

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

Alexandre Ponce de Almeida Insfran

SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

SÃO PAULO

Alexandre Ponce de Almeida Insfran

SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Pós-Graduação, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialização em Direito Tributário sob orientação do Professor-Orientador Charles William McNaughton.

**SÃO PAULO
JULHO/2014**

DEDICATÓRIA

A todos que fizeram a concretização desse estudo possível.

RESUMO

O presente trabalho abordará assuntos relacionados à sujeição passiva e responsabilidade tributária.

Iniciarei tratando sobre os aspectos da regra matriz de incidência tributária, criação doutrinária, que discorrendo sobre cada critério que implicará no reconhecimento do tributo.

Em seguida, falarei do lançamento tributário e em que momento ele ocorre.

Adentrando no critério pessoal, mais especificamente no sujeito passivo da relação tributária, farei a distinção entre contribuinte de responsável tributário, explicando a diferença da solidariedade e subsidiariedade.

Por fim, enfocaremos na responsabilidade solidária de sócios, gerentes e administradores de sociedades empresárias, explicando as implicações da imputação da responsabilidade a eles por dívidas das sociedades geridas, trazendo aspectos legais que, imprescindivelmente, devem ser observados para tal imputação.

ABSTRACT

This study aims the analysis subjects related to passive subjection and tax matters responsibilities.

Beginning to talk about rule array of tax incidence, a doctrinal creation, specifying each standard which will make us recognize the tax.

Then I will talk about tax assessment and when it happens.

About personal aspects, I will distinguish taxpayer from responsible taxpayer, explain the main difference between joint liability and secondary liability.

Lastly I will focus on joint liability in relation directors and managers of companies, explaining the implications of attribution of responsibility under tax law.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	7
1.	A REGRA MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO LIMIAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR	8
1.1	Fato ou Evento Jurídico	8
1.2	Hipótese de Incidência	9
1.3	Regra Matriz da Hipótese Tributária.....	11
1.3.1	Critério Material	11
1.3.2	Critério Espacial	12
1.3.3	Critério Temporal	13
1.3.4	Critério Quantitativo	13
1.3.5	Critério Pessoal	14
2.	SURGIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	16
2.1	Norma, Procedimento e Ato	17
2.2	Lançamento Tributário e Auto de Infração.....	18
3.	SUJEITO PASSIVO: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO	20
4.	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS EMPRESÁRIOS	26
4.1	Comprovação da Responsabilidade	26
4.2	Responsabilização sem Citação em Processo Administrativo	31
4.3	Contribuições Previdenciárias	34
	CONCLUSÃO	37
	BIBLIOGRAFIA	39

INTRODUÇÃO

Objetivando garantir a satisfação de seu crédito, os credores, sujeitos ativo das relações jurídico-tributária, tem, desde o início de uma discussão judicial, incluído sócios empresários no polo passivo das demandas judiciais.

Ocorre que, usualmente, o texto legislativo não é observado, implicando na ilegalidade da citação prematura e conseqüente atribuição da responsabilidade tributária.

Diante desse fato que vem se tornando corriqueiro, debruçará o presente trabalho sobre essa prática que, indiscriminadamente, imputa responsabilidades fiscais a sócios, gerentes, administradores sem antes apurar qualquer espécie de responsabilidade.

Para tanto, a dissertação será dividida em 4 (quatro) capítulos, tendo seu *start* na definição de fato jurídico tributário, explicando o nascimento de uma obrigação, com a análise da regra matriz de incidência tributária, técnica essa doutrinária para verificar a observância de todos os aspectos que implicam no reconhecimento da legalidade de um tributo.

Uma vez identificado o tributo, traçaremos um panorama do momento de seu lançamento, quando ele efetivamente ocorre, para, em seguida, chegarmos no sujeito passivo da relação tributário, distinguindo contribuinte de responsável tributário, e explicando as espécies de responsabilidade - solidária e subsidiária -, finalizando com os limites da imputação dessa responsabilidade dentro de um processo executivo.

Por meio do texto positivo explicitado na Constituição, no Código Tributário Nacional, bem como na Legislação Previdenciária, apontaremos quais os limites que devem ser observados e em quais situações e ocasiões é legítima a inclusão de sócios empresários no polo passivo da relação processual.

1. A REGRA MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

O ponto de partida desse presente estudo é delimitar o sentido e alcance das regras de direito, regras essas apresentadas positivamente em letra de lei, por meio do Poder Legislativo, e sua efetividade como fenômeno jurídico.

Sem menosprezar qualquer método interpretativo, recorreremos à Hermenêutica Jurídica e à Ciência do Direito para chegar a uma interpretação sistemática.

Por possuímos uma Constituição extensa e rígida, que traz mais do que meros indícios ou sugestões para o legislador ordinário, partimos da orientação dos ensinamentos dos nobres professores Geraldo Ataliba e Roque Antônio Carrazza, no sentido de que a Magna Carta delimita o poder e a discricionariedade do poder de tributar, adiantando ao legislador infraconstitucional todos os aspectos básicos a respeito dos tributos.

Assim, diante do próprio princípio da supremacia do texto constitucional, entende-se que o Texto Maior possui duas vinculações: uma formal, em razão do processo legislativo e a segunda, substancial, ou seja, vinculada ao conteúdo.

Para tanto, iremos analisar o fenômeno jurídico como um sistema, buscando o sentido de cada símbolo para se chegar a vontade da lei, jamais confundindo com a intenção do legislador. Demonstraremos ainda, que os critérios componentes da hipótese de incidência tributária estão na Constituição Federal. Ou seja, se a Carta Magna é limitadora de poderes, a hipótese de incidência tributária nela arrolada limita o poder de tributar, portanto.

De qualquer forma, primeiro se faz necessário definir o conceito de fato jurídico, como meio introdutor do presente estudo.

1.1 Fato ou Evento Jurídico

Para chegarmos ao objeto do presente trabalho, definindo o que é e como deve ser interpretada a responsabilidade tributária de determinado contribuinte ou sujeito passivo da relação tributária, imprescindível, primeiramente, definir o que é um fato jurídico.

As condutas humanas decorrentes das relações sociais nem sempre produzem efeitos no âmbito jurídico. Conforme explicado pelo Nobre Professor Paulo de Barros Carvalho¹, trata-se de uma construção de sobrelinguagem:

"Há duas sínteses: (i) do fenômeno social ao fenômeno abstrato jurídico e (ii) do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico".

