais indagações serão objeto de reflexão e conclusões nos próximos Capítulos deste trabalho.

⁴⁵ “O teor do art. 1.016 do Código Civil é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando do desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.” (1ª Turma, Resp nº 811.692/SP, Rel. Ministro José Delgado, j. em 06.04.2006, DJ 02.05.2006, p. 269.) *apud* MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro* (Administrativo e Judicial). 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 666.

⁴⁶ “Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.”

CAPÍTULO 3

Sociedade Limitada

3.1 Sociedade limitada e seus fundamentos

Trazendo à baila a classificação das sociedades pelo critério da forma do capital, temos que as sociedades podem ser *de pessoas*, quando são formadas em função da qualidade pessoal dos sócios, como as em comandita simples e nome coletivo; e *de capital*, quando são constituídas com base no capital social fornecido pelos sócios, no caso, as sociedades limitada e anônima.

A sociedade limitada é uma das cinco formas de sociedade previstas no ordenamento jurídico brasileiro. É uma sociedade constituída por um contrato social, firmado entre os sócios, que visa regulamentar a exploração de atividade econômica de pequeno ou médio porte, pode ser tanto “de pessoas” como “de capital”, dependendo do que dispõe o contrato social.

O tipo societário limitado é o mais frequente na realidade empresária brasileira, tendo em vista o aspecto atrativo da limitação da responsabilidade dos sócios na medida de suas respectivas quotas. Informes colhidos perante os órgãos comerciais de natureza registraria afirmam que cerca de 97% das sociedades brasileiras são registradas como limitadas.⁴⁷

Entretanto, antes de adentrar nas características da sociedade limitada, mister discorrer sobre o conceito de cota, nesse íterim, vale citar as lições de Egberto Lacerda Teixeira: “cota é a entrada, ou contingente de bens, coisas ou

⁴⁷ FILHO, Adalberto Simão. *A Nova Sociedade Limitada*. Barueri; Manole, 2004. p.9.

valores com o qual cada um dos sócios contribui ou se obriga a contribuir para a formação do capital social”.⁴⁸

O Código Civil em seu artigo 1.052, apresenta o seguinte conceito: “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem pela integralização do capital social.”⁴⁹

Por seu turno, nesse mesmo sentido, prevê o art. 1º da Lei nº 6.404/76 o seguinte: “ Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.”

Isso significa que “uma vez integralizado todo o capital social da sociedade, os credores sociais não poderão executar seus créditos no patrimônio particular dos sócios. Preservam-se os bens deste, assim, em caso de falência da limitada.”⁵⁰. Importante ressaltar que da leitura dos dispositivos legais supramencionados, conclui-se que os sócios têm responsabilidade limitada somente perante terceiros, mas entre si, eles possuem responsabilidade solidária – “mas todos respondem pela integralização do capital social.”

Pois bem, retomando o pensamento, sobre as características da sociedade limitada, podemos enumerar, dentre outras, as seguintes⁵¹:

1. Divisão do capital em quotas;
2. Indivisibilidade e infungibilidade das quotas;
3. Livre formação do capital social;
4. Limitação da responsabilidade;
5. Solidariedade na integralização do capital;

³³ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. vol. 1. São Paulo: Saraiva. 1998. fl. 498 apud TEIXEIRA, Egberto Lacerda. *Das sociedades por cotas no direito brasileiro*. São Paulo: Max Limonadi, 1956. p.85

⁴⁹ Brasil. Código Civil. Brasília:DF, Senado, 2002.

⁵⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 153.

⁵¹ FILHO, Adalberto Simão. *A Nova Sociedade Limitada*. Barueri; Manole, 2004. p.9.

Pois bem, como dito anteriormente, o que mais atrai o empresário a essa forma societária é principalmente a quarta característica mencionada; a limitação da responsabilidade dos sócios. Isso significa que os sócios somente arcam com as dívidas da sociedade na medida de suas quotas parte do capital social.

Portanto, tal tipo societário é disciplinado pelos artigos 1.052 e seguintes do Código Civil, que contém algumas disposições. No caso em que há lacunas na lei para dirimir conflitos, a doutrina reza que devem ser aplicados os dispositivos legais da Lei das Sociedades Anônimas, no caso o art. 1º da Lei nº 6.404/76, uma vez que essa é a segunda forma societária que abarca o tipo de sociedades “de capital”.

3.2 Limitação da responsabilidade dos sócios-administradores

Conforme os ditames do Código Civil em seu artigo 1.011, o empresário deve, nas funções que lhe couberem com administrador de uma sociedade, agir com moral e ética profissional. “Complementam este pensamento os deveres impostos aos administradores previstos na Lei nº 6.404/76, consistentes nos deveres de diligência e de lealdade no exercício da função.”⁵²

No que diz respeito à responsabilidade dos sócios, como dito anteriormente é limitada ao capital social integralizado, no caso de não haver práticas abusivas ou de má administração fraudulenta.

O Código Civil, em seu artigo 1.015, dispõe sobre as hipóteses em que a sociedade pode defender-se de ação direcionada a ela, redirecionando o feito aos sócios/administradores:

- “I – se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;
- II – provando-se que era conhecida de terceiro;

⁵² FILHO, Adalberto Simão. *A Nova Sociedade Limitada*. Barueri; Manole, 2004. p.151

III – tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.”(grifo meu)⁵³

Portanto, a responsabilidade dos sócios-administradores da sociedade limitada é restrita patrimonialmente ao valor das quotas que devem ser integralizadas pelo respectivo sócio-administrador, isso porque, há de prevalecer o princípio da entidade, ainda que caída o redirecionamento das dividas da pessoa jurídica as pessoas físicas que a compõe.

3.3 Desconsideração da personalidade jurídica da sociedade limitada e a incompatibilidade com a responsabilidade tributária

A empresa é uma pessoa jurídica com personalidade autônoma em relação às das pessoas naturais que deram cabo à sua formação, a qual é conferida pela legislação brasileira, e que por isso, ela tem direitos/deveres que o instituto da personalidade jurídica acarreta. Inclusive, por isso, tem patrimônio próprio, tem capacidade para figurar em polos passivos e ativos de ação jurídica, etc.

Sobre a personalidade da pessoa jurídica, vale destacar a disposição do artigo 52º do Código Civil, que segue transcrito: “Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.”⁵⁴

Tendo em vista o caráter autônomo da sociedade, o legislador fez a ressalva para, nos casos de desvio de finalidade, prática de abuso de poder, e uso dessa prerrogativa a responsabilidade ultrapassar os limites da pessoa jurídica, e redirecionar o ônus para a pessoa do sócio/administrador.

É cediço que visando fraudar credores, inclusive o fisco, os empresários usam das disposições legais que preveem a indisponibilidade patrimonial dos sócios, e se valem do limite da sua responsabilidade a cota parte integralizada, para adquirirem crédito e não saldar as dívidas. Vale transcrever os artigos do *códex* cível sobre o tema:

⁵³ Brasil. Código Civil. Brasília:DF, Senado, 2002.

⁵⁴ Brasil. Código Civil. Brasília:DF, Senado, 2002.

Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.

Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.⁵⁵

Nesse sentido, o legislador abraçou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica e previu expressamente a sua aplicabilidade no artigo 50 do Código Civil: em seu artigo 50:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.⁵⁶

A teoria da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica é aplicada nos casos em que a pessoa jurídica é usada para fraude ou simulação, uma vez que as pessoas naturais que deram cabo ao nascimento dessa empresa estão protegidas, pelo menos num primeiro momento e em tese, pelo princípio da inviolabilidade patrimonial previsto nos artigos 1024º e 1023º do Código Civil supramencionados.

O empresário tem a liberdade de escolher o modo societário que melhor lhe convier, e ainda elaborar o estatuto/contrato social, com a discricionariedade que lhe confere o ordenamento jurídico brasileiro, entretanto, na medida em que ele se vale da limitação do ônus da responsabilidade característico da modalidade de sociedade limitada para fraudar credores, praticar simulação, ou praticar ato de excesso de poder, o aplicador do direito tem respaldo legislativo para desconsiderar a personalidade da empresa, e redirecionar o ônus de responsabilidade às pessoas naturais, mesmo sendo a pessoa jurídica o titular da dívida num primeiro momento.

⁵⁵ ibidem

⁴¹ ibidem

Pois bem, no caso de operada a desconsideração da personalidade jurídica no caso concreto, e que tenha sido atribuída aos sócios-administradores algum tipo de responsabilidade tributária, é mantida a personalidade jurídica da empresa na esfera tributária, sendo ela apta a praticar todos os atos que lhe são pertinentes dentro de sua personalidade autônoma.

Cabe evidenciar que os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, “em nenhuma circunstância, têm o condão de permitir formas de desconsideração da personalidade jurídica.”⁵⁷ (...) O artigo 134 versa sobre responsabilidade solidária entre contribuinte (pessoa física ou jurídica) e terceiro (pessoa física ou jurídica).

Por seu turno, “o artigo 135 não se presta como mecanismo de superação do modelo de separação patrimonial adotado pela legislação mercantil, não pode ser alegado para tais fins.”⁵⁸. Isso quer dizer que o referido artigo somente se presta a prever hipóteses em que há possibilidade de imputar a responsabilidade de um crédito tributário da empresa ao sócio/administrador de maneira pessoal, não sendo, em hipótese alguma, referendo para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica⁵⁹, que se mantém intacta.

⁵⁷ TORRES. Heleno Taveira (Coordenação), *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. fl. 59

⁵⁸ Ibidem. fl. 65

⁵⁹ O art. 135 do CTN não é uma exceção ao Princípio da Entidade, o qual prevê a distinção patrimonial entre as pessoas jurídica e física, pois a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas físicas que a compõe, pois, têm personalidades distintas entre si. A personalização das sociedades empresárias gera três consequências; (i) conferem titularidade a sociedade empresária dos atos praticados por ela, apesar de praticar esses atos por meio de seus representantes legais, estes não fazem parte do negócio e sim da sociedade; (ii) titularidade processual, a sociedade empresária pode ser demandada em juízo e por fim; (iii) a responsabilidade patrimonial, a pessoa jurídica tem patrimônio próprio que não se mistura com o das pessoas físicas que a formam, a pessoa jurídica responderá com seu próprio patrimônio pelas obrigações que contrair, sendo que os sócios somente responderão por elas excepcionalmente. (COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 113/114)

CAPÍTULO 4

Responsabilidade dos sócios administradores da sociedade limitada sob a égide do artigo 135 do Código Tributário Nacional

Sumário: 4.1. Questões hermenêuticas decorrentes do artigo 135 do Código Tributário Nacional. 4.2. Atos que geram a responsabilidade tributária. 4.2.1. Infrações à lei e ao contrato social. 4.3. Responsabilidade Tributária dos sócios/administradores das Sociedades por Quota de Responsabilidade Tributária. 4.4. Inclusão do nome dos sócios/administradores na Certidão de Dívida Ativa. 4.5. Mudanças trazidas pela Lei nº 11.941/2009

4.1 Questões hermenêuticas decorrentes do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Primeiramente faço considerações sobre as questões hermenêuticas envolvendo o artigo 135 do CTN, com o objetivo de evidenciar que o mencionado dispositivo trata de responsabilidade subsidiária, e não solidária, para ao final concluir com as colocações sobre ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão dos sócios-administradores das pessoas jurídicas sob o regime da responsabilidade limitada na CDA, sem a prévia comprovação mediante devido processo legal da presença de dolo nos atos praticados pelos sócios-administradores.

Pois bem, o artigo 135 do Código Tributário Nacional prevê hipóteses em que há responsabilidade pessoal sobre dívidas tributárias entre contribuinte e terceiro. Vale transcrever o artigo em sua íntegra:

“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 e 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.”⁶⁰(grifado)

Para aplicar o dispositivo legal no plano concreto, o aplicador do direito o interpreta usando as técnicas da hermenêutica, e faz uma escolha elaborando um entendimento sobre o que se entende daquele dispositivo legal, e o aplica, com base em seu entendimento, no caso concreto.

Num primeiro momento vale ressaltar que, apesar de discrepâncias na interpretação do dispositivo, é consolidado o entendimento de que não é a condição de mero sócio que faz com que seja imputada responsabilidade tributária. Há de se desempenhar função de gerência ou administração com manipulação de patrimônio alheio, uma vez que é imprescindível que se tenha vínculo indireto – e não direto - com o fato gerador, por esse motivo, inclusive, que o artigo 135 do *codex* tributário “não é uma exceção ao princípio da entidade, que prega a separação patrimonial entre a sociedade e os sócios”⁶¹, como já mencionado no Capítulo 3 deste trabalho.

Outra colocação pertinente é a de que o inciso III do artigo 135 trata especificamente das sociedades de capital, pois, as sociedades de pessoas são tratadas no artigo 134, e inciso I do artigo 135, sobre isso, disserta o Ilustre Procurador do Estado de Pernambuco, Bruno Lemos Rodrigues, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário:

“ Pela redação legal, **se a sociedade empresária for de pessoas, havendo sua liquidação regular** (solução das pendências obrigacionais da sociedade), **a responsabilidade é a prevista no art. 134, inciso VII, do CTN, sendo solidária de todos os sócios** integrantes do quadro societário quando da liquidação e restando impossibilitada a exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, no caso, a sociedade empresária.

Note-se que para se verificar a hipótese de incidência do art. 134, inciso VII, do CTN há de estar presente a impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, o que configura, assim, **responsabilidade subsidiária do sócio em relação à sociedade (...)**. Deve ser ressaltado também que, dentre as penalidades exigíveis, só as de caráter moratório podem ser atingir os sócios. (...)

⁶⁰ Brasil.Código Tributário Nacional, Brasília, DF: Senado, 1966.