Imprescindível fazer a delimitação entre esses fenômenos, para que seja possível demarcar os fatos não-jurídicos, onde se demoram os fatos econômicos, os fatos contábeis, os fatos históricos e tantas outras ciências, daqueles fatos que produzirão efeitos jurídicos na relação social do sujeito integrante da relação tributária.

Nesse sentido, quando o fato ou evento for mero acontecimento social, ou seja, sem relevância jurídica, não terá implicações legais para uma determinada pessoa. Apenas após a identificação dos critérios da hipótese de incidência, com a imputação de uma obrigação a uma pessoa, gerará uma obrigação tributária.

Sendo assim, um evento ou fato terá repercussão no mundo jurídico, tão somente, se identificados os elementos constituidores de um tributo. Caso contrário, não passará de um evento social.

1.2 Hipótese de Incidência

Definidos esses pré-conceitos sobre o alcance e relevância de um ato social para o mundo jurídico, passar-se-á a demonstrar quando se dá o nascimento de uma obrigação tributária.

A incidência tributária é decorrente do fenômeno da subsunção da lei ao fato concreto. Primeiramente, se tem um evento, fenômeno social, distante, a princípio, do ordenamento jurídico.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Pág. 268

Portanto, essa incidência tributária não é, *a priori*, automática e infalível, dependendo de uma conduta humana que esteja legalmente prevista, ensejando em uma obrigação.

Após preceituar essa conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato.

Nos dizeres do notório Geraldo Ataliba², "*a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento*".

A sintetização do Professor Paulo de Barros³ é absolutamente oportuna no momento:

"A subsunção ocorrerá quando o fato (fato jurídico tributário constituído de linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativa da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la."

Portanto, para o nascimento de um fato jurídico tributário, devem ser satisfeitos todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata, tornando-a individual e concreta, passando a ter efeitos na esfera jurídica do cidadão.

Para tanto, se faz necessário demonstrar quais são esses critérios identificadores constantes na norma geral e abstrata.

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed.. São Paulo: Malheiros, 2006.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Pág. 278

1.3 Regra Matriz de Incidência Tributária

Antes de mais nada, importante ressaltar que não há uma cronologia exata entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica.

A relação jurídica será instaurada apenas após satisfeitos todos os critérios da regra matriz de incidência tributária, sendo essa uma criação doutrinária que consiste em uma técnica para apuração de todos os aspectos da norma jurídica instituidora do tributo.

Dessa forma, para chegarmos em nosso objetivo, que é demonstrar em que momento a relação jurídico-tributária se instaurará, implicando no nascimento de uma obrigação tributária que deve ser observada por determinando sujeito passivo, esmiuçaremos esses critério, partindo do antecedente da norma, composto pelo critério material, espacial e temporal.

1.3.1 Critério Material

O critério material é um dos componentes lógicos que irá perfazer integralmente a hipótese tributária, sendo composto por um verbo pessoal e de predicção incompleta, o que importa a obrigatoriedade da presença de um complemento, assim entendido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho.

Para *experts* do direito tributário, como Renato Lopes Becho e Geraldo Ataliba, trata-se do principal critério da regra matriz da hipótese de incidência.

Geraldo Ataliba assim se referia ao que denominava de aspecto material:

"O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há sua configuração."⁴

E continuava exemplificando⁵ que o "*aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção*".

Evidente que não é possível dissociar o aspecto material dos aspectos espacial e temporal, na medida em que qualquer atitude social é realizada em determinado espaço de tempo e lugar.

De qualquer forma, é no aspecto material que encontraremos a descrição do fato econômico da vida social que, concretizado, dará vazão ao surgimento da obrigação tributária.

1.3.2 Critério Espacial

As regras jurídicas (direito positivo) trazem muitas vezes expressamente os locais em que o fato deve ocorrer para que a relação jurídico tributária seja estabelecida, irradiando seus efeitos que lhes são característicos.

Como dito, "muitas vezes", ou seja, não é sempre que o legislador se debruça sobre a precisão espacial. De qualquer forma, nessas situações, sempre haverá, ainda que tacitamente, sinais do local em que se entende que a relação tributária teve origem.

O Professor Paulo de Barros determina três formas compositivas que conduzem a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributário⁶:

"a) hipótese cujo critério especial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed.. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág 95

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed.. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág 107

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Pág. 290

b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

c) hipótese de critérios espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares."

Caso a lei nada determine, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible, desde que no território do legislador, evidentemente.

1.3.3 Critério Temporal

É no critério temporal, por sua vez, que se tem o conhecimento do exato momento em que ocorreu o fato descrito na norma, passando a existir o liame jurídico entre sujeitos de uma relação que implicará no pagamento de certa prestação pecuniária.

O marco de tempo de apontar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo da relação. É o legislador que discricionariamente estabelece o momento em que se considera ocorrido o fato material descrito na norma.

Evidente que há um limite constitucional intransponível, como a vedação de fixá-lo antes da consumação do próprio fato imponible da fixação do aspecto temporal.

Determinados os critérios do antecedente da norma tributária, passa-se ao seu consequente: aspecto quantitativo e pessoal.

1.3.4 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é a perspectiva dimensional do tributo; o *quantum* o sujeito passivo, a princípio, deverá pagar, sendo esse critério composto pela base de cálculo e pela alíquota.

Como colocado por doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza⁷ e Aires Barreto, "a base de cálculo *in abstracto* está para a hipótese de incidência do tributo (fato gerador *in abstracto*), assim como a base de cálculo *in concreto* está para o fato imponible (fato gerador *in concreto*)".

Nota-se que esses doutrinadores entendem que, mesmo antes da ocorrência do evento convertido em linguagem competente, já existe a mensuração do critério material, entretanto, em abstrato, devendo sempre expressar alguma medida econômica, e não física, química, biológica.

O outro componente do critério quantitativo é a alíquota que, como definido pelo Professor Geraldo Ataliba, "é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato imponible dando nascimento à obrigação tributária concreta"⁸.

Ou seja, pode-se dizer que a alíquota, dentre os critérios que estão no consequente da norma tributária, é a que está mais próxima do nascimento da norma, na medida em que tem sua aplicação apenas quando ocorrido o fato imponible e identificados sua base de cálculo e sujeitos da relação tributária.

Importante frisar que, diferentemente dos outros critérios, a alíquota é o único critério que não encontraremos no texto Constitucional. Isso porque o constituinte entendeu melhor deixar a cargo do legislador infraconstitucional, delimitando apenas limites para sua fixação, mediante princípios como o da capacidade contributiva e da proibição do confisco.

1.3.5 Critério Pessoal

Por fim, será no critério pessoal que conseguiremos identificar os sujeitos da obrigação tributária. O professor Geraldo Ataliba assim explica:

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed.. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 108

⁸ _____ pag. 113

"a qualidade - inerente à hipótese de incidência - que determina os sujeitos da obrigação tributária que, o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeito da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.⁹"

Genericamente, são sempre dois os sujeitos - polo passivo e ativo da relação jurídica. Diz-se genericamente, pois o fato de existir mais de um integrante no mesmo polo não desvirtua a composição normativa

Como o título do presente trabalho induz, debruçaremos sobre o sujeito passivo, sendo a ele dedicados os próximos capítulos.

De qualquer forma, antes de seguirmos, imprescindível breve considerações sobre o momento em que se dá o lançamento tributário, questão essa que será discorrida no capítulo seguinte.

⁹ Hipótese..., cit., p 72

2. SURGIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário.

E nesse contexto, identificada uma norma individual e concreta, passaremos a demonstrar quando certo evento passa a ter consequências na esfera jurídica dos integrantes da relação jurídico tributária.

O termo 'lançamento' possui múltipla significação, o que sempre foi algo de gloriosas dissertações a respeito.

Como são muitas as possibilidades de sentido, nos restringiremos ao conceito previsto no artigo 142, do Código Tributário Nacional - CTN, qual seja, um procedimento administrativo da autoridade competente, restando esse vinculado e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A princípio, poder-se-ia falar em um poder de caráter privativo das autoridades administrativas, o que implicaria na impossibilidade do particular de realizá-lo. Entretanto, como sabemos, tem-se a figura dos tributos sujeito ao lançamento por homologação, no qual o próprio sujeito passivo procede com o lançamento (transforma evento em fato jurídico tributário), declarando os valores que entendem ser devidos.

Retomando o preceito positivo do artigo 142 supramencionado, a discussão mais acirrada sobre o tema é quando se dá a constituição definitiva da obrigação tributária: faz-se necessário ter o procedimento de lançamento ou apenas a realização do fato gerador.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho, essas duas realidades são indissociáveis. "*Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta?*"¹⁰

¹⁰ Curso de Direito Tributário... cit.,... pág 406

O nobre professor entende crível apenas o entendimento de existência de um direito em potencial, ou seja, uma possibilidade de o sujeito ativo exigir o cumprimento da obrigação tributária, mas entende que, desde o início, que o crédito já existe.

Mas quando de fato está instaurada a obrigação tributária? Quando ocorre o lançamento? Mas o que definitivamente se entende por 'lançamento'? É um procedimento ou ato administrativo?

2.1. Norma, Procedimento e Ato

A discussão que se instaura é, portanto, se lançamento é procedimento e, uma vez esse instaurado, começa a contar o prazo prescricional.

A resposta mais óbvia é que sim, existe o procedimento, pois foi regularmente instalado, mas ainda não está concluído, devendo aguardar-se o termo final.

Seguindo essa lógica, não bastaria ocorrer o procedimento administrativo de lançamento, para que se possa falar em "lançamento". Nota-se que além da necessidade de ter o 'procedimento de lançamento', deve-se ter o "ato administrativo de lançamento".

Sendo assim, o lançamento, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho, possui essas duas vertentes: *"é lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema como a expedição do "ato de lançamento"*¹¹

Mediante a análise do artigo 142, do Código Tributário Nacional, verifica-se que o legislador se inclinou para o conceito de 'procedimento administrativo'. Entretanto, a doutrina ora define como ato, ora como procedimento, ora como ambos.

E tem mais, se formos entender que 'ato' é o resultado de um 'procedimento' e que ambos devem estar sempre previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que 'norma', 'procedimento' e 'ato' são significativos de uma mesma realidade.

¹¹ Curso de Direito Tributário,... cit.,... pág. 410

Portanto, as três vertentes são válidas. O lançamento poderá ser uma norma, consistente nos diversos dispositivos que regulamentam o procedimento para a produção do ato. Poderá ser um procedimento, como uma sucessão de atos praticados pelas autoridades competentes e poderá ser 'ato', como o resultado de um procedimento.

Assim, lançamento será tanto o norma prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com a ciência do destinatário, conforme brilhantemente colocado por Paulo de Barros Carvalho¹².

A prevalência de qual acepção dependerá do interesse de quem se ocupe do assunto. Mas, concluindo nos dizeres do PBC, "*não pode haver ato de lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado. Da mesma forma, não haverá ato nem procedimento sem que uma regra do direito positivo estabeleça os termos das respectivas configurações*".

2.2 Lançamento Tributário e Auto de Infração

Feitas as considerações acima, a definição de Paulo de Barros Carvalho sintetiza o significado de 'lançamento tributário':

"é ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeito ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formando pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido"¹³.

¹² Curdo de Direito Tributário..., cit., ... pág. 419

¹³ Curdo de Direito Tributário..., cit., ... pág. 423

Nota-se que o ato jurídico administrativo de lançamento consiste em uma norma individual e concreta, funcionando como veículo introdutor de um fato lícito, dotado de presunção de legitimidade e exigibilidade.

A licitude nesse contexto é de extrema relevância, para que seja possível distinguir o ato administrativo de lançamento do ato administrativo da lavratura de um auto de infração.

"O auto de infração também é um ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário"¹⁴.

Imperioso constatar que o antecedente da norma é um fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito, não foi satisfeita, fazendo com que surja uma obrigação entre o sujeito ativo - entidade tributante - e o sujeito passivo - autor do ilícito, restamos a prestação o pagamento pela penalidade.

Resta demonstrado que a única diferença entre o ato administrativo do lançamento e o ato administrativo da lavratura do auto de infração está no antecedente da estrutura normativa - binômio lícito/ilícito -, na medida em que o conseqüente se processará da mesma forma, sendo inclusive aplicado para a norma sancionatória uma base de cálculo e alíquota a título de multa.