⁶¹ BRASÍLIA, Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsabilidade tributária. Conceitos e Espécies. Administrador...Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009. fl. 6

Deve ser salientado, porém, que o art. 135, inciso I, apenas se refere às pessoas, mas trata de hipótese diversa, qual seja, prática de ato ilícito, nisto, incluindo a liquidação irregular da sociedade de pessoas.”⁶² (grifo meu)

Esse é um ponto controverso que pode ser tratado de maneira comparada entre os dois artigos, para enfatizar, inclusive, o caráter diverso dos incisos I e III do artigo 135 do CTN, quais sejam: a qualidade de sócio-administrador exigida no inciso III, bem como a sociedade de capital, ao passo que o inciso I trata de mero sócio e de sociedade de pessoas, a ser aplicado cominadamente com o artigo 134 do referido diploma legal.

Pois bem, considerando que não há dúvidas quanto à natureza do responsável tributário referido no artigo 135 (sócio-administrador), passemos aos demais pontos controversos emanados da leitura deste artigo, conforme parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional⁶³:

- a) a natureza do ato que gera a responsabilidade
- b) a natureza da responsabilidade que surge da prática desse ato

No que consiste ao tema “a”, pode-se considerar três teses; da responsabilidade subjetiva, da subjetiva com culpa presumida, e da responsabilidade objetiva. Na primeira, temos que o administrador responderia somente quando da prática do ato ilícito, não considerando o inadimplemento como fato que ensejaria a responsabilização.

Por seu turno, a segunda tese presume que o inadimplemento ocorreu tendo em vista a má administração, ou seja, decorreria de um ato ilícito praticado pelo sócio-administrador que teria a culpa numa presunção *juris tantum*,

⁶² RODRIGUES, Bruno Lemos. *Responsabilidade tributária nas sociedades empresárias de pessoas pela prática de atos ilícitos*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 135 p. (7 – 11), dezembro, 2006.

⁶³ BRASÍLIA, Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsabilidade tributária. Conceitos e Espécies. Administrador...Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009.

na qual caberia ao sócio-administrador provar em juízo que não incorreu em prática ilícita.

Finalmente, segundo a última tese, é dever do sócio/administrador pagar o tributo, razão pela qual se há inadimplemento cabe responsabilizá-lo por tal fato, considerando o não-pagamento do tributo como ato ilícito.

Passemos a expor as teses a respeito do tema “b”; conforme parecer da PGFN⁶⁴, se pode abarcar no processo de interpretação do referido dispositivo legal, cinco teses:

1. Responsabilidade por substituição exclusiva do administrador;
2. Responsabilidade subsidiária do administrador e principal da sociedade;
3. Responsabilidade principal do administrador, e subsidiária da sociedade;
4. Responsabilidade subsidiária quando do inadimplemento;
5. Responsabilidade solidária entre a sociedade e o sócio/administrador sem benefício de ordem.

Analisando cada tese em apertada síntese, temos que a primeira tese defende que o administrador infrator responde sozinho pelo crédito tributário, desonerando totalmente a sociedade, tendo em vista a prescrição de responsabilidade **pessoal** prevista no dispositivo legal aqui discutido.

Vale ressaltar que essa tese é decorrente da interpretação do inciso III do artigo 135 do CTN, cominado com o artigo 136 do mesmo *codex*, como discutido no Capítulo 3 e no Capítulo 2 deste trabalho, e é a defendida arduamente pelo Fisco.

⁶⁴ BRASÍLIA, Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsabilidade tributária. Conceitos e Espécies. Administrador...Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009.

Já a segunda tese, prevê que o sócio infrator somente seria responsabilizado se a sociedade não tivesse patrimônio suficiente para quitar as dívidas.

Por seu turno, a terceira tese vai de contramão à segunda, uma vez que defende a responsabilização do sócio/administrador infrator mesmo se a sociedade obtiver patrimônio suficiente para adimplir o crédito tributário. Vale mencionar que essa tese:

“é justificada pela conjugação do art. 135 com o art. 128, o qual (...) enuncia que ‘ 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. Perceba-se que a responsabilidade ‘supletiva’ é atribuída ao contribuinte – pessoa jurídica – e não ao terceiro responsável.”⁶⁵

A quarta tese prevê a responsabilidade subsidiária do sócio/administrador no caso de mero inadimplemento. Ou seja, mesmo que o sócio/administrador tenha cometido ato ilícito, e a sociedade adimplisse ao crédito tributário, não haveria a responsabilidade. Temos que essa tese considera o próprio inadimplemento como um ato ilícito, essa tese, portanto, abarca a hipótese de que, caso haja inadimplemento, nasce o vínculo de responsabilidade objetiva – mencionada anteriormente - , uma vez que presume-se que é tarefa do sócio/administrador pagar o tributo, e que se ele não o faz, isso já é considerado ato ilícito independente de dolo/culpa.

Por fim, temos a última opção hermenêutica decorrente da leitura do dispositivo legal aqui discutido, há a tese da responsabilidade solidária entre o contribuinte (pessoa jurídica) e terceiro, ou seja, a responsabilidade solidária implica a possibilidade do fisco de acionar tanto um quanto o outro, independente de prática de ato ilícito, inadimplemento, ou qualquer outro critério objetivo ou subjetivo.

Temos, portanto, as opções hermenêuticas decorrentes da interpretação do artigo 135 do Código Tributário Nacional, expostas de maneira

⁶⁵ BRASÍLIA, Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsabilidade tributária. Conceitos e Espécies. Administrador...Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009. p. 8

sintetizada, visando proporcionar um panorama geral para, ao final, fundamentar as posições colocadas, e a adoção de determinadas teses pela doutrina e jurisprudência.

Diante das opções hermenêuticas expostas, o que parece ser a mais correta para interpretar o art. 135 do CTN seria a segunda, com a ressalva de que, a meu entender, para aplicação da hipótese normativa descrita no art. 135 do CTN, que não basta o patrimônio da pessoa jurídica se esgotar para que o redirecionamento das dívidas ocorra, mas o esgotamento patrimonial da pessoa jurídica e, concomitantemente, a prática de atos ilícitos e/ou contra o contrato social.

Ademais, a responsabilidade solidária também não é acertada, isso porque a solidariedade é instituto distinto da responsabilidade, não podendo ser extraída da leitura do artigo 135 do CTN, sob pena de incorrer em interpretação equivocada do dispositivo legal.

Portanto, a responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN é pessoal subsidiária, com caráter sancionatório (ressarcimento).

Nesse sentido, vale mencionar trecho, ainda que extenso, de julgado emanado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

“De imediato, tenho que não se pode confundir solidariedade tributária com responsabilidade de terceiro. São situações distintas. A primeira diz respeito ao sujeito passivo que pratica a conduta caracterizadora da obrigação de pagar tributo. A segunda refere-se ao terceiro que, sem ser sujeito passivo da obrigação tributária, em face de conduta própria, pode vir a ser chamado a responder pelo crédito tributário. (...)

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN, sendo que o interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a terceiro a condição de sujeito passivo solidário¹.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário art. 121, I). Ex. IPTU entre coproprietários;

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.15835, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de copropriedade, com a exigência do IPTU e ITR.