¹⁴ Curso de Direito Tributário..., cit., ... pág. 448

3. SUJEITO PASSIVO: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Feitas as considerações sobre os critérios da regra matriz de incidência tributária, bem como sobre o surgimento da obrigação tributária em si, decorrente do lançamento e/ou auto de infração, passar-se-á ao objeto do presente trabalho que é o estudo do sujeito passivo da relação tributária.

No entender do professor Renato Lopes Becho a fixação do sujeito passivo está delimitada no texto constitucional, aonde não há espaço, pelo menos em princípio, para outro tipo de classificação de sujeição passiva¹⁵, competindo à legislação infraconstitucional estipular outros responsáveis/contribuintes, como se vê no artigo 121, do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Antes de avançarmos, ainda que não seja o foco do presente trabalho, importante fazer algumas considerações introdutórias sobre o conceito de capacidade tributária passiva.

Como é sabido, capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa tem para ocupar o papel de sujeito passivo da relação jurídica tributária. *A priori*, está ligada à realização de fato gerador. Entretanto, conforme própria redação do artigo supramencionado, por decorrer de lei.

Ainda, nos termos do artigo 126, na capacidade tributária passiva, a pessoa pode ser física, ainda que sem capacidade civil, ou jurídica, mesmo que de fato irregular.

¹⁵ BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2000. Pág. 78/79

Pois bem. Além do texto constitucional que, usualmente, aponta quem será o sujeito passivo da relação, o legislador infraconstitucional pode atribuir a responsabilidade pelo adimplemento do tributo a terceiros. Isso porque o objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária é assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos.

Nesse contexto, compete à lei atribuir ou eximir a responsabilidade tributária de determinado contribuinte, no sentido *lato* da expressão, podendo ser parcial ou total, nos termos do artigo 128, do Código Tributário Nacional.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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.

Feitos esses esclarecimentos, imprescindível fazermos a distinção entre o contribuinte e o responsável tributário.

Por contribuinte temos as pessoas que realizam a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária. Ou seja, aquele sujeito que realiza uma conduta/evento que produzirá efeitos jurídicos, na medida em que foi transcrito para linguagem competente.

Esse sujeito passivo participou diretamente da causa jurídica do tributo. Entretanto, importante frisar que *ser capaz* de realizar o fato jurídico tributário não quer demonstrar capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias.

Conforme exposto pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, "*uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra tributária*".¹⁶

¹⁶ Curso de Direito Tributário..., cit., ... pág. 340

Por sua vez, 'responsável tributário' é aquele que, ainda que não tenha dado origem ao débito tributário, está direta ou indiretamente relacionado, razão pela qual será a ele imputada a obrigação pelo adimplemento.

O professor Eduardo Sabagg sintetiza com a seguinte distinção:

"em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto ("responsável tributário"¹⁷).

Rubens Gomes de Souza distinguiu contribuinte e responsável da seguinte forma: *"aquele que cumpre obrigação própria, restando uma categoria sem espécies, enquanto o responsável cumpre obrigação alheia"*.¹⁸

Como exposto acima, o objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária é assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos. Para tanto, se entender pela conveniência de atribuir a responsabilidade a um terceiro, eximindo o contribuinte - realizador da materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária -, poderá fazer de duas maneiras: substituição ou por transferência.

Conceitua-se responsabilidade por substituição aquela em que a lei tributária atribui o dever jurídico de pagar o tributo a pessoa diversa daquela que dá origem ao fato gerador, mas que com ela possui relação jurídica, assumindo o lugar do contribuinte. Essa espécie de responsabilidade pode ocorrer de duas formas: 'para frente' e 'para trás'.

Responsabilidade por antecipação ou "para frente" é a hipótese na qual a lei impõe a responsabilidade de pagar antes mesmo do fato gerador ocorrer, daí ser denominada para frente. A lei, portanto, determina a sujeição passiva (dever de pagar) com relação a um fato gerador ainda não ocorrido, mas que, ao que tudo indica, ocorrerá em momento breve (fato gerador presumido).

¹⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 635

¹⁸ SOUZA, Rubens Gomes. Sujeito Passivo das Taxas, RDP 16:348

Na substituição tributária antecedente ou “para trás” ocorre, nas palavras, de Eduardo Sabbag, “a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador”¹⁹.

Por sua vez, a responsabilidade por transferência ocorre quando a lei estipula que a obrigação constitui-se inicialmente em relação ao contribuinte, comunicando-se depois, porém, para o responsável.

Outra classificação no tocante ao tema de responsabilidade tributária que será devidamente explorado no presente trabalho é quanto à intensidade da vinculação do responsável à respectiva dívida. Destarte, temos a responsabilidade solidária “versus” responsabilidade subsidiária.

Pois bem.

O instituto da solidariedade no direito tributário pode ser considerado uma comodidade administrativa do Estado, na medida em quem, existindo mais de um devedor na mesma relação jurídica, o Estado poderá exigir a satisfação integral da obrigação de qualquer um dos sujeitos envolvidos. Importante frisar que a solidariedade tributária abrange, além do débito referente à obrigação principal, também os deveres relativos às obrigações acessórias.

O artigo 124, do Código Tributário Brasileiro define quem são solidariamente obrigado, *vide*:

"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."

O *interesse comum* define a solidariedade. Ainda que a Lei defina quem é, *a priori*, o sujeito passivo da relação tributária, por estarem ligados por um mesmo negócio

¹⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 636

jurídico, a lei tributária define de quem o Estado poderá exigir a satisfação da dívida, podendo ser de qualquer um dos envolvidos. Essa é a conhecida solidariedade natural.

Seguindo esse raciocínio, constata-se que, em que pese tratar-se de uma obrigação pecuniária, para o direito tributário, trata-se de uma obrigação indivisível, devendo o sujeito adimplir integralmente a obrigação e o pagamento feito aproveitará aos demais.

Por sua vez, o inciso II disciplina outros sujeito como responsáveis tributários solidários, quais sejam, aqueles *expressamente designados por lei*, tratando-se de uma solidariedade legal. O artigo 134, do Código Tributário Nacional - CTN, determina quem serão os responsáveis tributários solidários pelo cumprimento da obrigação:

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.

Nesse caso, o sujeito passivo que deverá adimplir - solidariamente falando - a obrigação tributária é estranho ao evento jurídico-tributário, ou seja, não estão no mesmo liame obrigacional, mas serão responsáveis em razão de uma obrigação de cunho sancionatória.

De qualquer forma, é sabido que ninguém será compelido a pagar tributo pelo qual não deu origem. Ocorre que nessa situação imposta pela lei, o coobrigado será responsável pela adimplemento da dívida, uma vez que deixou de cumprir o que lhe competia.

Portanto, conclui-se que a solidariedade existirá sempre que dois ou mais sujeitos de direito se encontrarem compelidos a satisfazer a integridade da prestação.

Por outro lado, a responsabilidade será subsidiária ou supletiva quando a exigência deve ser feita prioritariamente sobre o contribuinte, sendo possível exigir-se do responsável apenas na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela insuficiência de patrimônio.

Estabelece-se, pois, uma ordem de exigência: primeiro, cobra-se do contribuinte, somente depois cobra-se do responsável. É o caso do CTN, art. 133, II, que estipula que na hipótese de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial ou industrial ou profissional, em que o alienante não cessa suas atividades empresariais ou, cessando, voltar a exercê-las dentro de um período de 6 meses a contar da alienação.

Nesse caso, responde o alienante, eis que, presumidamente, a cobrança sobre ele será factível, já que continua a operar, reservando-se à Fazenda o direito de pleitear a execução contra o adquirente (responsável) caso se torne impossível a cobrança sobre o alienante (contribuinte).

Feitas as considerações doutrinárias, passar-se-á a tratar no presente trabalho a responsabilidade dos administradores, sócios e gerentes de empresa, demonstrando o cenário em que lhes são imputadas responsabilidades tributárias pelo adimplemento de dívidas empresarias sem, muitas vezes, apurar a real relação com a dívida em cobro.

4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS EMPRESÁRIOS

4.1 Comprovação da Responsabilidade

O ponto nevrálgico do presente trabalho é em relação a inclusão de aludidos co-responsáveis - sócios/gerentes/administradores, de forma discricionária, no polo passivo de execuções fiscais, cujo devedores principais são as pessoas jurídicas representadas por eles.

A primeira questão que deve ser observado é quanto ao período da dívida que está sendo exigida. É imprescindível que o hipotético devedor estivesse no comando da empresa na ocasião que devido tributo deixou de ser devidamente recolhido aos cofres públicos.

Deve restar cristalino que o administrador jamais poderia responder, em nome próprio, pelo não recolhimento de tributos em períodos de tempo em que não ocupou o cargo de administração²⁰.

O segundo ponto que deve ser absolutamente observado é quanto ao disposto no artigo 135, do Código Tributário Nacional, pois é esse o artigo legal que concede subsídio à imputação da responsabilidade aos co-executados, *vide*:

“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; (...)

(...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado;” (g.n.)

Nota-se que é indispensável que o representante legal do sujeito ativo descreva ou prove qualquer conduta que tenha sido praticada pelo aludido co-executado, que possibilite sua inclusão no polo passivo da execução.

²⁰ BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2000. Pág. 171

Como se vê, muito embora o artigo 135 (e seus incisos I e III), do CTN, tenha instituído em nosso sistema a figura da responsabilidade pessoal (exclusiva, por substituição) dos sócios, diretores, gerentes ou representantes, pelas obrigações tributárias assumidas pela pessoa jurídica, condicionou tal responsabilidade à comprovação de que os referidos sujeitos tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Em outras palavras, a responsabilidade tributária tratada pelo art. 135 do CTN, funciona como uma sanção aplicada a quem praticou um ato abusivo, com ofensa aos poderes disponíveis ou à lei, ao contrato ou ao estatuto, de forma que, somente aquele que praticou o ato abusivo é que poderá ser pessoalmente responsabilizado pela obrigação tributária que deveria ser cobrada diretamente do contribuinte inadimplente.

Logo, efetivamente, para que se possa falar em responsabilidade tributária dos sujeitos acima declinados, deve restar comprovada de forma inequívoca pelo Fisco a existência das violações mencionadas no referido dispositivo legal, conforme ensina o mestre Bernardo Ribeiro de Moraes:

“Aqui, há a necessidade desse terceiro praticar atos com excesso de poderes ou com infração de lei, do contrato social ou estatutos. Caso contrário não haverá a responsabilidade pessoal ou individual desse terceiro, isto é, não haverá responsabilidade dos administradores, sócios-gerentes das sociedades limitadas ou sócios-diretores das sociedades limitadas ou sócios-diretores das sociedades anônimas (ambas as sociedades não são de pessoas, mas de capitais)”²¹

Também, neste mesmo sentido, o emérito jurista Humberto Theodoro acrescenta:

“Como o dolo não se presume, adverte Ives Gandra da Silva Martins que se torna obrigatória a apuração, não só da ‘hipótese dolosa’ como também, e necessariamente, da ‘participação efetiva’ nela do terceiro

²¹ Compêndio de Direito Tributário”, 3ª ed., Rio, Forense, 1995, v. II, n. 24, 7.1, p. 521-522

indigitado como responsável tributário, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional”

Tal comprovação deve se dar mediante a instauração de um processo administrativo prévio, apurando-se a responsabilidade (caso existente) de cada um dos supostos responsáveis, antes da distribuição da execução fiscal, em respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa, dispostos no art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88:

“É necessário provar, com amplo direito de defesa, no processo administrativo prévio à execução fiscal, a conduta dita reiterada na ausência de recolhimento de tributos.”²²

“Em atenção as garantias constitucionais processuais, viu-se não se pode imputar ao diretor ou sócio-gerente a prática de ato contrário à lei societária ou ao contrato social sem ofertar-lhe oportunidade de defesa, nem tampouco sem a prévia instauração de processo administrativo específico para este fim. Assim, inconstitucionais, porque supressoras dessa garantia, são as decisões que acolhem petições sem qualquer fundamentação e simplesmente redirecionam a execução para a pessoa natural do representante da pessoa jurídica. A defesa do corresponsável, por não se conhecer a razão dessa corresponsabilidade, resta seriamente prejudicada.”²³

Ou seja, na ausência de qualquer documento ou alegação do exequente - sujeito ativo - que possa vir a levantar suspeitas sobre a existência de algum comportamento ilícito praticado pela executado - sujeito passivo -, a fim de justificar lhe a inclusão no polo passivo da demanda, com total afronta ao disposto no artigo 135 do CTN, é defesa sua inclusão, pois, para sustentar a alegação de fraude e para que esta tenha efeitos no mundo jurídico, deve haver prova cabal.