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.11535, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nos casos em que o terceiro passa a ser corresponsável pelo crédito tributário tem-se a incidência de duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação. (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543B, do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação com o seguinte quadro:

Na solidariedade	Na Responsabilidade de terceiro
O fato Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.	O fato Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.
A autuação Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.	A autuação Descreve a situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.
Os limites O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.	Os limites Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.
A defesa Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa.	A defesa Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de ineficácia, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável.

A punição Decorre do ato de não pagar tributo.	A punição Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.
--	---

Outro detalhe que se deve ter presente é que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em Lei.” (CARF. Processo nº 10980.721917/201099. Acórdão nº 1402001.188 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Conselheiro Relator Moises Giacomelli Nunes da Silva. Sessão de julgamento em 11.09.2012) (grifado)

Vale a pena a extensa descrição do brilhante voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Relator do CARF, uma vez que há a clara distinção entre responsabilidade de terceiros por ato ilícito (o tipo de responsabilidade disciplinada pelo art. 135 do CTN) e solidária, mostrando que não há a possibilidade de misturar um instituto com o outro no processo de interpretação do direito posto.

Cada âmbito de responsabilização, ambiental, comercial, tributária, cível, etc. possui um tipo de relação que se pretende resguardar. No caso da responsabilização no âmbito tributário, se pretende resguardar o direito do fisco de receber o crédito tributário quando estiver em jogo a ocorrência de fatos que dificultem ou impossibilitem a efetivação desse direito.

Entretanto, importante salientar que a tributação encontra-se em tensão permanente com o direito de propriedade, por isso, a responsabilização pessoal deve observar alguns preceitos, como a capacidade contributiva e a comprovação de que a empresa não tem mais patrimônio suficiente para pagar os tributos.

Nesse sentido, a pessoalidade se afirma no sentido de que o administrador-infrator responde sim, pessoalmente, mas desde que, antes, se demonstre a impossibilidade de cobrança do próprio contribuinte, cuja responsabilidade deve se antepor. Assim, a pessoalidade traduz-se em autêntica subsidiariedade.⁶⁶

⁶⁶ DANIEL, Monteiro Peixoto. *REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO*. São Paulo: Malheiros, 2006. Fasc. 98. p. 239-261

Portanto, considerando as posições doutrinárias e jurisprudenciais e as opções hermenêuticas que se podem fazer uso o intérprete do direito posto no que consiste ao inciso III do artigo 135 do CTN, entendo que a mais acertada é a que reza pela responsabilidade pessoal subsidiária entre os sócios-administradores e a pessoa jurídica (diferentemente da subsidiária propriamente dita prevista no art. 134 do CTN).

4.2 Atos que geram a responsabilidade tributária.

Outro ponto a ser discutido sobre a interpretação do artigo 135 do *codex* tributário, mais especificamente do inciso III, é a natureza do ato praticado pelo sócio-administrador que enseja a responsabilização.

Antes de adentrar ao tema desde ponto, para manter na linearidade do pensamento, vale recapitular o que já foi discutido no presente trabalho: como mencionado nos pontos anteriores, não há controvérsia no que diz respeito à obrigatoriedade da qualidade de administrador do sócio da sociedade limitada a ser responsabilizado. Mencionadas ainda todos os tipos de responsabilidades que o interpretador da regra pode abarcar ao aplicar a regra no caso concreto. Entretanto, mister dissertar sobre a natureza do ato praticado pelo sócio administrador, que pode gerar a responsabilidade, qualquer que seja o tipo.

Pois bem, temos que o ato deve ser ilícito, conforme disposição expressa da lei (vale dizer, não só por disposição expressa de lei, mas também pelo pressuposto de existência do vínculo de responsabilidade, conforme antevisto nos elementos da responsabilidade no ponto 2.4), entretanto, o que é considerado ato ilícito?

Há, basicamente, duas correntes doutrinárias a serem creditadas; a que considera que o mero inadimplemento caracteriza o ato ilícito, e a que considera que o ato ilícito de caracteriza pela prática de ato fraudulento, e de excesso de poderes na contramão do determinado no contrato social.

A primeira corrente encara o inadimplemento como ato ilícito – fraudulento e que extrapola os poderes conferidos aos sócios pelo contrato social – uma vez que seria dever do administrador da sociedade pagar os impostos, e que a ausência de tal ato e também das obrigações acessórias já pressupõe má-administração da sociedade.

Entretanto, tal tese não foi abarcada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, interpretador máximo da legislação infraconstitucional federal, no julgamento emblemático do REsp nº 702.232, pacificando o tema no sentido de afirmar que o inadimplemento não enseja, em hipótese alguma, responsabilidade tributária nos moldes do inciso III do artigo 135 do CTN. Nesse diapasão, segue trecho do voto do Excelentíssimo Senhor Ministro Relator Castro Meira, bem como outros julgados:

“I - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que **o sócio-gerente de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não-pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele praticado, no comando da sociedade, ato com excesso de poder ou infração a lei, contrato social, estatuto, ou, ainda, que redunde na dissolução irregular da sociedade.**

II - **As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade**, mas na conduta dolosa ou culposa, especificamente apontada pelo legislador, por parte do gestor da pessoa jurídica. Portanto, dentre os requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária do sócio-gerente, inclusive na hipótese de dissolução irregular da sociedade, está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa.”

Nesse diapasão, seguem outros julgados da mesma Colenda Corte:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE. MERO INADIMPLEMENTO DE DÉBITO DEVIDO À SEGURIDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. É cediço nesta Corte que, mesmo em se tratando de tributos devidos à Seguridade Social, o redirecionamento de execução fiscal ao sócio-gerente só é viável quando seus atos forem praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. **O mero inadimplemento do débito fiscal não é capaz de ensejar a responsabilização do sócio.**

2. Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg – AI 953.009 – (2007/0227230-1)- 2ª Turma – Rel. Min. Herman Benjamin – Dje 04.03.2009 – p. 261).” (grifado)

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO EX-

SÓCIO. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CAPACIDADE ECONÔMICA DA EMPRESA. INCIDÊNCIA DOS ENUNCIADOS N°S 7 E 83 DA SÚMULA DESTA CORTE SUPERIOR DE JUSTIÇA.

1. Esta Corte Superior de Justiça firmou compreensão em que a responsabilidade tributária substitutiva, prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, atribuída ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial exige prova da prática de atos eivados de vícios por excesso de poderes, ou de violação de lei, contrato social ou estatutos, e da incapacidade econômica da empresa de solver o débito fiscal

2. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida. "

(Súmula do STJ, Enunciado nº 83).

3. Reconhecido no acórdão recorrido, com amparo nos elementos de prova, que **não restou provado que a empresa não detém capacidade econômica para saldar seus débitos, bem como que os sócios tenham praticado infrações, a alegação em sentido contrário, a motivar insurgência especial**, requisito necessário reexame dos aspectos fáticos da causa, hipótese que é vedada em sede de recurso especial, a teor do enunciado nº 7 deste Superior Tribunal de Justiça.

4. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

(Súmula do STJ, Enunciado nº 7).

5. Agravo regimental improvido.

(STJ – AgRg – AI 989.165 – (2007/0260617-0) – 1ª Turma – Rel. Min. Hamilton Carvalhido – Dje 01.09.2008 – p.672)." (grifado).

"TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. DÉBITOS DA SEGURIDADE SOCIAL CONTRAÍDOSPELA SOCIEDADE. ART. 13 DA LEI 8.620/93.SISTEMÁTICA DO ART. 135 DO CTN. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. NÃO-CONFIGURAÇÃO, POR SI SÓ, NEM EM TESE, DE SITUAÇÃO QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ.RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDOE, NESSA PARTE, DESPROVIDO.

(STJ – Resp 1.009.608 – (2007/0279200-5) – 1ª Turma – Rel. Min. Teori Albino Zavascki – DJe 02.03.2009 – p.5974)." (grifado).

Por seu turno, como explicitado pelo entendimento do Colendo STJ levado à baila pelos julgados acima colacionamos, temos a segunda tese sobre o ato que enseja responsabilidade tributária, que reza que há necessidade de provar a prática de ato fraudulento, contrário à lei, ao contrato social ou estatuto, além da insolvência da sociedade para acarretar a responsabilidade.

Entretanto, o fisco insiste em defender a imputação da responsabilidade somente pela presença de culpa, sem necessidade de verificar se houve dolo:

“(…) restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores.

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de ‘infração à lei’ (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (...). Logo, se a lei e a jurisprudência não separam as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo: basta a culpa.”⁶⁷ (grifado)

O Superior Tribunal de Justiça não coaduna com esse posicionamento, conforme demonstra o julgado abaixo colacionado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.

EXECUÇÃO FISCAL. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. COMPROVAÇÃO DE AUSÊNCIA DE DOLO NA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, verificando-se que o nome do sócio-gerente consta da CDA, possível o redirecionamento da execução fiscal contra ele, a quem cabe a prova de que não agiu com excesso de poderes ou infração à lei.

2. Verificada a inexistência de dolo dos sócios na administração da empresa, impossível o redirecionamento da execução fiscal.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ – AgRg no AREsp 172623 / CE (2012/0090994-9) – 1ª Turma – Ministro Relator ARNALDO ESTEVES LIMA– DJe 18/12/2012).” (grifado).

Portanto, o posicionamento constante no parecer da PGFN não parece ser o mais acertado, ao passo que, conforme já dissertado neste tópico e coadunando com julgados do Superior Tribunal de Justiça, é imprescindível que se verifique previamente a presença, por meio do devido processo legal e em observância aos princípios do não confisco e da capacidade contributiva, de dolo

⁶⁷ BRASÍLIA, Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsabilidade tributária. Conceitos e Espécies. Administrador...Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009. 15

na prática dos atos ilícitos do sócio-administrador antes da imputação da responsabilidade tributária.

4.2.1 Infrações à lei e ao contrato social

Vale citar as lições de Maria Rita Ferragut sobre a conduta típica do administrador de uma sociedade empresária:

“O administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade, qualidades que se espera de qualquer ser humano, em todas as suas atividades. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, ao mesmo tempo em que preserva o bem público e a função social. A finalidade da sociedade é alcançada mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato de pessoa jurídica, e não seu.”⁶⁸

Pois bem, uma vez colocado o conceito de boa conduta de uma linguagem técnica, temos, por outro lado, que a boa administração é um conjunto de fatores, pode-se dizer, até intuitivos; boa-fé nas transações comerciais, adimplemento tempestivo das obrigações tributárias, trabalhistas, postura econômica nos gastos da empresa, etc.

Entretanto, os limites de todos esses poderes, a forma de exercê-los o tempo, o lugar, estão previstos em lei, e no contrato social, no caso das sociedades de quotas de responsabilidade limitada.

Num primeiro momento, far-se-á uma abordagem do tema “infração da lei”, para tratar da infração do contrato social posteriormente, e concomitantemente, tratar do excesso de poderes.

O que é infração da lei? Como amplamente discutido em tópico anterior, o inadimplemento já foi encarado como ato contrário à legislação, entretanto, é patente que não o é para efeito de responsabilidade pessoal imputada aos sócios de acordo com o artigo 135 do CTN.

⁶⁸ LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*. 1º ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. p. 124 apud FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 127/128.

Apesar do inadimplemento ser contrário à legislação, que prevê o pagamento do tributo como obrigação principal da relação jurídica tributária⁶⁹, ele não vale como ilícito para efeito de criar esse vínculo jurídico. Nesse momento, vale ressaltar que a atual conjuntura econômica permite que o inadimplemento seja encarado com naturalidade, mas não com condescendência. Tal hipótese até impediria o exercício de atividade comercial, uma vez que ninguém se arriscaria a abrir um negócio tendo a absoluta certeza de que, caso incoresse em inadimplemento por qualquer motivo, seu patrimônio estaria inevitavelmente à mercê do Fisco.

O que na verdade é tido como infração à lei, é por exemplo, a dissolução ilegal da sociedade ou funcionamento da sociedade de fato sem o devido registro nos órgãos competentes. Essas, sim, são situações tipicamente fraudulentas, e que ensejam a responsabilidade pessoal dos sócios-administradores.

Por seu turno, acerca das infrações ao contrato social, elas se reduzem aos atos cometidos em excesso de poder e que vão contra as disposições contratuais. Uma vez que o contrato é manifestação de vontade bilateral, que emana das partes, e que foi elaborado obedecendo o princípio da liberdade contratual, há que se falar em patente caracterização de fraude na hipótese de um sócio incumbido de administrar a empresa, que manipula o patrimônio e o capital social, exercendo suas funções em desacordo com os limites impostos no contrato.

4.3 Responsabilidade Tributária dos Sócios/Administradores das Sociedades por Quota de Responsabilidade Tributária.

Como já defendido neste trabalho, a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do CTN é a chamada responsabilidade pessoal, da qual o requisitos estão presentes no referido artigo, completando, poder-se-ia falar que trata-se de responsabilidade subjetiva de caráter subsidiário do contribuinte originário pelo terceiro responsável.

⁶⁹ Vale lembrar que o CTN conceitua tributo como “prestação pecuniária compulsória”.

Diferentemente da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 134, e na responsabilidade solidária prevista no artigo 124, ambos do CTN.⁷⁰

A tese da responsabilidade pessoal com caráter substitutivo é corroborada pelo ilustre doutrinador Luciano Amaro:

“Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoa deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor ‘original’ ou ‘natural’. (...) Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão e administração, o que freqüentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador.”⁷¹

Nesse sentido, vale mencionar o entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça, para corroborar com o entendimento aqui defendido:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO – DÍVIDA PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL – ART. 13 DA LEI 8.620/93 – INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA COM O ART. 135 DO CTN – NECESSIDADE – REEXAME DE MATÉRIA DE PROVA – SÚMULA 07/STJ.

1. Descabe a esta Corte analisar tese que demanda o reexame do conjunto fático-probatório dos autos. Incidência da Súmula 7/STJ.