²²²² Renato Lopes Becho, Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, fls. 181

²³ Hugo de Brito Machado Segundo, in Problemas de Processo Judicial Tributário, 4º volume, pág. 142/143

Em última análise, oportuno destacar que a simples ausência de recolhimento de tributo pela sociedade não configura infração à lei, nos moldes do art. 135 do CTN, que possibilite responsabilizar sócio, diretor, empregado ou administrador da empresa.

Isto porque, segundo o posicionamento unânime da doutrina e jurisprudência pátria, a violação à lei mencionada pelo legislador no texto legal envolve tão-somente matéria de economia societária.

Qualquer entendimento em contrário estaria por admitir a extinção da personalidade jurídica autônoma da pessoa jurídica, fazendo com que seus sócios e administradores sempre respondessem diretamente pelas dívidas da sociedade.

Portanto, ainda que aludido executado seja quotista ou administrador da empresa executada, somente será admitida a cobrança das dívidas tributárias dos corresponsáveis nas hipóteses previstas no artigo 135 do CTN, ou seja, nos casos em que os créditos sejam "*correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*".

Nesse sentido, cumpre trazer à colação de decisões proferidas pelas E. Cortes Superiores, a respeito de sócio-gerente :

“Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem pela dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos . Jurisprudência do Supremo tribunal Federal. (...)

Pretende a terceira embargada que a responsabilidade dos sócios advém de infração à lei, por não terem solvido a tempo a obrigação tributária; labora em equívoco; a infração à lei diz com a economia societária, a admitir-se o contrário, os sócios seriam sempre os responsáveis pelas dívidas da sociedade, quer nas relações de Direito Público, quer nos negócios jurídicos de Direito Privado, pois o inadimplemento de qualquer obrigação constitui ofensa à Lei; ofensa não arraigada que o legislador do Direito Civil teve por dispensável erigir o princípio em preceito legal,

como observa Agostinho Alvim, lembrando a lição de Clóvis Bevilácqua ‘ao legislador pareceu dispensável exprimir esta regra, uma vez que, segundo a doutrina, ela é fundamental, em matéria de efeitos das obrigações (Da Inexecução das Obrigações e suas consequências, 4ª Ed. P.06)’

(STF - Recurso Extraordinário nº 85.241-SP)

Este também é o entendimento sustentado pela mais abalizada doutrina:

“E infração a lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É a infração à lei societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes).

Um tipo de infringência à lei (Código Tributário Nacional, artigo 135) pode estar, por exemplo, na não-observância das determinações da Lei nº 5.764/71 (Lei das Cooperativas).(...)

Não compartilhamos com os argumentos usualmente utilizados pelo Fisco, de que deixar de recolher tributo é infração à lei, nos moldes previstos no artigo 135. Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondentes fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso de pagamento de duplicata ou qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da empresa”

(Renato Lopes Becho, Idem, fls. 181)

“A única justificativa para liberação do contribuinte, que não integra o polo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a ‘obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos’. O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior a norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”

(Aliomar Baleeiro/Misabel Abreu Machado Derzi, Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição, pág. 756)

“Sempre se nos afigurou injustificável confundir inadimplemento do débito de pessoa jurídica com abuso de gestão praticado pelo administrador da sociedade, sem qualquer indagação sobre as condições em que o fato se deu. Isso importaria transformar em sociedade solidária todas as pessoas jurídicas de direito privado, já que em todos os casos de inadimplemento a responsabilidade recairia automaticamente sobre os sócios dirigentes”

(Lei das Execuções Fiscais, Humberto Theodoro Júnior, Ed. Saraiva, pág. 37, 6ª Edição)

Como visto, não há como se justificar a inclusão de co-executados de forma indiscriminada no polo passivo de execuções fiscais, sendo tal situação totalmente ilegal e arbitrária, violando expressamente o disposto nos artigos 135 do CTN e a definição de pessoa jurídica.

4.2 Responsabilização sem Citação em Processo Administrativo

Outra questão polêmica quanto à imputação da responsabilidade tributária de sócios/administradores por dívidas de pessoas jurídicas e consequente inclusão na Certidão de Dívida Ativa é quanto à notificação do aludido responsável quando da lavratura da autuação.

Como é sabido, a notificação do dito corresponsável deve ocorrer na mesma oportunidade em que ocorre a notificação da pessoa jurídica - desde que comprovado o disposto no tópico acima -, sob pena de cerceamento do direito de defesa no âmbito administrativo.

É evidente que a inclusão do corresponsável apenas na esfera judicial implica em supressão de instância e do direito de defesa.

Com efeito, o artigo 5º, LV, da Constituição Federal, assegura aos acusados em geral a ampla defesa e o contraditório, com os meios e recursos disponíveis nos processos administrativos e judiciais.

Ocorre que, corriqueiramente, o co-executado é notificado da existência da dívida tributária/previdenciária apenas na fase de cobrança judicial, o que, sem dúvida, configura-se patente cerceamento de defesa, uma vez que não lhe foi concedida a oportunidade de se manifestar durante o curso do processo administrativo, que é evidentemente menos prejudicial do que uma execução fiscal, na qual, em geral, é exigida garantia integral do juízo, para que seja possibilitada a discussão da validade do título em execução.

Ocorrido esse fato, entende-se que a certidão de dívida ativa deve ser anulada, ao menos, em relação àquele que deixou de ser notificado administrativamente.

Por oportuno, colaciona-se a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região - TRF1, demonstrando que a ausência de intimação do co-executado no processo administrativo, caracteriza-se como patente violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, ambos decorrentes do devido processo legal.

"PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE ANUIDADES. AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO CONTRIBUINTE. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DA CDA E DA EXECUÇÃO CORRESPONDENTE. DECADÊNCIA. HONORÁRIOS. SENTENÇA MANTIDA.

1. A intimação da Fazenda Pública, na execução fiscal, deve ser feita pessoalmente ao seu representante. O disposto no art. 25 da Lei 6.830/80 também se aplica às autarquias. Apelação do CRA/BA tempestiva.

2. O lançamento fiscal pressupõe uma atividade plenamente vinculada e deve assegurar, inclusive, a observância aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, ambos decorrentes do princípio do devido processo legal (due process of law).

(...)

4. *Em consequência, não se tendo instaurado regular processo administrativo e sequer notificado previamente o suposto devedor do "lançamento", a fim de assegurar-lhe o direito de produzir sua defesa no âmbito interno do CREA/BA, a CDA e a execução fiscal correspondentes não podem prosperar. É nula a inscrição na dívida ativa feita com fundamento em crédito fiscal irregularmente constituído. Precedentes desta Corte. Cerceamento de defesa configurado.*

(...)

7. *Apelação e remessa oficial, tida por interposta, improvidas.*

A Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação e à remessa oficial, tida por interposta."

(AC 1997.33.00.010080-1/BA; 10/06/2003 DJ p.105 - QUINTA TURMA - Des. Fed. Fagundes de Deus)

"PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL .AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO E DE INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA.

I - Verifica-se nos autos que o apelante não recebeu qualquer notificação da decisão final do processo, acatando a defesa ou homologando a existência do crédito fiscal e que não há processo administrativo acostado aos autos.

II - A inscrição regular do crédito tributário em dívida ativa pressupõe a observância das formalidades legais desde o início do procedimento fiscal, do qual deve ser dado ciência ao contribuinte visando propiciar-lhe o amplo exercício do direito à defesa. (grifos nosso)

III - Apelação provida.

A Turma deu provimento à apelação, por unanimidade.

(AC 2005.01.99.042588-7/GO; Apelação Cível - 06/11/2006 DJ p.110 - OITAVA TURMA - Des. Fed. Carlos Fernando Mathias)

Possível constatar que a jurisprudência está definitivamente inclinada a declarar nula a inscrição em dívida ativa feita com fundamento em crédito fiscal irregularmente constituído, caracterizando, dessa forma, cerceamento de defesa ao co-executado.

4.3 Contribuições Previdenciárias

Por fim, importante traçar breves esclarecimentos sobre a imputação da responsabilidade aos sócios, administradores e gerentes de sociedades empresárias para o adimplemento de dívidas previdenciárias.

A recente alteração da Lei 11.941/2009, publicada em 28.05.2009, revogou expressamente em seu artigo 79, inciso VII, o artigo 13, da Lei 8.620/93 que previa a responsabilidade solidária dos sócios de empresas e dos titulares da firma individual pelo inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

A nova normatização, apesar de alguns entenderem que não trouxe qualquer novidade ao ordenamento jurídico, merece melhor análise, sobretudo no tocante às situações em que o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS inclui, indiscriminadamente, codevedores na Certidão de Dívida Ativa - CDA.

Esse procedimento era adotado consubstanciado no artigo 13, da Lei 8.620/93, levando Procuradores a incluírem sócios/administradores/responsáveis e, diga-se de passagem, até procuradores de empresas nas Certidões de Dívida Ativa, que dispunha:

"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."

Nota-se que a regra do parágrafo único estabelecia presunção relativa de corresponsabilidade dos sócios, ficando ressalvado a eles o dever de ilidir a presunção através de embargos à execução.

Entretanto, com a revogação desse dispositivo legal, entende-se que passou a ser defeso ao Fisco imputar aos sócios a responsabilidade por dívidas relacionadas às contribuições previdenciárias das empresas.

Assim, sobreviverá no mundo jurídico a possibilidade de responsabilidade pessoal passiva entre empresa e sócio/diretor/administrador somente quando - a luz do artigo 135 do CTN - for demonstrado o excesso de poderes de gestão ou o cometimento de infração a lei, por parte dos responsáveis pela empresa devedora da Previdência Social.

De qualquer forma, mesmo sob a óptica desse artigo, não é possível incluir o sócio e a empresa na mesma CDA, tendo em vista que se trata de responsabilidade pessoal em razão de dolo devendo o Fisco apurar e provar os fatos que o levarão a imputar a cobrança do débito à pessoa física.

Essa nova disposição legal e jurisprudencial faz com que a inclusão indiscriminada de pessoas no polo passivo da execução fiscal por parte do Fisco, atitude essa antes amparada pelo julgamento do 'leading case' do Superior Tribunal de Justiça, que dispõe que "*se o executivo é proposto contra a pessoa jurídica e o sócio, cujo nome consta da CDA, não se trata de típico redirecionamento e o ônus da prova compete ao sócio, uma vez que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza*", não mais poderá ser aplicado nos casos em que o Fisco fundamentar a inclusão no artigo 13, da Lei 8.620/93, cabendo a ele imputar/indicar um dos indícios do artigo 135, do CTN, para corroborar a inclusão e, assim, inverter o ônus da prova.

Dessa forma, a partir do novo posicionamento legal e jurisprudencial, ao receber a execução fiscal, o MM juiz deverá verificar em qual dispositivo legal o Fisco se amparou para incluir determinada pessoa no polo passivo do executivo, sendo defeso o embasamento no artigo 13, da Lei 8.620/93 e, no caso do artigo 135, do CTN, deverá trazer de antemão, indícios da fraude "*a lei, estatuto ou contrato social*".

Nota-se que o mencionado artigo, que antes dava subsídios ao Fisco para inclusão sócio/diretor/administrador no polo passivo do executivo fiscal, não mais vigora no ordenamento jurídico brasileiro, podendo o integrante do polo passivo, quando sua inclusão for naquele artigo baseada, se valer do disposto na Lei 11.941/2009.

É certo que a simples imputação de responsabilidade com base no supramencionado artigo 13, nunca foi totalmente factível, vez que é vedada à lei ordinária tratar de matéria destinada à lei complementar. Tanto assim é que o Superior Tribunal de Justiça já vinha decidindo pela sua inconstitucionalidade e, agora, com a expressa revogação, o Fisco não mais poderá nele fundamentar as autuações.

Nesse contexto, reforço a ideia de que o mencionado 'leading case' perdeu força no tocante às contribuições previdenciárias, vez que a execução fiscal redirecionada contra o sócio, com base puramente no artigo 135, do CTN, será ilegítima caso o Fisco não traga qualquer indício de fraude ou irregularidade cometida pelo sócio.