2. Não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, prevista no art. 135, III, do CTN, sem que seja antes apurada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

3. Mesmo quando se tratar de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/93, só existe

⁷⁰ “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho: a solidariedade abarcada por esse artigo implica em “bilateralidade no seio do fato gerador”. Que as pessoas que praticam o fato gerador não estejam em posições antagônicas. Não se aplicando, portanto, aos sócios das sociedades limitadas. (CARVALHO, Paulo de Barros. Fl. 318

⁷¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. 13ª Ed. p.327/328.

quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN. Precedente da Primeira Seção.

4. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp 897863 - 2006/0234678-3 – 2ª Turma – Min. Rel. Eliana Calmon – DJe 18.09.2008)” (grifado)

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. IRREGULARIDADE DA CDA. OCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIOS, DIRETORES E/OU GERENTES. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES.

1. É ilíquida a CDA erigida em função de saldo de débito fiscal confessado pelo contribuinte, cujo parcelamento não foi totalmente adimplido, mas no qual se insere a cobrança de contribuição declarada inconstitucional.

2. Consoante iterativa jurisprudência desta Corte, a responsabilidade substitutiva, prevista no art. 135, III, do CTN, para sócios, diretores ou gerentes só ocorre quando comprovada a prática de ato ou fato com excesso de poderes ou infração de lei, do contrato social ou estatuto, ou, ainda, se houver dissolução irregular da sociedade.

3. Recurso especial conhecido e provido.

(STJ - REsp 258565 / RS - 2000/0045141-0 – 2ª Turma – Min. Rel. Francisco Peçanha Martins – DJe 14.10.2002 – p.1999).” (grifo meu).

Não obstante o entendimento consolidado da doutrina majoritária e da jurisprudência da Colenda Corte, o fisco defende, ainda, indo na contramão dos princípios do não-confisco, da razoabilidade e da capacidade contributiva, a tese de que o artigo 135 do CTN prevê a responsabilidade solidária entre a sociedade e o sócio/administrador:

“Sendo solidária a responsabilidade decorrente de ato ilícito praticado pelo administrador este, uma vez atestada administrativamente sua responsabilidade, esta sujeito a todos os instrumento de proteção ao crédito tributário, como o arrolamento de bens e direitos, a inscrição no CADIN e a medida cautelar fiscal, estando sujeito, outrossim, à negativa de expedição de Certidão Negativa de Débito.

A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não, pode ser entendida como exclusive (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador.”⁷²

Portanto, a responsabilidade dos sócios-administradores é pessoal (exoneração da pessoa jurídica) subsidiária de caráter sancionatória (caráter civil de

⁷² BRASÍLIA, Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsabilidade tributária. Conceitos e Espécies. Administrador...Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009, fl. 27 e 29/30

execução forçada de bens, e não como castigo de caráter penal), sendo que, vale salientar que os sócios-administradores das sociedades limitadas tem responsabilidade patrimonial limitada correspondente a integralização das quotas do capital social que lhe cabem, considerando o princípio da entidade e dos demais acima citados.

4.4 Inclusão do nome dos sócios/administradores na Certidão de Dívida Ativa.

O fisco, quando da percepção da ocorrência do evento correspondente à hipótese de incidência tributária, conjuga a regra matriz de incidência transformando o evento em fato jurídico que surte efeitos, surgindo a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Ao passo que este, se não cumpre o dever jurídico de pagar o tributo, dá ensejo à conjugação da norma jurídica secundária da responsabilidade tributária.

Entre um processo e outro, verifica-se qual fato jurídico que deu ensejo a conjugação da norma jurídica secundária para verificar qual tipo de responsabilidade deve ser imputada, para, finalmente, realizar o lançamento do crédito tributário devido, nos moldes do artigo 142 do CTN.

Nesse ínterim, depois de individualizado o crédito tributário pelo lançamento, dá-se início aos procedimentos coercitivos para que o *quantum* devido seja pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Tais procedimentos se dão em duas esferas, primeiramente há o processo administrativo tributário, no qual cabe ao sujeito passivo, quando não concorde com o lançamento realizado pelo fisco, impugnar tal lançamento, dando início à discussão da exação no âmbito administrativo. Nesse momento, o crédito tributário está com a sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN⁷³, e

⁷³ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

permanece assim até o trânsito em julgado da decisão administrativa proferida em sede de segunda instância irrecurável.

Entretanto, no que consiste à imputação da responsabilidade tributária, no caso do objeto de estudo do presente trabalho, de terceiros, é de competência também, inclusive, dos tribunais administrativos apurar se os requisitos para tal imputação estão presentes.

Com já amplamente discutido, o artigo 135, inciso III prevê a necessidade de dolo na prática dos atos ilícitos e contrários ao estatuto ou contrato social para que o sócio-administrador seja responsabilizado pessoalmente nos limites da integralização do capital social (no caso das sociedades limitadas), sendo que cabe ao tribunal administrativo fazer a verificação de tais requisitos estão presentes para confirmar a autuação.

Isso se dá por força do princípio constitucional do devido processo legal previsto no art. 5º, incisos LV e LXXVIII⁷⁴, que “configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material assegurando-lhe proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-percutor e plenitude de defesa (direito a defesa técnica, à publicidade do processo, (...) de produção d ampla de provas, (...))”⁷⁵

Portanto, evidente que a garantia de defesa do suposto responsável antes de ser imputado como tal deve ser assegurada no âmbito do processo administrativo, inclusive.

Depois de todo o trâmite administrativo, se não houver a satisfação da obrigação tributária pelo sujeito passivo, há a inscrição do débito em dívida ativa, sendo que o Estado, União ou Município expede a chamada Certidão de Dívida Ativa, então, expedida a CDA, o Fisco passa a executar a dívida na esfera judicial,

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

⁷⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (...)

LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”

⁷⁵ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 93

por meio da Execução Fiscal, em procedimento executivo especial previsto na Lei nº 6830/80.

Pois bem, a CDA é título executivo extrajudicial que tem presunção relativa de liquidez, certeza e é exigível (nesse momento o crédito tributário não está com a sua exigibilidade suspensa, portanto) de plano pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Em decorrência do entendimento do Fisco de que a responsabilidade dos sócios-administradores seria solidária, há a prática freqüente de inclusão do nome dos responsáveis pessoais tributários na Certidão de Dívida Ativa.

Isso se dá também pelo fato de que a verificação prévia da presença ou não dos requisitos para imputação da responsabilidade tributária, especialmente a prevista no art. 135 do CTN, muitas vezes não é provocada na esfera administrativa seja pelo próprio fisco ou pelo sujeito passivo. Ademais, mesmo que na esfera administrativa a autuação seja julgada procedente e a cobrança do crédito tributário seja feita diretamente ao contribuinte, caso este não quite a obrigação tributária para evitar a inscrição do débito em dívida ativa (ou não o faça exatamente para fomentar a discussão na esfera judicial) somente na esfera judicial surge o momento processual para a verificação da presença de tais requisitos, entretanto, o fisco não observa o princípio do devido processo legal e já insere o nome do sócio-administrador no polo passivo da execução fiscal.

Por seu turno, o princípio da capacidade contributiva (considerando os limites patrimoniais da responsabilidade do sócio-administrador de sociedade limitada) e do não-confisco também não são observados quando dessa prática pelo fisco, uma vez que a execução fiscal persiste em face do patrimônio das pessoas físicas que muitas vezes não deveriam estar no polo passivo da mencionada ação, simplesmente por não terem praticado os atos previsto no art. 135 do CTN, reforçando a ilegalidade e inconstitucionalidade de tal prática.

Portanto, conforme já amplamente discutido, a responsabilidade dos sócios-administradores é pessoal e se faz somente mediante apuração prévia de fato ilícito nos moldes do art. 135 do CTN, e a inclusão do nome dos responsáveis

tributários na CDA, invertendo o ônus da prova ao terceiro responsável, infringe de maneira inequívoca princípios constitucionais.

Ademais, tal prática traz conseqüências de difícil reparação ao sócio/administrativo, uma vez que ele é incluído no pólo passivo da ação, e seu nome constará nos cadastros de proteção ao crédito, e ainda seu nome aparecerá nas certidões de feitos fiscais distribuídos emitidas pelos fóruns, dificultando qualquer transação comercial pelas pessoas naturais.

No tocante ao tema, tece em parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, o ilustre advogado Alexandre Macedo Tavares, as considerações que seguem:

“O que se questiona (...) não é a validade de eventual pedido de redirecionamento do executivo fiscal em desfavor do(s) sócio(s)/administrador(es) e/ou a prematura inclusão do nome deste(s) na CDA, mas o absoluto desprezo dos agentes fazendários quanto ao indeclinável dever de provar a ocorrência dos requisitos plasmados no art. 135 do CTN, ensejadores da responsabilidade tributária por substituição.”⁷⁶

Sobre o tema, o Colendo Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento controverso no que consiste ao nexo causal entre a inclusão do nome dos sócios/administradores na CDA e a malfadada inversão do ônus da prova dos requisitos do artigo 135 do CTN. Nesse diapasão, segue julgamento emblemático nos termos do voto do Ministro Relator Castro Meira:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

⁷⁶ TAVARES. Alexandre Macedo. *A Inexistência de Correlação Lógica entre a Inclusão do Nome dos Sócios na CDA (=Causa) e a Inversão do ônus da prova da Ausência dos Requisitos do art. 135 do CTN (= Efeito)*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 152. p 7-20. Maio/2008.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos.

(STJ – EREsp nº 702.232 - 2005/0088818-0 – 1ª Seção – Min. Rel. Castro Meira - DJ 26/09/2005 p. 169)” (grifo meu)

Não obstante a tese desfavorável ao contribuinte e controversa, há de se defender o não cabimento, em hipótese alguma, de inversão do ônus da prova, pois “não é admissível aceitar-se a objurgada inversão do ônus da prova, pelo singelo fato do nome do sócio-administrador figurar originalmente na CDA, pois, (...), tal exegese implicaria na malsinada possibilidade de o Fisco transformar, (...) em objetiva a responsabilidade das pessoas elencadas no art. 135 do CTN, através da simples inserção do nome do sócio/administrador na CDA”⁷⁷

4.5 Mudanças trazidas pela Lei nº 11.941/2009

Como discutido no ponto anterior, o Fisco defende a imputação de responsabilidade solidária aos sócios-administradores das sociedades limitadas em relação aos créditos tributários contraídos por ela, inclusive, na contramão do entendimento jurisprudencial da Colenda Corte, inverte o ônus da prova da existência dos pré-requisitos do artigo 135 do CTN, e inclui o nome dos sócios na CDA, sem o prévio lançamento nos ditames do artigo 142 do *codex* tributário, criando uma presunção, ainda que *juris tantum*, de que os sócios respondem de

⁷⁷ TAVARES. Alexandre Macedo. A Inexistência de Correlação Lógica entre a Inclusão do Nome dos Sócios na CDA (=Causa) e a Inversão do ônus da prova da Ausência dos Requisitos do art. 135 do CTN (= Efeito). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 152. p 7-20. Maio/2008.

maneira ilimitada (solidária) juntamente com a pessoa jurídica pelas dívidas contraídas por esta.

Pois bem, não obstante a inequívoca legitimidade de imputação de responsabilidade por substituição quando da aplicação do art. 135 do CTN, não é o que ocorria em relação aos créditos tributários previdenciários.

Isso porque a Lei nº 8.620/93 que alterou a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 13, previa expressamente a imputação de responsabilidade solidária aos sócios-administradores em relação aos débitos previdenciários da empresa:

“Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.”⁷⁸

Isso dava ensejo à prática constante de inclusão do nome dos sócios na CDA de créditos previdenciários, que eram acionados sem lançamento prévio do crédito tributário, e ainda sem a comprovação de prática de ato fraudulento pelos sócios pelo Fisco, que inverte o ônus da prova ao contribuinte, que tem que fazer prova de que não houve dolo ou culpa. Ocorre que, o dano de grave e difícil reparação já foi causado pelo Fisco no momento da inclusão do nome dos sócios num título executivo extrajudicial que tem pressupostos de certeza, liquidez e de exigibilidade imediata, pelos argumentos expostos anteriormente.

Vale mencionar que esse dispositivo legal supramencionado prevê o benefício de ordem, ou seja, o artigo 13 da citada lei previa uma responsabilidade solidária e subsidiária entre o sócio/administrador e a sociedade; uma vez insolvente a pessoa jurídica, o sócio era acionado automaticamente, e deveria provar em juízo que não agiu com dolo e culpa para ver seu nome excluído do pólo passivo da ação executiva fiscal.

⁷⁸ BRASIL. Lei nº 8.620, de 5 de dezembro de 1993. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 06 jan. 1996.

Ocorre que o artigo 79 da Medida Provisória nº 449 convertida na Lei nº 11.941/2009, revogou expressamente tal dispositivo, livrando os sócios/administradores das sociedades limitadas do encargo de terem seu nome incluído nas CDAs de maneira automática, condicionando a sua responsabilização à análise prévia dos pressupostos do artigo 135 do CTN, ou seja, não há mais responsabilidade solidária/subsidiária de terceiros nos moldes do dispositivo legal ora revogado, somente responsabilidade pessoal, nos ditames do CTN.

Na verdade, o legislador ordinário somente veio corroborar com o entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça, de que, mesmo quando há créditos tributários previdenciários envolvidos, o Fisco somente pode responsabilizar o sócio/administrador quando observados os pressupostos do artigo 135 do CTN.

“TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - REDIRECIONAMENTO – ART. 13 DA LEI N. 8.620/93 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135, III, DO CTN

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento no sentido de que, mesmo em relação aos débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios, prevista no art. 13 da Lei n. 8.620/93, configura-se somente quando atendidos os requisitos estabelecidos no art. 135, III, do CTN.

2. Recurso especial não provido.

(STJ - REsp 953993 – (2007/0116583-7) – 2ª Turma – Min. Rel. Eliana Calmon - DJe 26/05/2008.)”

Vale informar que a Lei nº 11.941/09 é uma lei que “altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição”⁷⁹.

Muitos doutrinadores chamam a anistia instituída pela lei supramencionada de “REFIS da Crise”, pois veio num momento de conturbada crise

⁷⁹ BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica (...). Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 28 maio. 2009..

financeira mundial, e alterou sensivelmente a sistemática de parcelamento outrora em vigor com o Programa de Recuperação Fiscal instituído pela Lei nº 9.964/00.

Na verdade, o contribuinte tem uma nova chance de parcelar as dívidas e ficar adimplente perante o fisco, no entanto, além de proporcionar nova oportunidade de quitação das dívidas, a nova lei trouxe também esta inovação pertinente com o tema deste trabalho, a qual cabe ser posta como colocação final para contextualizar a problemática no panorama jurídico atual.

Conclusão

Neste momento, cabe alinhar toda a fundamentação arguida de modo a aglutinar o entendimento defendido neste trabalho, e apresentar conclusão final sobre o tema.

1. Analisando a diferença entre ordenamento jurídico (encarado como sinônimo de direito positivo) e ciência do direito, passando a análise da classificação das normas em de conduta e estruturam e o papel da lei complementar no sistema jurídico tributário que é a de fornecer normas gerais de direito tributário para dar norte à elaboração das normas de incidência, concluiu-se que a hierarquia constitucional é fundamental para a construção do ordenamento como subsistema do Sistema Jurídico Brasileiro, e é instituída considerando as normas de estrutura inseridas na Constituição Federal;
2. A relação jurídica tributária é construída a partir da regra matriz de incidência tributária, e tem como objeto o direito em receber o crédito pelo fisco, e o dever de dar o débito pelo contribuinte ou responsável.
3. A responsabilidade tributária é instituída por regra matriz de incidência própria, na qual o responsável figura no critério pessoal, é instaurada pelo fenômeno de incidência que ocorre na ordem: hipótese de incidência, evento correspondente à hipótese de incidência, tradução desse evento em linguagem competente, ocorrência do fato jurídico, conjugação da regra matriz de incidência tributária e nascimento da relação jurídica tributária, e por fim, tem caráter sancionatório (ressarcimento), ao passo que o responsável deve ressarcir o fisco daquele crédito que não recebeu do contribuinte.
4. A capacidade civil é o único pressuposto para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, e, conseqüentemente, para ser responsável tributário.
5. A sociedade limitada é tipo societário disciplinado pelos artigos 1.052 e seguintes do Código Civil, que contém algumas disposições. No caso em que há lacunas na lei para dirimir conflitos, a doutrina reza que devem ser aplicados os dispositivos legais da Lei das Sociedades Anônimas, no caso o

art. 1º da Lei nº 6.404/76, uma vez que essa é a segunda forma societária que abarca o tipo de sociedades “de capital”.

6. Da leitura dos art. 1052 do CC e do art. 1º da Lei nº 6.404/76, conclui-se que os sócios têm responsabilidade limitada somente perante terceiros, mas entre si, eles possuem responsabilidade solidária, mas todos respondem pela integralização do capital social, sendo que, responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é tida, por alguns, como solidária considerando o disposto no art. 1.016 do Código Civil, entretanto, tal posicionamento é equivocado ao passo que uma lei ordinária (Código Civil) não pode subjugar o disposto em lei complementar (CTN) que dispõe de forma clara que o art. 135, inciso III, trata de responsabilidade subsidiária.
7. O artigo 135 do CTN não se presta como mecanismo de superação do modelo de separação patrimonial adotado pela legislação mercantil, não pode ser alegado para tais fins. Isso quer dizer que o referido artigo somente se presta a prever hipóteses em que há possibilidade de imputar a responsabilidade de um crédito tributário da empresa ao sócio/administrador de maneira pessoal, não sendo, em hipótese alguma, referendo para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que se mantém intacta.
8. Não obstante as teses apresentadas pela Fazenda, a responsabilidade dos sócios e administradores da sociedade limitada e subsidiária, o que significa que uma vez comprovada a falta de patrimônio da sociedade, prática de atos fraudulentos, em excesso de poderes ou contrários à lei, estatuto e contrato social – e somente perante a comprovação da presença desses elementos – cabe responsabilizar os sócios e desonerar a sociedade das dívidas tributárias.
9. O STJ abarcou a tese da responsabilidade pessoal e subsidiária, com caráter sancionatório, consolidando o entendimento pela jurisprudência, conforme apontado no presente trabalho, com citação de julgados emblemáticos.
10. O STJ pacificou entendimento afirmando que **o mero inadimplemento não é ato que enseja a responsabilidade dos sócios nos moldes do inciso III do artigo 135 do CTN.**
11. Na prática, o Fisco defende que o inadimplemento configura ato ilícito, em total contradição com a jurisprudência da Colenda Corte e da doutrina

majoritária, gerando a inclusão imediata dos sócios na CDA sem o devido procedimento para apurar a existência dos pressupostos do art. 135 do CTN.

12. Tal ato não é cabível sem a devida comprovação prévia dos pressupostos em observância dos princípios constitucionais do devido processo legal, não confisco e capacidade contributiva, uma vez que **a responsabilidade dos sócios e administradores das sociedades limitadas é pessoal e subsidiária imputada somente em face da comprovação de pressupostos legais – atos fraudulentos.**
13. Como a pertinência do tema no plano fático é muito grande, com vasta incidência no contencioso brasileiro, foi abordado um tópico sobre a mais recente mudança no que diz respeito à responsabilidade de terceiros em matéria tributária, trazida pela Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que revogou o artigo 13º da Lei nº 8.620/93 o qual previa expressamente a responsabilidade solidária dos sócios em relação à sociedade limitada dos créditos tributários previdenciários. Nesses casos, há a aplicação análoga do artigo 135 do CTN, inclusive, já era defendida pelo STJ antes mesmo da Lei 11.941/09, o que acarreta na imprescindibilidade de comprovação prévia pelo Fisco de existência de prática de ato ilícito com dolo/culpa para responsabilização pessoal dos sócios referente às dívidas previdenciárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 40 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito - Construtivismo Lógico Semântico*. São Paulo: Noeses, 2011.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo: Polis, 1989. p.71 *apud* LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores da Sociedade Limitada*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário - Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2011.

LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*. 1º ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil*. Vol. 3. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

DANIEL, Monteiro Peixoto. *REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO*. São Paulo: Malheiros, 2006. Fasc. 98. p. 239-261.

GAJARDONI, FERNANDO DA FONSECA. *A responsabilidade tributária dos sócios administradores das sociedades anônimas e de quotas de responsabilidade limitada*. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre, 2003.

FILHO, Adalberto Simão. *A Nova Sociedade Limitada*. Barueri; Manole, 2004.

TORRES. Heleno Taveira (Coordenação), *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASÍLIA, Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsabilidade tributária. Conceitos e Espécies. Administrador... Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. 13ª Ed.

TAVARES, Alexandre Macedo. *A Inexistência de Correlação Lógica entre a Inclusão do Nome dos Sócios na CDA (=Causa) e a Inversão do ônus da prova da Ausência dos Requisitos do art. 135 do CTN (= Efeito)*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 152. Maio/2008.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 93