Continuando, cumpre esclarecer que a aplicação dessa normatização, além de ser imediata, também é retroativa, nos termos do artigo 106, inciso II, do CTN.

Da análise desse dispositivo, desde que a discussão, judicial ou administrativa, ainda esteja em aberto, ou seja, ainda não esteja amparada pelo instituto da coisa julgada, pode o contribuinte se beneficiar com a superveniência de leis mais brandas.

Sua aplicação, como ressaltado, é amparada pelo artigo 106, do CTN, sendo irrelevante o período ao qual a dívida se refere, tendo em vista que a questão não está definitivamente julgada. Ademais, diga-se de passagem, o STJ já vinha afastando a aplicação do artigo 13, da Lei 6.820/93, o que corrobora a aplicação retroativa.

Pelo exposto, entende-se que o artigo 79, VII, da Lei 11.941/2009, ao revogar o disposto no artigo 13, da Lei 8.620/93, suprime a responsabilidade solidária presumida do sócio/diretor/administrador para com as contribuições previdenciárias, de modo que além de se aplicar aos fatos geradores presentes e futuros, por questão de isonomia material deve retroagir aos pretéritos.

CONCLUSÃO

Por todos exposto, a conclusão que se chega é que a Constituição Federal, em razão de sua complexidade e rigidez, buscou delimitar o poder de tributar, trazendo em seu corpo as premissas básicas para a instituição de um tributo, cuja inobservância implicará em sua inconstitucionalidade.

Diante dessa delimitação, constatamos que um evento social terá implicações no mundo jurídico, tão somente, quando possível traduzi-lo para uma linguagem competente, ou seja, quando não se passar de um mero acontecimento social, ocorrendo a subsunção da norma ao fato; apenas após a identificação dos critérios da regra matriz de hipótese de incidência tributária, nascerá uma obrigação tributária.

Nesse contexto, a incidência tributária não é automática e infalível, dependendo de uma conduta humana que esteja legalmente prevista. Assim, para o nascimento de um fato jurídico tributário, devem ser satisfeitos todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata, tornando-a individual e concreta, passando a ter efeitos na esfera jurídica do cidadão.

E será por meio do lançamento tributário que a norma jurídica individual e concreta será introduzida na ordem jurídica brasileira, que terá como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, sendo dotado de presunção de legitimidade e exigibilidade.

Nascida a obrigação tributária, identificado restará seu sujeito passivo, podendo ser o contribuinte - quem realizou a materialidade da regra matriz de incidência tributária - ou o responsável tributário, terceiro direta ou indiretamente relacionado com a obrigação, responsabilidade essa que poderá ser dar por substituição ou transferência.

Ainda, a reponsabilidade tributária poderá ser solidária ou subsidiária. Aquela ocorre quando, existindo mais de um devedor na mesma relação jurídica, o Estado poderá exigir a satisfação integral da obrigação de qualquer um dos sujeitos envolvidos. Por sua vez, a responsabilidade será subsidiária ou supletiva quando a exigência deve ser feita prioritariamente sobre o contribuinte, sendo possível exigir-se do responsável apenas na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela insuficiência de patrimônio.

É nesse contexto que a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária vem sendo imputada, indiscriminadamente, aos sócios, gerentes e administradores de sociedades empresárias.

Entretanto, conforme discorrido no presente trabalho, entendemos que a responsabilidade por dívidas tributárias e previdenciárias só poderão ser atribuídas aos gestores das sociedade empresárias se devidamente comprovada a respectiva responsabilidade, nos termos do artigo 135, do Código Tributário Nacional, ou seja, atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Demonstramos o motivo pelo qual entendemos que é indispensável que o representante legal do sujeito ativo descreva e/ou comprove qualquer conduta que tenha sido praticada pelo aludido co-executado, que possibilite sua inclusão no polo passivo da execução.

Ou seja, muito embora o artigo 135 (e seus incisos I e III), do CTN, tenha instituído em nosso sistema a figura da responsabilidade pessoal (exclusiva, por substituição) dos sócios, diretores, gerentes ou representantes, pelas obrigações tributárias assumidas pela pessoa jurídica, condicionou tal responsabilidade à comprovação de que os referidos sujeitos tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, constituindo uma sanção, portanto.

Ainda, relatamos ser imprescindível a citação em procedimento administrativo dos hipotéticos responsáveis, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Por fim, no tocante às contribuições previdenciárias, demonstramos sistematicamente, o motivo pelo qual entendemos que a imputação pelo o respectivo adimplemento só pode ocorrer se também comprovado o disposto no artigo 135, diante da alteração da Lei 11.941/2009, publicada em 28.05.2009, que revogou expressamente em seu artigo 79, inciso VII, o artigo 13, da Lei 8.620/93, que previa a responsabilidade solidária dos sócios de empresas e dos titulares da firma individual pelo inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

BIBLIOGRAFIA

1. ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. Incidência jurídica: teoria e crítica. São Paulo: Noeses, 2011. Item 5.4. Lógica, retórica, incidência e aplicação da ordem jurídica.
2. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editora, Ed 6º, 2006.
3. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ed. São Paulo: Dialética, 2007.
4. BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2000.
5. BORBA, José Edwaldo Tavares. Direito Societário. 8º Ed. Renovar. Rio de Janeiro.
6. BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária, uma introdução metodológica. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
7. CANTANHEDE, Luís Cláudio Ferreira. O ônus da prova no processo de execução fiscal e o cabimento da exceção de pré-executividade: o caso da responsabilidade de terceiros. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Direito processual tributário: aspectos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2012.
8. CANTANHEDE, Luís Cláudio Ferreira.. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Processo Tributário Analítico – Volume II. São Paulo: Noeses, 2013.
9. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

10. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012
11. CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010.
12. CARRAZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 22. ed. Editora Malheiros. 2006.
13. CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
14. DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010.
15. FERRAGUT, Maria Rita. “Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário.” In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
16. MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial). 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.
17. MASSUD, Rodrigo G. N. Responsabilidade tributária do administrador (CTN, 135, III) circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal). In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Processo Tributário Analítico - Volume II. São Paulo: Noeses, 2013
18. RODRIGUES, Walter Piva. Substituição Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004: