

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO (COGEAE)
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS E
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Denis Kendi Ikeda Araki

**Orientador:
Prof: Bráulio Bata Simões**

São Paulo

2016

DENIS KENDI IKEDA ARAKI

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS E DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia a ser apresentada como requisito parcial para a obtenção do Grau de Especialista em Direito Processual Tributário do Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (COGEAE) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Orientador: Prof. Bráulio Bata Simões.

São Paulo

2016

DENIS KENDI IKEDA ARAKI

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS E DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (COGEAE) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como requisito parcial para a obtenção do Grau de Especialista em Direito Processual Tributário.

Aprovada ___ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Bráulio Bata Simões
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP
Orientador

Primeiro Examinador

Segundo Examinador

À Deus.

À meu pais, pilares do meu crescimento.

**À minha noiva Beatriz Resende Weiss de Andrade,
por iluminar e cativar nosso futuro.**

RESUMO

A responsabilidade tributária é matéria de extrema relevância no âmbito do Direito Tributário na medida em que altera o sujeito sobre o qual recairão as normas e exigências fiscais e, conseqüentemente, aquele que cumprirá com o dever arrecadatório e deveres instrumentais. O assunto é, contudo, complexo, sendo objeto de inúmeros debates, através dos quais se verifica a concentração de esforços não para a compreensão harmônica das normas que regem a responsabilidade tributária às demais disposições legais e constitucionais, mas para a defesa de interesses econômicos, seja do fisco ou do contribuinte.

Em razão disso, tem-se um cenário de completa insegurança jurídica, repleto de decisões conflitantes, as quais serão devidamente estudadas no presente trabalho, que se propõe a criticar esse modelo, construído principalmente pela jurisprudência e que deve ser reformado, notadamente diante do reconhecimento da atividade jurisdicional como fonte do direito, tão enaltecida pelo Código de Processo Civil de 2015.

Por fim, também será analisada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, vez que é instituto que gera grandes confusões, sendo, por muitas vezes, equivocadamente relacionado à responsabilidade tributária, inobstante a clareza de distinção entre as duas figuras, tecendo-se, ao final, considerações sobre a sua aplicabilidade no Direito Tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Sujeição Passiva. Responsabilidade Tributária. Responsabilidade de Terceiros. Sócios. Administradores. Pessoa Jurídica. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Execução Fiscal. Redirecionamento.

ABSTRACT

Tax liability is a matter of extreme importance in Tax Law area as it changes the individual on which the tax rules and requirements will fall and, therefore, the one that will be subject to the tax collection and related obligations. However, this is a complex matter, subject of many debates, which focuses on the defense of economic interests – of either the tax authorities or the taxpayers –, rather than on the harmonic understanding of the rules governing the tax liability with other statutory and constitutional provisions.

As a result, there is a scenario of complete legal uncertainty, filled with conflicting decisions, which will be duly studied in this paper. Therefore, this work purports to criticize that model, built primarily by case law and that must be reformed, notably based on the recognition of the judicial activity as a source of law, as validated by the 2015 Code of Civil Procedure.

Lastly, the theory of piercing the corporate veil will also be analyzed, as it is a legal mechanism that generates great confusion, being therefore often, and mistakenly, related to tax liability, regardless of the clear distinction between the two figures.

Additional and final considerations will be made on its applicability to the Tax Law.

Keywords: *Tax Law. Taxpayer. Tax Liability. Third Parties' Liability. Shareholders. Officers. Legal Entity. Piercing the Corporate Veil. Tax Enforcement. Redirection.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	8
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS	17
2.1. A responsabilidade do artigo 134, do Código Tributário Nacional	17
2.2. A responsabilidade do artigo 135, do Código Tributário Nacional	20
2.2.1. Do critério material para a responsabilização pelo art. 135	21
2.2.2. Dos possíveis responsáveis – destinatários legais da norma do art. 135, do Código Tributário Nacional	25
2.2.3. Da natureza da responsabilidade tributária dos administradores – solidária, subsidiária ou exclusiva	28
2.2.4. Artigo 135, do Código Tributário Nacional e o <i>ônus probandi</i> – a normatização judicial da responsabilidade tributária em desacordo com o texto legal.....	36
2.2.5. Do prazo para a apuração da responsabilidade	48
2.2.6. Responsabilidade do art. 135, do Código Tributário Nacional – empresas e administradores de empresas do mesmo grupo econômico	52
2.2.7. Responsabilidade por débitos de natureza não-tributária cobrados por execução fiscal – inaplicabilidade do art. 135, do Código Tributário Nacional.....	55
3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	58
3.1. Breves considerações sobre a personalidade jurídica	58
3.2. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica.....	60
3.3. Desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário – confusão doutrinária e jurisprudencial	64
3.4. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil/2015)	69
CONCLUSÃO.....	72
REFERÊNCIAS	74

INTRODUÇÃO

A sujeição passiva na relação tributária não se representa, necessariamente, através de uma única linha na qual, de um lado, se encontra o contribuinte, praticante do fato gerador da obrigação tributária, e do outro o fisco. Trata-se de matéria complexa, diante da possibilidade de atribuição do dever arrecadatório a outro que não o efetivo responsável pelo nascimento da obrigação e nem tampouco vinculadas ao fato gerador.

Essa atribuição é sempre realizada pela lei e é denominada pela doutrina clássica como sujeição passiva indireta. O Código Tributário Nacional, por seu turno, atribui o nome de “responsáveis” àqueles obrigados a adimplir com o dever tributário, muito embora não o tenham originado.

Essa peculiar forma de sujeição passiva será detidamente analisada no primeiro capítulo, com o socorro de renomados juristas.

O ponto principal em análise é, contudo, a chamada “responsabilidade tributária de terceiros”, nomenclatura atribuída pelo próprio Código Tributário Nacional ao tratar das hipóteses de responsabilização previstas em seus artigos 134 e 135. Sobre a responsabilidade em matéria tributária este é, indubitavelmente, um dos pontos de maior atenção e discussão na doutrina e no judiciário.

Por evidente é que a responsabilização de terceiro deve observar a todos os princípios e garantias a que faz jus qualquer cidadão. Contudo, a realidade mostra cenário distinto, no qual tais direitos são, por muitas vezes, relativizados para priorizar a arrecadação.

O assunto toma maiores proporções principalmente quando confrontado com a figura fictícia da personalidade jurídica: dada à sua autonomia em relação às pessoas que a constituíram, possui capacidade tributária – ou seja, pode figurar no polo passivo da relação tributária -, limitando, portanto, a responsabilidade de seus sócios e dirigentes.

A legislação tributária, no entanto, traz hipóteses expressas de responsabilização dos dirigentes da sociedade empresária quando comprovada a prática de atos, por estes, com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Este é, por seu turno, o centro das discussões travadas no segundo capítulo deste trabalho, que se prestará a analisar as condições para que a citada responsabilização possa se concretizar e como, na prática, o tema é abordado pelos tribunais.

Por seu turno, a legislação civil e comercial também prevê a desconsideração da personalidade jurídica, para atingir o patrimônio de seus sócios, quando comprovado abuso de direito. Trata-se de teoria oriunda do direito anglo-saxão, desenvolvida no estrangeiro e que terá suas raízes analisadas, bem como sua eventual aplicabilidade ao Direito Tributário, à luz da doutrina e da jurisprudência.

Realizada a análise de todas as matérias acima suscitadas, serão apontados os reflexos do conturbado cenário atualmente vivenciado pela sociedade sobre tais assuntos, destacando-se a insegurança jurídica e a construção, pela jurisprudência, de entendimentos que atentam contra a Constituição Federal e demais normas positivadas, em privilégio do acréscimo na arrecadação de tributos.

Nesse contexto, para a elaboração do presente estudo, far-se-á uso do método dedutivo, de forma a permitir a interpretação sistemática das normas jurídicas que serão objeto da investigação e se obter uma conclusão através do desencadeamento lógico apresentado nos diversos capítulos e subtópicos apresentados.

Referida investigação, por seu turno, se dará na forma bibliográfica, com a busca do referencial teórico e prático em, principalmente, livros, artigos científicos, legislação e jurisprudência.

1 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de se ingressar ao estudo do tema principal específico da responsabilidade tributária de terceiros no processo tributário, cumpre tecer breves considerações sobre o sujeito passivo e suas diferenciações, a saber, o contribuinte e o responsável tributário, conceituando-os.

De início, destaca-se que a matéria em questão é objeto de antiga discussão doutrinária, a qual não é pacífica, tendo sido alvo de discussões por renomados juristas ao longo dos anos.

O sujeito passivo é, em poucas palavras, a pessoa legalmente obrigada ao adimplemento da obrigação tributária. Atenção ao vocábulo *pessoa*: tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo são sempre pessoas, naturais ou jurídicas, pois como relembra Becker “As relações jurídicas são sempre pessoais, isto é, somente existem entre *pessoa e pessoa*, nunca entre pessoa e coisa.”¹

A identificação do sujeito passivo é sempre realizada pelo legislador. Não se trata, contudo, de escolha. A Constituição Federal de 1988 trouxe o que chama Becho² de “constitucionalização das principais normas tributárias”. Ou seja, os principais elementos de ordem tributária – no qual se inclui a sujeição passiva – já estariam, ainda que implicitamente, previstos no texto constitucional, não possuindo, dessa forma, o legislador, liberdade para escolher quem será o obrigado ao adimplemento da obrigação tributária.

Não compartilha desse entendimento Becker, que disserta:

O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade (com as duas únicas ressalvas abaixo indicadas) de escolher *qualquer* pessoa (*física ou jurídica ou estatal*) para sujeito passivo da relação jurídica tributária. Este sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese de incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica (ex: procurador ou vendedor, etc.) e poderá até ser pessoa que *nenhuma* relação tenha com a hipótese de incidência.³

Também nessa linha, é incisiva Maria Rita Ferragut: “Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.”⁴

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 298.

² BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 541.

³ BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., loc. cit.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 34.

Não parece, contudo, que o posicionamento do saudoso jurista seja o mais acertado e harmônico ao Código Tributário Nacional e à Constituição Federal de 1988. Como o próprio admite, essa liberdade exacerbada pode ser fonte de gritantes injustiças.

A corrente defendida por Geraldo Ataliba, por sua vez, é o oposto da ideia veiculada por Becker. Para Ataliba, inexistiria qualquer liberdade do legislador infraconstitucional para indicar qualquer elemento relativo à sujeição passiva tributária, vez que todos estariam previamente determinados na norma constitucional:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só por ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categoria de Hector Vilegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponível, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (art. 145, parágrafo 1º, C.F.).⁵

Referido entendimento, no entanto, também parece demasiado restritivo. Reporta-se, por esse motivo, novamente a Becho, que, também em análise ao posicionamento da corrente de Becker (pela total liberdade do legislador) e de sua antítese veiculada por Ataliba (ausência de qualquer liberdade do legislador), conclui pela existência de liberdade mitigada do legislador infraconstitucional, a qual dependerá do tipo de tributo que classifica como “discriminado na Constituição” e “não discriminados na Constituição”⁶.

Para o primeiro grupo, esclarece Becho:

O legislador não tem liberdade de escolha do sujeito passivo da obrigação tributária. A Constituição já traz, implicitamente, o sujeito passivo dos impostos discriminados, com os dados para sua identificação. Ela não é mero referencial para o legislador ordinário. O art. 146 ordena ao legislador infraconstitucional que edite lei complementar dispendo sobre vários institutos de direito tributário, inclusive definindo os contribuintes dos impostos discriminados constitucionalmente (inc. III, *a*). Os contribuintes são os principais sujeitos passivos tributários.

Para nós, diante do art. 145 da Carta da República, existe um sujeito passivo constitucionalmente implícito para os impostos, para as taxas, para a contribuição de melhoria. Indo além, ao identificarmos qualquer dos tributos discriminados na CF (principalmente nos arts. 149, 153, 155, 156 e 195), entendemos que é possível identificar, somente com o comando constitucional, quem deva ser o sujeito passivo da exação.⁷

⁵ ATALIBA, Geraldo apud BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 542.

⁶ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 224.

⁷ Ibidem, p. 542.

Para os tributos que considera, por sua vez, como não discriminados na Constituição (ex: taxas e contribuição de melhoria), haveria o que chama de “parcela controlada de liberdade”⁸ do legislador para eleger o que classifica como “contribuintes legais”, sempre, contudo, observando o “espírito da constituição”, que “é aquele expresso na materialidade de cada imposto discriminado, e desde que não haja um sujeito passivo constitucional”⁹.

A Carta Constitucional, por sua vez, outorga à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo-se, nesse ramo, a sujeição passiva tributária. Nesse sentido é o art. 146, inciso III, “a”¹⁰, que disserta:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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**;

(grifa-se)

Importante destacar, antes de se prosseguir na análise do tema, que, inobstante tenha o legislador constitucional utilizado a terminologia “contribuintes”, verifica-se o intuito de se referir (de maneira ampla) ao sujeito passivo da obrigação tributária, reportando-se, portanto, ao “contribuinte” propriamente dito e o “responsável tributário”. Sobre essa diferença se tecerão comentários no momento oportuno.

A lei complementar a que se refere o art. 146, da Constituição Federal, acima transcrito, não é outra que não o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.712/1966 – recepcionado pela Carta de 1988 com o *status* de lei complementar. O diploma, por sua vez, como bem observa Aliomar Baleeiro¹¹, “distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória” e, dentre os sujeitos da obrigação principal, distingue também o contribuinte do responsável. Assim é seu artigo 121¹²:

⁸ Ibidem, p. 544.

⁹ Idem. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 91.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10.07.2016.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 1112.

¹² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 10.07.2016.

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.

A divisão em questão ensejou acalorados debates sobre a construção doutrinária que separava a sujeição passiva em “direta” e “indireta”. Para a compreensão dessa corrente, traz-se as sucintas lições de Hugo de Brito Machado sobre o tema:

O sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. Assim, no imposto sobre a renda, o sujeito passivo direto é aquele que aufera a renda. No imposto sobre o consumo, o sujeito passivo direto é o consumidor, e assim por diante.

Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, nesse caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.¹³

Ainda, a sujeição passiva indireta poderia se dar por transferência (quando, inobstante existente o sujeito passivo direto, o legislador atribui também a terceiro o dever de pagar o tributo em virtude de fato superveniente ao fato gerador da obrigação) ou por substituição (quando a lei atribui, desde o início, a terceiro que não originou o fato gerador e que possua vinculação jurídica com aquele que efetivamente o praticou, o dever de pagar o tributo).

A construção em tela, contudo, é cada vez menos aceita pela doutrina, que passa a discorrer de diferentes formas. A exemplo, Renato Lopes Becho em sua obra “Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária” externava a opinião de que “somente são sujeitos passivos tributários aqueles catalogados pela doutrina tradicional como sujeitos passivos diretos. Os indiretos não compõem a relação tributária, sendo figuras administrativas ou civis, com repercussões processuais.”¹⁴

Já em estudos mais recentes¹⁵ afirma Becho que, além da figura do “contribuinte” e do “responsável”, a que se refere o artigo 121, do Código Tributário Nacional, haveria ainda uma

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 143.

¹⁴ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 156.

¹⁵ Idem. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.546.

terceira modalidade de sujeição passiva que, por uma falha sistêmica do legislador, não foi incluído na redação desse artigo: o substituto legal tributário.

Becker¹⁶ também teceu comentários sobre a inadequação da palavra “responsável” ao sujeito passivo obrigado ao recolhimento do tributo, mas que não possua relação pessoal e direta como seu fato gerador. Em seu entendimento, o responsável seria sempre devedor de débito próprio e não de terceiro. Logo, inexistiria responsabilidade quando o Estado puder exigir o tributo de uma só pessoa, ou de várias revestidas da condição de solidárias tributárias. No caso, tratar-se ia não de “responsabilidade”, mas sim de “substituição”.

A “responsabilidade” somente se concretizaria quando da não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte legalmente obrigado a fazê-lo. A natureza da relação jurídica da qual faz parte o responsável não seria, portanto, de natureza tributária, mas sim fiduciária:

Existência de responsabilidade – Há casos em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente *depois* de ocorrer o fato da *não-satisfação* da prestação tributária pelo contribuinte *de jure*. [...]

O responsável legal tributário não é contribuinte *de jure*. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia, é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.¹⁷

Paulo de Barros Carvalho, por seu turno, também tece críticas à separação da sujeição passiva tributária em “direta” e “indireta”, argumentando pela inexistência da referida divisão e que esta seria inapropriada para fins jurídicos, pois tem como embasamento questões de ordem puramente fáticas e não jurídicas. Explica: “O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças.”¹⁸

Não se trataria também, contudo, de hipótese de substituição, como sustentou Rubens Gomes de Sousa¹⁹ ou Alfredo Augusto Becker, cujo posicionamento já se destacou, vez que, para Carvalho, “Está bem claro que, na hipótese, o legislador nada substitui, somente institui.”²⁰

A responsabilidade tributária teria natureza, então, de verdadeira sanção administrativa, de modo que nas normas que disciplinam as hipóteses de responsabilização se encontrariam

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 596, 597.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 598, 599.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 373.

¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de apud CARVALHO, Paulo de Barros, *ibidem*, p. 373;

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 374.

dois requisitos: um dever descumprido (não necessariamente de natureza tributária ou dolosa) e o *animus puniendi* do legislador²¹.

Acerca da figura do “responsável tributário”, cumpre também destacar o artigo 128²² do Código Tributário Nacional:

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

O dispositivo acima complementa as hipóteses de sujeição passiva atribuídas pela lei e suas formas. Ou seja, enquanto o artigo 121 supratranscrito elenca como sujeitos passivos tributários aquele que tenha relação pessoa e direta com o fato gerador e o terceiro que não possua essa relação, o artigo 128 acabou por preencher a hipótese faltante, qual seja, o “terceiro que possua vinculação ao fato gerador”.

Este é, inclusive, o dispositivo pelo qual conclui Becho pela existência da terceira modalidade de sujeito passivo, o “substituto”. Sobre o assunto, confira-se os dizeres do professor-doutor:

O que significa essa *vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação*? Ao nosso sentir, quer o texto considerar obrigada, pela lei, aquela pessoa que tenha algum contato fático, de forma significativa, com a materialidade do tributo, desde que não seja contribuinte nem responsável. Quando um industrial é levado, por força de lei expressa, a recolher o objeto de uma relação tributária da qual ele não participa, mas que se vinculou por ser o produtor do bem objeto da relação comercial, ele se encaixa na hipótese do art. 128. Assim, um industrial que fabrique bebidas poderá, pelo texto do art. 128, ser responsabilizado legalmente para recolher o tributo devido pela aquisição de matéria-prima utilizada na produção. A ele demos o nome de *substituto tributário*.²³

Verifica-se, portanto, a existência de diferentes posicionamentos sobre a sujeição passiva tributária e a chamada responsabilidade tributária, com classificações distintas que, na opinião de Baleeiro (2013, p. 128) “são difíceis e sempre eivadas de imprecisões”, que se devem à expressão genérica contida no Código Tributário Nacional (“responsável”) e que “não

²¹ Ibidem, p. 393, 395

²² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 10.07.2016.

²³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 546, 547.

distingue as modalidades diversificadas possíveis de sujeição passiva, transferência, cumulação ou substituição”.

Ainda, argumenta parte da doutrina que a responsabilidade tributária decorreria do chamado “dever de colaboração” que teriam todos os cidadãos com a administração a fim de viabilizar a arrecadação tributária. Ou seja, a atribuição da responsabilidade tributária seria mecanismo para facilitar o dever arrecadatório, com o qual devem cooperar os administrados. Assim, disserta, a título exemplificativo, Leandro Paulsen:

Efetivamente o que se quer do substituto e do responsável é que contribuam para viabilizar a arrecadação mais simples, para melhorar a fiscalização, para evitar a evasão [...] isso com base no princípio da praticabilidade da tributação e no dever de todos de colaborar com a Administração tributária, sob previsão legal, sem afronta ao princípio da capacidade contributiva e resguardados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade [...]²⁴

A colaboração, no caso, se daria mediante a simples observância da lei e cumprimento dos deveres próprios pelos terceiros que podem vir a ser responsabilizados. Ou seja, o curador, exercendo com zelo a sua função na defesa dos interesses do curatelado. O administrador, não praticando atos contrários à lei ou às regras de constituição da sociedade empresária.

Descumpridos esses deveres, recairá sobre tais pessoas a condição de responsável.

O impulsor dessa dogmática foi o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, oportunidade na qual emitiu o seguinte pronunciamento:

4. A responsabilidade tributária pressupõe 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. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.²⁵

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 217.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 562276. Relator: GRACIE, Ellen. Publicado no DJe de 10-02-2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acessado em 21.09.2016.

Da análise dessa construção, verifica-se uma convergência com a teoria defendida por Paulo de Barros Carvalho sobre a natureza sancionatória da responsabilidade tributária. Contudo, o mesmo argumento que acaba por afastar essa natureza, também acaba por repelir a responsabilidade como derivada do “dever de cooperação”: a inaplicabilidade à responsabilidade por sucessão.

Se a responsabilidade é sanção, indaga-se qual seria o dever descumprido pelo sucessor. Do mesmo modo, também não se observa qual seria o dever do sucessor para com a administração tributária ou com o que deveria colaborar para não sofrer a responsabilização, visto que esta é automática e inerente à sua condição de sucessor e decorre de uma conduta praticada pelo sucedido (contribuinte), qual seja, não ter recolhido o tributo.

Esse ponto é abordado com clareza por Becho, que exemplifica:

Nos termos dos arts. 130 e 131 do CTN, imaginamos que a pessoa R adquire da pessoa C um bem móvel (um veículo, por exemplo) ou imóvel que possua ônus fiscais (IPVA, IPTU ou taxas mais variadas). Conforme a determinação legal indicada, se a pessoa C não recolheu o tributo antes da transmissão da propriedade, pela regra da sucessão tributária a pessoa R será obrigada a pagar a exação. Qual o seu “dever de colaboração” nesse caso? Será fazer com que C pague o tributo? Não. O efeito não é psicológico ou persuasivo entre R e C. A questão é mais simples: como C não recolheu o tributo, R o pagará, pela incidência da regra de responsabilidade tributária.

Imaginemos, mais detidamente, a responsabilidade tributária por sucesso *causa mortis*. O *de cuius* F faleceu deixando dívidas fiscais, ainda que constituídas após a abertura da sucessão (que se dá com o falecimento). Qual o “dever de colaboração” do herdeiro H? Nenhum. Até porque seria impossível que ele *colaborasse com o Fisco*, fazendo com que o morto pagasse o devido...²⁶

Tem-se, dessa forma, a ausência de uma classificação precisa ao que intitula o Código Tributário Nacional genericamente como “responsável”. Como demonstrado, não é possível atribuir à responsabilidade tributária uma natureza unicamente sancionatória, muito embora em certos casos esta seja efetivamente o seu papel.

Assim, muito embora também não se concorde que a responsabilidade advenha sempre de um “dever de colaboração” com a administração, dúvidas não restam de que a atribuição da responsabilidade é mecanismo que tem como função primordial possibilitar e facilitar a arrecadação tributária.

²⁶ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 199, 200.

Por esse motivo é que a responsabilidade é atribuída em situações nas quais as condições fáticas impossibilitariam ou dificultariam a cobrança fiscal, a exemplo do falecimento do contribuinte (sucessão) ou nas hipóteses do artigo 134, do Código Tributário Nacional.

Conclui-se, portanto, pela existência de uma dúplici função da responsabilidade, nem sempre concomitantes: “punitiva” e “propiciatória da arrecadação por substituição”.

De todo modo, a fim de evitar uma discussão infundável sobre as diferentes classificações erigidas pela doutrina e aquela construída no presente trabalho, adota-se, para o presente estudo, as lições de Aliomar Baleeiro²⁷, que enfoca o tema da sujeição passiva e responsabilidade tributária no plano lógico-normativo, destacando que a responsabilidade tributária decorre de duas normas jurídicas interligadas: a primeira, que disciplina a obrigação principal ou acessória e a segunda, que prevê a alteração do destinatário da obrigação prevista na norma anterior (recolher tributo) caso ocorrido o fato (lícito ou ilícito) previsto nessa segunda norma. Nesse sentido são os dizeres de Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Baleeiro:

Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável, estamos em face de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese. [...]

É preciso lembrar que o aspecto material da norma básica descreve, invariavelmente, fato lícito – pois o tributo não é sanção de ato ilícito -, enquanto o aspecto material da norma secundária pode descrever o fato lícito (sucessão, por exemplo) ou ilícito (ação ou omissão previstas nos arts. 134 e 135 do CTN).²⁸

Realizadas, portanto, as considerações sobre o instituto da responsabilidade tributária e suas diferentes vertentes doutrinárias, passa-se à análise dos dispositivos da legislação nacional que regem a responsabilidade tributária de terceiros, foco do estudo que ora se realiza.

²⁷ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1125, 1126.

²⁸ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1125, 1126.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

2.1. A responsabilidade do artigo 134, do Código Tributário Nacional

A Seção III, do Capítulo V, do Título II, do Livro Segundo, do Código Tributário Nacional, possui a intitulação “Responsabilidade de Terceiros”. O primeiro dos dois dispositivos que compõem a seção em questão é o artigo 134²⁹, cuja redação segue abaixo transcrita:

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.

Da leitura do dispositivo, observa-se que os imputados responsáveis são pessoas que, culposamente, deixaram de zelar, ou o fizeram de forma inábil, por suas obrigações para com terceiros e/ou seus bens. Logo, a responsabilidade em tela teria a natureza de verdadeira sanção, como bem leciona Paulo de Barros Carvalho:

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 indisfarçável 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 descumprido, 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 a punição.³⁰

²⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 15.07.2016.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 395.

Sobre o tema, também é claro Sacha Calmon Navarro Coêlho de que:

Os terceiros do art. 134 do CTN representam incapazes (filhos, tutelados, curatelados), ou são mandatários (administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários), ou são órgãos de representação ou delegatários de funções públicas (sócios de sociedades de pessoas, tabeliães escrivães, serventuários). Consequentemente, devem estar à frente dos negócios e deveres dos seus, deles, dependentes e representados. Por outro lado, podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros em desproveito dos que deles dependem. Deveriam ser mais responsabilizados. A redação do CTN é leniente. Deveriam, de verdade, responder pelos seus atos, salvo justificção fundamentada de inadimplemento das pessoas que representam. Estamos a falar *de lege ferenda* obviamente. Com isto se reforçariam sobremaneira os *munus* desses terceiros, que ficariam mais atentos e temerosos das consequências de seus atos de gestão.³¹

Corresponde o artigo 134, portanto, à norma complementar ou secundária sobre a qual discorreu Baleeiro, de forma que o fato nela contido e que leva à alteração na sujeição passiva tributária é o descumprimento, de forma culposa, do dever de zelo. No tocante ao assunto, assim discorre o Mestre:

O dispositivo repousa na presunção de que as pessoas nele indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamento de tributos etc. Se, temerariamente, nos atos praticados por elas ou nas omissões que cometerem, tornarem impossível o cumprimento da obrigação principal – o pagamento dos tributos em tempo útil -, pagarão solidariamente não só esse tributo, senão também juros de mora e mais a multa de caráter estritamente moratório.³²

Destaque-se que, muito embora o artigo em análise descreva em seu *caput* que a responsabilidade por ele atribuída seja “solidária”, de sua leitura se verifica que um dos requisitos para a responsabilização é a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Por esse motivo é que grande parte da doutrina argumenta pelo caráter subsidiário dessa responsabilidade, como bem sustenta Becho que complementa: “Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito

³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p. 156.

³² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1149.

tributário”³³. A solidariedade no caso, conforme relembra Baleeiro (2013, p. 150), é somente em relação aos responsáveis entre si, quando existente mais de um.

Referida subsidiariedade, por sua vez, é também o que reforça a natureza fiduciária da responsabilidade, defendida por Becker. Contudo, não se vislumbra o caráter meramente de garantia dessa atribuição, vez que seu outro requisito é a conduta culposa do responsável, razão pela qual parece mais acertado a classificação como de, no mínimo, dúplice natureza: sancionatória e fiduciária.

Discussão que também se estende sobre o artigo 134, do Código Tributário Nacional, é acerca da possibilidade de utilização desse dispositivo para a responsabilização dos sócios de qualquer pessoa jurídica que não consiga solver seus débitos tributários, notadamente face ao disposto em seu inciso VII. Sobre o tema já ressaltou Becho que “O comando não se aplica a quaisquer sócios e nem para quaisquer situações. São apenas os sócios de sociedades de pessoas e no caso de liquidação dessas.”³⁴

Questiona-se, dessa forma, quais são os chamados “sócios de sociedades de pessoas”, vez que não há descritivo desse tipo de sociedade na legislação tributária. Sabe-se, contudo, da distinção existente entre “sociedade de pessoas” e “sociedade de capital” derivada do Direito Privado, retratadas muito bem por Maria Helena Diniz³⁵, citada por Renato Lopes Becho em seu artigo “A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal?”, publicado na extinta Revista Dialética de Direito Tributário:

*“Sociedade de pessoas. Direito comercial. Aquela em que os sócios se escolhem mutuamente, considerando-se a idoneidade moral e econômica, e havendo predominância do *intuitu personae* sobre o *intuitu pecuniae*, no seu funcionamento. É aquela em que a pessoa do sócio, como diz Fran Martins, tem papel preponderante, não só na constituição como também durante a vida da pessoa jurídica; logo, a morte ou incapacidade de um reflete na sociedade, gerando, em regra, sua dissolução parcial, com diminuição do capital, visto que sua quota não é livremente cessível, por estar sujeita a certos condicionamentos estabelecimentos no pacto social, que estipula proibições atinentes à transferência de quotas. São sociedades de pessoas: a em nome coletivo, a de capital e indústria, a em comandita simples, a em conta de participação etc.”*

“Sociedade de capital. Direito comercial. Sociedade mercantil organizada em função dos bens que forma o capital social, como a sociedade anônima, a sociedade em comandita, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

³³ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 88

³⁴ Idem. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010, p. 118.

³⁵ DINIZ, Maria Helena apud BECHO, Renato Lopes, *ibidem*, p. 119.

Seus sócios respondem pelas obrigações sociais até a importação do capital com que entraram para a sociedade, e votam segundo aquele capital. As decisões sociais são tomadas pelo maior número de ações, ainda que pertençam a apenas um sócio. A pessoa do sócio não é levada em consideração para seu funcionamento, não sofrendo a sociedade, como ensina Fran Martins, nenhuma alteração com a mudança, morte ou incapacidade deste. Só importa a contribuição do sócio para o capital social. Havendo tal capital, a sociedade funciona mesmo sem a colaboração do sócio, podendo sua administração ser confiada a terceiro”.

Adota-se, portanto, também a conclusão de Becho³⁶, de que somente os sócios de sociedades comerciais de responsabilidade ilimitada poderiam responder pelas obrigações contraídas em nome da empresa nos termos do art. 134, do Código Tributário Nacional. E nem poderia ser o contrário, sob pena de se afastar completamente a proteção conferida pelo manto societário, uma vez que a impossibilidade econômica de pagar o tributo, primeiro requisito para a responsabilização nos termos do artigo ora discutido, é um risco inerente à atividade negocial.

Quanto ao momento de aferição dessa responsabilidade, reporta-se novamente a Becho³⁷: dados os seus requisitos, quais sejam, indisponibilidade econômica do contribuinte e atuação ou omissão culposa do responsável, muito embora este último possa ser verificado previamente mediante a instauração de processo administrativo (o que, como se verá adiante, não ocorre), fato é que seus efeitos (atribuição da responsabilidade – dever de pagar – a terceiro) somente se verificarão no curso do processo executivo, notadamente em virtude do fato de que, somente neste, é que se averiguará a disponibilidade econômica do sujeito passivo original.

2.2. A responsabilidade do artigo 135, do Código Tributário Nacional

Enquanto o artigo 134 do Código Tributário Nacional trata da responsabilidade pela conduta culposa de agentes, o artigo 135³⁸ trata da responsabilização pessoal pela conduta dolosa, mediante a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

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:

³⁶ BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010, p. 119.

³⁷ Idem. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 88

³⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 16.07.2016.

- 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.

O dispositivo em questão é de grande relevância principalmente em virtude de seu inciso III, o qual é objeto de ampla discussão doutrinária e entendimentos jurisprudenciais variados e, por muitas vezes, questionáveis. Trata-se o artigo 135 de norma amplamente utilizada pela Fazenda Pública para justificar a cobrança de seus créditos tributários junto à pessoa física do sócio, diretor, gerente, representante e administrador da pessoa jurídica, muitas vezes sem a devida observância da legislação vigente.

Da análise do artigo supracitado, muitas são as indagações passíveis de formulação e cuja resposta é imprescindível para a sua correta aplicação, entre elas: qual o tipo de responsabilidade veiculada pelo artigo? A quais pessoas se aplica? Em que circunstâncias? Qual o momento de apuração da responsabilidade?

A relevância do tema é bem destacada por Hugo de Brito Machado em seu “Curso de Direito Tributário”:

Questão de grande relevância, em matéria de responsabilidade tributária, consiste em determinar o alcance do art. 135, inciso III, do CTN, e assim saber em que circunstâncias os diretos, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam estas contribuintes. É claro que, em se tratando de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa. O considerável número de casos colocados em julgamento pelo Judiciário evidencia a importância prática da questão, e as divergências dos julgados demonstram como a matéria constitui uma questão extremamente difícil.³⁹

Busca-se, portanto, através da detida análise da doutrina e da jurisprudência, pelas respostas às indagações postas acima, a fim de viabilizar a correta operacionalização do dispositivo em tela.

2.2.1. Do critério material para a responsabilização pelo art. 135

A norma em análise é clara quanto ao ato que procura reprimir: é aquele praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto da pessoa jurídica e que acarrete

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 158.

em exigência tributária. A prática de tais atos é, notadamente, dolosa – ninguém, quanto mais diretores, gerentes ou representantes empresariais, poderiam sustentar, *mens sana*, o desconhecimento da lei ou do instrumento de constituição da pessoa jurídica que administra/representa.

A indispensabilidade da prática, pelo sócio, dos atos referidos no artigo em tela é matéria pacífica, confirmada quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.101.728-SP, realizado em sede de Recurso Repetitivo, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁴⁰

A fim de restringir, contudo, quais atos são aqueles condenados pelo dispositivo em comento, faz-se necessária uma breve leitura da legislação comercial, especialmente a Lei nº 6.404/76⁴¹ (Lei das Sociedades Anônimas), cujo artigo 158 considera Becho⁴² como sendo correlato ao artigo 135, do Código Tributário Nacional:

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1101728. Relator: ZAVASCKI, Teori Albino. Publicado no DJe de 23-08-2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

⁴¹ BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em 16.07.2016.

⁴² BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102.

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:
 I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
 II - com violação da lei ou do estatuto.

Destaque-se que os atos praticados pelo administrador são lícitos, visto que somente de atos lícitos é que surge obrigação tributária. Embora tal afirmação pareça contradizer a disposição que condena a prática de atos com infração à lei, cumpre ressaltar que inexistente qualquer contradição: a ilegalidade acomete não ao ato praticado, mas ao agente que, legalmente impossibilitado, o praticou.

Explica-se. O primeiro passo à compreensão da conduta reprimida pelo artigo 135 analisado é interpretar o seu sentido com relação ao vocábulo “infração de lei”. Trata-se de expressão muito ampla que pode levar a interpretações que acabam com o próprio sentido da personalidade jurídica. Nesse sentido, esclarece Maria Rita Ferragut, ao mesmo tempo em que indaga:

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos. [...]
 Mas, então, qual lei não poderia ser violada para os fins do artigo 135 do CTN?⁴³

Em resposta ao questionamento acima, a própria jurista esclarecer ser “*toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração*, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.”⁴⁴ Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua vez, é ainda mais específico:

Exordialmente, cabe ressaltar que a lei a que se refere o artigo é a lei extratributária civil, societária, comercial, regulatória, etc. Jamais a lei tributária. Fosse essa a lei o simples inadimplemento do tributo seria *infração de lei*, atraindo a responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no dispositivo legal sob comento, já que o ilícito, na Teoria Geral do Direito, é todo descumprimento de dever legal ou contratual, *i.e.*, constitui sempre uma transgressão da *ordem jurídica (ordo juris)*.⁴⁵

⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 149.

⁴⁴ *Ibidem*, loc. cit.

⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p. 157.

Também por isso é que o Superior Tribunal de Justiça entendeu por editar a Súmula 430, que determina que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”⁴⁶

A prática de atos com “excesso de poderes”, por sua vez, é intrinsecamente ligada à violação à lei, contrato ou estatuto social, vez que é nestes instrumentos que se encontram os poderes de que dispõem os então responsáveis, bem como suas limitações. Ora, o limitador da conduta de todas as pessoas é a lei. Especificamente com relação às pessoas listadas no inciso III, do art. 135 em análise, também é o contrato ou estatuto social (que representa a “lei” daquela sociedade). Nesse sentido discorre Becho:

O que limita a conduta das pessoas? Juridicamente falando, a lei é que limita, em primeiro lugar. Depois, quem tem relação hierárquica também pode limitar.

Assim, temos que a lei civil limita a conduta dos pais, tutores, curadores, inventariantes, administradores de bens de terceiros, tabeliães etc. A lei comercial limita a conduta de sócios, administradores, síndicos (de massas falidas), comissários etc.

Além da lei, as pessoas físicas podem limitar a conduta de seus representantes, procuradores e administradores. Fa-lo-ão no instrumento, público ou particular, que estabelecer a representação e administração, por exemplo. As pessoas jurídicas agem também assim, e de forma mais ampliada, pelos próprios atos de sua fundação, por meio do contrato social (para sociedades por quota de responsabilidade limitada, regidas pelo Decreto nº 3.708/19) ou do estatuto (para as sociedades de ações, regidas pela lei nº 6.404/76).⁴⁷

Logo, verifica-se que a conduta que se busca resguardar por meio da responsabilidade sancionatória atribuída pelo artigo 135, do Código Tributário Nacional, é o da legislação e demais atos extratributários. Por evidente que, em se tratando de poderes previstos em instrumento particular (contrato ou estatuto social), as limitações também devem estar nele expressas, sendo este um dos requisitos para a caracterização da ação com excesso de poderes, a teor do que dispõe o art. 1.015⁴⁸ do Código Civil:

Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?processo=430&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 16.07.2016.

⁴⁷ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 175.

⁴⁸ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16.07.2016.

operação ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.

Parágrafo único. O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:

I - se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;

II - provando-se que era conhecida do terceiro;

III - tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.

A prova da prática do ato pela pessoa que se pretende responsabilizar é, em regra, de responsabilidade do acusador (nas relações tributárias, o fisco), diante da antiga e expressa disposição do Código de Processo Civil, cuja aplicação também aos processos administrativos é, agora, explícita no diploma de 2015⁴⁹:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

O momento e a efetiva instituição do ônus probatório às Fazendas serão devidamente debatidos em tópico subsequente. Adianta-se, contudo, que a prática mostra que tal preceito é, por muitas vezes, deixado à deriva em favor do furor arrecadatário fiscal.

2.2.2. Dos possíveis responsáveis – destinatários legais da norma do art. 135, do Código Tributário Nacional

A lei tributária em análise elenca como possíveis responsáveis, além das pessoas já descritas no artigo 134, do Código Tributário Nacional e dos mandatários, prepostos e empregados, os “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. Logo, seria possível presumir que os sócios de sociedade empresária é que são os destinatários da responsabilização pretendida pelo artigo 135 em estudo?

A resposta é negativa.

Tal como disposto no tópico antecedente, a responsabilidade tributária do artigo 135 está diretamente relacionada a um ato praticado por pessoa natural (seja ação ou omissão). A condição de sócio, por sua vez, não se confunde, necessariamente, com a de diretor, gerente ou representante.

⁴⁹ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16.07.2016.

Renato Lopes Becho, em análise à legislação comercial (Decreto nº 3.708/19 e Lei nº 6.404/76), evidencia que o legislador não confunde sócios, sócios gerentes e diretores⁵⁰. De fato, são atribuições completamente distintas: não é todo sócio que possui poder de administração. Traz, ainda, claro exemplo: os acionistas de sociedade anônima.

Também, por outro lado, não é todo diretor ou administrador que pode ser responsabilizado. A bem da verdade, a nomenclatura é irrelevante. Poderá ser responsável tributário, nos termos do artigo 135, do Código Tributário Nacional, o administrador executivo, aquele que pratica efetivos atos de gestão. A este respeito, Ives Gandra da Silva Martins assim se pronunciou:

[...] apenas quem está na *administração executiva*, é *diretor ou gerente ou representante de direito privado*, pode ser responsabilizado. Não os conselheiros que, como o próprio nome indica, podem dar conselhos administrativos, mas não exercem a administração da empresa, esta exercida pelos *diretores, gerentes ou procuradores*.⁵¹

Nesse sentido foi o entendimento da ex-Presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministra Ellen Gracie, quando compunha o Tribunal Regional Federal da 4ª. Região – TRF4, conforme se vê da ementa abaixo transcrita:

MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE SOCIEDADE ANÔNIMA. Inaplicabilidade do art. 135, III do CTN e art. 8º do Decreto n.º 1.736/79. Inexistência de RESPONSABILIDADE tributária. 1. Membro do Conselho de Administração de sociedade anônima não realiza atos de execução ou de representação da empresa, integrando órgão deliberativo da companhia. 2. O impetrante não se enquadra na figura de acionista controlador, isto é, aquele que detém a maioria do capital votante da sociedade. 3. Inaplicabilidade do art. 135, III do CTN e art. 8º do Decreto n.º 1.736/79, face à inexistência de responsabilidade tributária.....⁵²

Ainda mais específico é Becho, ao discorrer sobre as funções passíveis de serem penalizadas com a responsabilização pessoal tributária:

⁵⁰ BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010, p. 120, 121.

⁵¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – Conselho de Administração que não praticou atos de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27, p. 139-150, dezembro. 1997, p. 143.

⁵² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Acórdão na Apelação em Mandado de Segurança nº 1998.04.01.056538-6. Relatora: NORTHLEET, Ellen Gracie. Publicado no DJ de 12-07-2000, p. 47/48. Disponível em <http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1123086/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-56538>. Acessado em 16.07.2016.

Há que se delimitar, também, a extensão para a configuração de administrador. Entendemos que administrador é aquele que pratica atos de gestão, de gerência, de gestor de coisas que não lhe são próprias. São os profissionais que cuidam da parte burocrática do negócio: contratações de pessoal, fornecedores e prestadores de serviços. Cuidam das contas a pagar (aí incluídos os tributos) e a receber. Representam a empresa junto à Administração Pública e ao mercado.

Não se confundem com aqueles profissionais da área técnica, que se responsabilizam pela produção e, no mais das vezes, agem com requisitos técnicos específicos: são engenheiros, químicos, físicos, biólogos etc., independentemente do título que recebem, quer diretor, superintendente ou gerente. Não cuidam da burocracia, mas da produção.⁵³

Desse modo é possível depreender a conclusão de que somente poderá ser responsabilizado pela dívida tributária da entidade aquele que, em decorrência de suas atribuições diretas poderia praticar (ou evitar) atos com excesso de poder ou que infringissem lei ou contrato social/estatuto, que culminassem na dívida tributária. Ou seja, há a necessidade de que a pessoa detenha poderes de administração, e não somente de deliberação.

Isso também se aplica àqueles que, inobstante não tenha tais poderes previstos no contrato ou estatuto social, efetivamente exerça a administração da empresa. E nem poderia ser diferente, sob pena de se retirar a eficácia da norma através de uma simples administração simulada.

Nesse sentido é claro também o posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional, exposto no Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009⁵⁴, em cuja conclusão encontra-se a seguinte afirmação:

Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social [...]

Atente-se também ao fato de que a responsabilização não pode recair sobre aquele que, não obstante possua poderes de administração da sociedade, não os detinha quando da época do fato gerador do tributo ou da prática do ato contrário a lei que ensejou a responsabilização ou, ainda que os tivesse, não teve participação no ato.

⁵³ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 113.

⁵⁴ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-11-06T032856/552009_5ab0_arquivo.doc>. Acesso em 23.09.2016.

Exceção à regra aqui mencionada é o recente entendimento da 2ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, nas hipóteses de dissolução irregular da empresa, sobre o que se discorrerá em tópico oportuno.

Cumpra também trazer à discussão a corrente de Hugo de Brito Machado, segundo a qual a responsabilidade nos termos do artigo em análise somente existirá quando “a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes, ou violação da lei, contrato ou do estatuto.”⁵⁵

Tal condição (insolvência da pessoa jurídica), contudo, além de não estar prevista em lei, acaba por transformar a responsabilidade do caso em verdadeira responsabilidade subsidiária, o que não parece correto diante da expressa disposição contida no *caput* do artigo de responsabilidade pessoal do agente.

O que acontece na prática é que, por vezes, quando da tentativa de cobrança de empresa insolvente, o fisco pretenda a responsabilização da figura do administrador unicamente em razão da impossibilidade de a sociedade solver o débito. Trata-se, contudo, de prática equivocada, ao arrepio da legalidade e que, infelizmente, é acatada por alguns magistrados, tal como se abordará em tópico específico.

2.2.3. Da natureza da responsabilidade tributária dos administradores – solidária, subsidiária ou exclusiva

O *caput* do artigo 135 em estudo é expresso ao atribuir a responsabilidade pessoal às pessoas indicadas em seus incisos, nas hipóteses em que prevê. Por pessoal, entende-se a ocorrência de uma legítima substituição tributária, na qual os administradores responderão sozinhos pelo total da dívida tributária criada a partir de seus atos praticados em prejuízo do contribuinte representado.

Grande parte da doutrina pátria se posiciona dessa forma, qual seja, de que uma vez configurada a responsabilização nos termos do art. 135, a responsabilidade passa a ser pessoal e exclusiva do administrador da pessoa jurídica. Essa é, a exemplo, a posição de Aliomar Baleeiro:

No artigo 135, há outra hipótese de vinculação do terceiro, que representa o contribuinte ou lhe serve de instrumento jurídico: a atuação com excesso de poderes ou a infração de cláusulas de contratos ou estatutos (.....)

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161.

O caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no artigo 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte.⁵⁶

Esta é mesma conclusão a que chegou Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Baleeiro:

Já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134. A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o pólo passivo, nas hipóteses do artigo 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 estatuto". O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à 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. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.⁵⁷

Entretanto, levando-se em conta que, em tese, é a pessoa jurídica (contribuinte) quem apresenta maiores possibilidades econômicas para a quitação do débito, tem-se demonstrado comum que as autoridades fiscais optem por efetuar lançamentos tributários em face de ambas as pessoas (pessoa jurídica e administrador). A fundamentação para a cobrança conjunta e solidária se sustenta na tese jurídica de que o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não dispensa expressamente da obrigação do contribuinte original (pessoa jurídica) relativamente à obrigação tributária.

A divergência em questão é defendida por Hugo de Brito Machado, que expõe o seguinte entendimento:

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isso a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de

⁵⁶ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1153.

⁵⁷ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1153.

disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, é o que se depreende do disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade.⁵⁸

A despeito do entendimento de Machado, não se vislumbra, contudo, como afastar a pessoalidade da exclusividade.

De toda forma, não há unanimidade sobre o assunto – acredita-se, inclusive, por culpa dos próprios tribunais, que não se atentam à distinção entre os tipos de responsabilidade e, ainda que o façam, já proferiram, ao longo da história, decisões nos mais diversos sentidos. Esse histórico tortuoso foi bem resgatado por Becho⁵⁹ e restará adiante sumariamente exposto.

Inicialmente, veja-se que no REsp nº 1.101.728-SP, cuja ementa já restou acima transcrita, o Exmo. Ministro Relator Teori Albino Zavascki caracteriza a responsabilidade, na hipótese do art. 135, do Código Tributário Nacional, como **subsidiária**. Confira-se trecho do voto condutor:

3. No que se refere à responsabilidade dos sócios, todavia, têm razão os recorrentes. Conforme jurisprudência pacificada nesta Corte, para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A simples falta do pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios. [...]

Por outro lado, em um dos julgados utilizados para a fundamentação dessa mesma decisão acima, a saber, o EREsp 374.139/RS, de Relatoria do Ministro Castro Meira, caracteriza a essa mesma responsabilidade como **solidária**:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO.

1. A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, sem que se tenha prova de que

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161, 162.

⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010.

agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

2. Embargos de divergência rejeitados.⁶⁰

Também não falta precedente corroborando o entendimento doutrinário e caracterizando a responsabilidade como **pessoal**:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA - LEI ESTADUAL - TAXA SELIC - LEI 9.250/95.

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios.

2. A Corte Especial do STJ, no julgamento do REsp 215.881/PR, não declarou a inconstitucionalidade do art. 39, § 4º da Lei 9.250/95.

Ademais, resta pacificado na Primeira Seção que, com o advento da referida norma, tem aplicação a taxa SELIC como índice de correção monetária e juros de mora, afastando-se a aplicação do CTN.

3. A taxa SELIC, segundo o direito pretoriano, é o índice a ser aplicado para o pagamento dos tributos federais e, havendo lei estadual autorizando a sua incidência em relação aos tributos estaduais, observa-se a data da Lei 9.250/95.

3. Recurso especial parcialmente provido.⁶¹

A respeito desta discussão⁶², inobstante a inexistência de pacificação da matéria, há indícios em julgamentos do Superior Tribunal de Justiça, de que a Corte Superior se inclina para o entendimento de que é de solidariedade a natureza jurídica da responsabilidade tributária em questão, respondendo, portanto, pela exigência, tanto o administrador quanto a sociedade administrada.

Nesse sentido, tem-se que a própria Súmula nº 430⁶³ do Superior Tribunal de Justiça disserta na forma da responsabilidade solidária, além de outros julgados diversos dessa Corte:

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 374139. Relator: MEIRA, Castro. Publicado no DJ de 28-02-2005, p. 181. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=481612&num_registro=200301257029&data=20050228&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 801659. Relator: CALMON, Eliana. Publicado no DJ de 20-04-2007, p. 334. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=683279&num_registro=200502004470&data=20070420&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

⁶² Destaque-se também, a título de curiosidade, que a mesma confusão ocorre em relação ao sujeito a ser responsabilizado, ora denominado pela jurisprudência como “sócio-gerente” (a exemplo da Súmula 430/STJ), ora denominado simplesmente como “sócio”.

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?processo=430&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 16.07.2016.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALÊNCIA. EXIGUIDADE DE BENS. REDIRECIONAMENTO.

1. No STJ o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN.

2. A falência não configura modo irregular de dissolução da sociedade, pois, além de estar prevista legalmente, consiste numa faculdade estabelecida em favor do comerciante impossibilitado de honrar compromissos assumidos.

3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da Execução Fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos.

4. Agravo Regimental não provido.⁶⁴

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. SIMPLES INADIMPLEMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRA O ESTATUTO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 7/STJ. NÃO APLICAÇÃO.

1. A Primeira Seção firmou orientação no sentido de que o redirecionamento, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução. Precedente: EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 1.2.2011.

2. É firme a orientação desta Corte Superior no sentido de que "o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art.

135, III, do CTN." (AgRg no AREsp 128.924/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28.8.2012, DJe 3.9.2012) Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes para dar provimento ao recurso especial.⁶⁵

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO DE SOCIEDADE LIMITADA SEM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. ART. 135, III, DO CTN. INVIABILIDADE.

1. A dissolução irregular da sociedade devedora caracteriza situação que acarreta a responsabilidade solidária dos terceiros, nomeadamente dos sócios-gerentes, pelos débitos tributários (art. 135 do CTN).

2. A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 128924. Relator: BENJAMIN, Herman. Publicado no DJe de 03-09-2012. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1172803&num_registro=201103098662&data=20120903&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão nos Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1276594. Relator: MEIRA, Castro. Publicado no DJe de 05-08-2013. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1229571&num_registro=201101193744&data=20130805&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

elencados na forma do art. 135, caput, do CTN. Não se pode, pois, atribuir tal responsabilidade substitutiva quando sequer estava investido das funções diretivas da sociedade. Precedentes: AGRAGA 506449/SP, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ 12/04/2004; AGA 422026/SC, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ 30/09/2002.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido.⁶⁶

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por sua vez, é expressa ao considerar como solidária essa responsabilidade. A matéria foi objeto de profunda análise realizada no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009⁶⁷, no qual se concluiu pela responsabilidade solidária imprópria do administrador, assim entendida aquela existente entre contribuinte e responsável:

Responsabilidade tributária. Conceitos e espécies. Administrador. Responsabilidade tributária subjetiva. Ausência de desoneração da pessoa jurídica. Inexigência de insolvabilidade da pessoa jurídica contribuinte. Natureza de responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito. Solidariedade do tipo impróprio.

Seguindo esse entendimento, a Portaria PGFN nº 180/2010⁶⁸, que trata sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em casos de responsabilização do codevedor, também é expressa quanto à natureza da responsabilidade como sendo solidária:

Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial. [...]

Art. 2º [...]

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 904722. Relator: ZAVASCKI, Teori Albino. Publicado no DJ de 21-06-2007, p. 298. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=695997&num_registro=200602574085&data=20070621&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

⁶⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009. Disponível em: http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-11-06T032856/552009_5ab0_arquivo.doc. Acesso em 23.09.2016.

⁶⁸ BRASIL. Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>. Acesso em 16.07.2016.

Desse modo, nos executivos fiscais nos quais busca a Procuradoria da Fazenda Nacional a responsabilização do administrador da pessoa jurídica, a cobrança seguirá sempre contra ambos (sociedade e administrador) – ou seja, a prática dos procedimentos expropriatórios inerentes ao processo executivo (como a penhora de bens e ativos financeiros) será realizada em face de ambos. Por outro lado, eventual garantia apresentada em nome de um também aproveitará ao outro, possibilitando o acesso à via dos Embargos à Execução Fiscal e a emissão de Certidões Positivas com Efeitos de Negativa nos termos do artigo 206, do Código Tributário Nacional.

O entendimento fazendário é compatível ao seu intuito arrecadatório: a fim de satisfazer a pretensão tributária, quanto mais destinatários tributários, melhor. Contudo, peca contra a legalidade e o *animus puniendi* do legislador, vez que, tal como já argumentado, a despeito do entendimento do professor Hugo de Brito Machado, não se vislumbra como afastar a pessoalidade da exclusividade. Adota-se, dessa forma, a clara corrente de Paulo de Barros Carvalho que, assim como Baleeiro e Derzi, não possui dúvidas quanto à exclusividade da responsabilidade veiculada pelo artigo 135, do Código Tributário Nacional:

O art. 135, não obstante também apresente caráter sancionatório, elege hipótese diversa, mais grave, cominando sanção igualmente mais severa: exige que tenham sido praticados *atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, implicando a responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo. [...]

As condutas que geram responsabilidade exclusiva e pessoal são: excesso de poderes, infração de lei, infração do contrato social ou do estatuto.⁶⁹

Atente-se também ao fato de que a responsabilidade em questão não se altera mesmo que a sociedade tenha se beneficiado com a prática dos atos infracionários praticados pelo seu administrador: como pontua Carvalho, “inexiste previsão legal nesse sentido”⁷⁰, entendimento este seguido de perto por Maria Rita Ferragut:

Mas e se a sociedade beneficiar-se disso – mediante o aproveitamento dos frutos decorrentes do fato que motivou o nascimento da obrigação tributária e que passaram a integrar o resultado/patrimônio da pessoa jurídica administrada -, ainda assim competirá ao administrador responder pessoalmente pela obrigação?

Entendemos que, perante o Fisco, sim. A relação jurídica tributária não se altera em função de a sociedade ter se beneficiado do ato ilícito, por uma única e singela razão: inexistente previsão legal para tanto.⁷¹

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 636.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 637.

⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 156, 157.

Não significa, contudo, que se está blindando a sociedade em detrimento da figura do administrador. Assim fosse, muitos seriam os casos nos quais, para o benefício da sociedade, a pessoa física insolvente, porém investida de poderes de gestão, pratica os atos previstos no artigo 135 em estudo.

Não deixou escapar o Código Tributário Nacional essa hipótese, na qual, por evidente, deve a pessoa jurídica ser responsabilizada. A conduta do administrador, no caso, correspondente a verdadeiro “ato jurídico dissimulado”, o qual poderá ser desconsiderado pela autoridade administrativa, a teor dispõe o parágrafo único do artigo 116⁷² do Código Tributário Nacional:

Art. 116 [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Nítidas e esclarecedoras são as palavras também de Ferragut sobre o tema:

A desconsideração jurídica de atos ou negócios dissimulados, em vez de violar direitos dos cidadãos, evita que atos que importem evasões fiscais deixem de provocar as consequências jurídicas que lhe seriam próprias não fosse o ilícito. Configura-se, nesse sentido, em instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização, para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas e cumpridas em virtude da prática de fraudes, pelo realizador do fato jurídico tributário ou por sujeitos a ele relacionados.

Assim, o parágrafo único do artigo 116 do CTN deverá ser utilizado como fundamento de validade na desconsideração do ato ilícito praticado pelo administrador com a finalidade de transferir para ele – ainda na fase pré-jurídica – a obrigação de pagar o tributo, exonerando a pessoa jurídica dessa obrigação.⁷³

Relembre-se que, para qualquer finalidade (desconsideração de ato/negócio dissimulado ou responsabilização das pessoas listadas no art. 135, do Código Tributário Nacional) é necessária a prova do dolo, que cabe à parte interessada, qual seja, o fisco.

⁷² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 17.07.2016.

⁷³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 161.

Como bem destaca Coêlho, “Quem alega prova, incabível o retorça do ônus (*ubi commodo, ibi incommodo*). Quem tem o poder tremendo de executar o patrimônio alheio deve munir-se de razões, respaldo legal e, sobretudo, provas.” Tristemente, contudo, tais palavras parecem não produzir efeito no mundo prático, com inúmeros julgados atribuindo à pessoa física o ônus da prova negativa. Partindo-se da premissa de que a jurisprudência é fonte do direito, da qual não se aparta Becho⁷⁴, o que se verifica é o retorno aos princípios vigentes em regimes absolutistas e da Idade Média.

2.2.4. Artigo 135, do Código Tributário Nacional e o *ônus probandi* – a normatização judicial da responsabilidade tributária em desacordo com o texto legal

Dispõe o Código de Processo Civil, em linhas gerais, que o ônus da prova compete a quem alega. Logo, sendo de interesse da fiscalização a aplicação do artigo 135, do Código Tributário Nacional para a responsabilização pessoal de pessoa física, cabe também à ela comprovar a prática de atos, pela referida pessoa, com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

A realidade, contudo, é distinta e resta bem descrita por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que destaca sua indignação:

Cabe aqui reprovar uma prática assaz disseminada em nosso aparato jurisdicional. Os juízes, fazendo tábua rasa do art. 5º, LV, da CF/1988, que assegura nas esferas administrativas e judicial o contraditório e a ampla defesa, sem sequer saberem se os dirigentes de sociedades e mesmo seus simples sócios agiram ao menos com culpa (art. 134 do CTN), admitem-nos como co-obrigados e, portanto, coexecutados, não apenas *initio litis*, mas durante o processo de execução, chegando ao ponto de admitir a substituição graciosa das CDAs (Certidões de Dívida Ativa), que são títulos executivos extrajudiciais, cuja formação deve ser cercada de todos os cuidados, eis que não derivam de *sentença* (títulos executivos judiciais) nem da teoria do consenso prévio que preside a formação dos títulos executivos extrajudiciais (contratos, cheques, letras de câmbio, notas promissórias) cuja liquidez, certeza e exigibilidade são pressupostos.

Os Fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e a LEF (Lei de Execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos. Prescrevem delitos supostamente “confessados”, não permitem o contencioso administrativo quando há declaração prévia de tributo a pagar, colocam como sujeitos passivos “solidários” administradores e até sócios sem ingerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes de sociedades, tornando seus bens indisponíveis e fechando-os nos bancos e Cadins da vida, em violações exorbitantes aos direitos

⁷⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.176.

fundamentais dos cidadãos. A situação está a tornar-se intolerável e merece ser mais bem vista e revista pelo Poder Judiciário.⁷⁵

De fato, tornou-se extremamente comum que pessoa física do sócio que, por muitas vezes, sequer possuía poder de gestão da empresa, seja surpreendido com uma cobrança fiscal em seu nome já na fase executiva, em notória afronta ao princípio do devido processo legal e vendo mitigado seu direito de defesa.

Ainda, não obstante, em regra, o ônus probatório quanto à prática, pelo dirigente, de atos na forma do art. 135 do Código Tributário Nacional fosse do fisco, há situações nas quais entende a jurisprudência pela necessidade de demonstração, pelo administrador, de que não cometeu tal ato – o que constitui prova negativa, também chamada de diabólica, dada à sua impossibilidade ou extrema dificuldade de realização.

A apuração da responsabilidade no trâmite executivo, contudo, somente pode se dar em relação à hipótese de responsabilização do artigo 134, do Código Tributário Nacional, na medida em que um dos seus requisitos é a impossibilidade do devedor originário solver o débito. Já para o artigo 135, no qual inexistente essa condição de subsidiariedade, a apuração da responsabilidade deveria se dar desde o início dos procedimentos fiscais de cobrança – ou seja, no próprio processo administrativo tributário.

Para a cobrança do crédito tributário, o fisco se valerá, em um primeiro momento, da via administrativa. É nela que serão apurados todos os aspectos mais relevantes relativos à cobrança, tais como o valor devido, a identificação do devedor, a aplicação de penalidades, juros, e outras questões.

Uma vez formalizada a cobrança por meio de instrumento próprio (exemplo: Auto de Infração), o contribuinte poderá apresentar sua defesa, na qual apresentará todos os argumentos e provas pertinentes para justificar o descabimento da cobrança, dando início ao processo administrativo.⁷⁶

Pretendida a responsabilização do gestor pelo fisco, esta deve ser apurada administrativamente, com a indicação e comprovação dos motivos que a ensejariam (prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto), sendo oportunizada ao imputado responsável a apresentação defesa.

⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p. 163.

⁷⁶ A exceção ocorre no caso de débitos declarados por meio de declarações fiscais (DCTF, GIA, etc.). Nesses casos, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento (REsp 962.379, 1ª Seção, d.j. de 28.10.08) de que a apresentação de declarações dessa natureza é modo de constituição do crédito tributário, dispensando qualquer outra providência por parte do fisco para a cobrança, inclusive a instauração do contencioso administrativo.

Na prática, contudo, por muitas vezes, a responsabilidade do dirigente não será apurada previamente no âmbito administrativo e, ainda que o seja, também é comum o “atropelamento” de seu direito de defesa. Em várias ocasiões, o procedimento administrativo é instaurado somente contra a pessoa jurídica e, mesmo que pretenda o fisco a responsabilização da pessoa física do administrador, não é ele tratado como uma parte distinta do processo, com prerrogativas processuais próprias e que devem ser respeitadas (intimação em seu nome e não no da empresa, apresentação de defesa própria, etc).

Obviamente que tais fatos configuram nítido cerceamento do direito de defesa do dirigente. Nesse sentido já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – ao anular decisão da Delegacia Regional de Julgamento que não analisou a impugnação apresentada pelos responsáveis solidários por entender que a legitimidade da sujeição passiva dos responsáveis seria matéria estranha ao processo administrativo fiscal:

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF
Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NECESSIDADE DE APRECIÇÃO. O responsável tributário que ingressa na relação jurídico-tributária como sujeito passivo indireto, poderá dela ser excluído se assim entender as autoridades competentes para apreciar as suas razões. Não conhecer os argumentos expendidos pelos indicados nos autos para compor o pólo passivo da obrigação tributária constitui, à evidência, cerceamento do direito de defesa.⁷⁷

Sobre o assunto, é também cristalino Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao dispor que:

As provas de culpa e dolo devem ser previamente apuradas, jamais no interior do processo de execução, que, como sabido, não é processo de cognição, mas de realização de direitos líquidos, certos e exigíveis. Daí a *insuprimibilidade* do processo administrativo em matéria fiscal e do autocontrole do ato administrativo pelo Estado-Administração nos quadros de um Estado Democrático de Direito.⁷⁸

⁷⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo Administrativo nº 10940.002840/2006-63, Recurso nº 159.041, Acórdão nº 1302-000.701. Relator: GUIMARÃES, Wilson Fernandes. Julgado em 04-08-2011. **Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em 17.07.2016.

⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p. 164.

Humberto Theodoro Júnior, por seu turno, também argumenta pela impossibilidade de responsabilização de terceiros em sede executiva, ressaltando a importância da apuração administrativa preliminar de responsabilidade:

Sendo a execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acertamento de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa. [...]

Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acertamento antes do ingresso da Fazenda no juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas.⁷⁹

A jurisprudência, no entanto, ao arrepio da doutrina e dos princípios constitucionais que balizam o sistema processual brasileiro, não condena a prática comum do fisco de pretender a responsabilização da pessoa física já na fase executiva, o que se mostra absurdo, notadamente diante do fato de que a defesa no curso executivo ou é limitada (exceção de pré-executividade), ou onerosa (depende de garantia).

Ainda, a depender do procedimento utilizado pelo fisco, imputa ao agente responsabilizado o ônus de produzir prova negativa.

Explica-se.

A execução fiscal é ação que tem lastro em título executivo extrajudicial – a Certidão de Dívida Ativa. Esta por sua vez, possui presunção de certeza e liquidez, nos termos do artigo 204⁸⁰, do Código Tributário Nacional e artigo 3^o⁸¹, da Lei n^o 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais):

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

⁷⁹ JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 11^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 38, 39.

⁸⁰ BRASIL. Lei n^o 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 17.07.2016.

⁸¹ BRASIL. Lei n^o 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 17.07.2016.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Valendo-se dessa presunção, as autoridades fiscais, por vezes, quando da lavratura da Certidão de Dívida Ativa, já incluem o nome do(s) gestor(es) como responsável(eis) tributários no documento, o que enseja, dessa forma, que o feito executivo seja direcionado tanto contra a pessoa jurídica, quanto para os apontados responsáveis, na condição de solidários e, frise-se, sem qualquer demonstração da ocorrência de qualquer das situações previstas no artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Tal conduta, que atenta completamente contra a legalidade (visto a ausência de demonstração da prática de atos, pelos supostos responsáveis, com ilicitude, bem como a solidariedade imputada quando, a bem da verdade, a lei tributária é expressa ao utilizar o vocábulo “pessoalmente responsáveis”) é, contudo, acobertada pela Corte Superior, cujo posicionamento é no sentido de que, considerando a presunção que acoberta a dívida ativa, cabe ao executado ou terceiro interessado elidi-la.

De fato, no julgamento realizado nos autos do REsp nº 1.104.900/ES, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, restou consolidado entendimento no sentido de que, em constando o nome do sócio que se pretende responsabilizar na CDA, seja como executado ou corresponsável, a este competirá provar que não praticou atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto social:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.⁸² (REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009)

Ou seja, nessa situação, há a inversão do ônus da prova em desfavor do administrador, que deverá provar que não procedeu à prática dos atos previstos no art. 135 do CTN, o que, por sua vez, caracteriza a já comentada prova diabólica.

O posicionamento da Corte Superior, no entanto, é equivocado e descuidado, vez que privilegia uma presunção (de liquidez e certeza) em detrimento de um dever imposto em lei (*ônus probandi* do fisco). Sobre o tema, cumpre trazer as disposições de Maria Rita Ferragut, ao tratar das presunções no Direito Tributário:

Entendemos que as presunções de certeza e liquidez da dívida ativa regulamente inscrita não se sobrepõem às presunções pertinentes a qualquer outro ato jurídico, em especial a presunção de legalidade, que prescreve que todo ato permanece no sistema como válido até ser desconstituído por um outro. Nesse sentido, as presunções de certeza e liquidez cessam no momento em que o ato for judicialmente questionado, oportunidade em que a Administração deverá fazer prova de que o fato descrito no antecedente do enunciado individual e concreto é materialmente verdadeiro, devendo o contribuinte, por outro lado, defender-se dessa impugnação.

Mediante impugnação judicial pelo sujeito contra quem a presunção aproveita, passa a existir o livre convencimento motivado do juiz, instrumento que o sistema criou visando fazer prevalecer a justiça e a segurança jurídica, e que não confere ao magistrado o direito de dispensar a Administração Pública de produzir provas acerca do fato sobre o qual recaíram as presunções de certeza e liquidez do débito, e nem o obriga a reconhecer como verdadeiro o fato impugnado de forma não inequívoca pelo contribuinte, mas não provado pelo credor. Tudo dependerá, a partir da impugnação judicial, do seu livre convencimento motivado. [...]

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1104900. Relator: ARRUDA, Denise. Publicado no DJe de 01-04-2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=869294&num_registro=200802743578&data=20090401&formato=PDF. Acessado em 17.07.2016.

Assim, não há inversão do ônus da prova, devendo a Administração produzir provas acerca da ocorrência fática do evento descrito no fato jurídico, não só na esfera administrativa, mas também na judicial.⁸³

Geraldo Ataliba, em menção realizada por Ferragut, também é expresso quanto à impossibilidade de inversão do ônus probatório na situação em análise:

[...] o ônus da prova do acontecimento dos fatos imponíveis, quando negados pelo administrado e não comprovados, é do fisco. Isto é comezinha decorrência do caráter de ato administrativo vinculado, que tem o lançamento.⁸⁴

Note-se a jurisprudência contrária até mesmo a própria Portaria PGFN nº 180/2010, que dispõe expressamente acerca da necessidade de fundamentação, por parte da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério do Trabalho e Emprego ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para a inclusão de responsável na Certidão de Dívida Ativa:

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010)

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.⁸⁵

Por outro lado, quando o nome da pessoa física que se pretende responsabilizar não consta na Certidão de Dívida Ativa, a situação se inverte, passando a se revestir de maior legalidade (não plena, porém, vez que o correto seria, tal como sustentado por Coêlho⁸⁶, a apuração da responsabilidade na via administrativa).

Nessa hipótese, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de que caberá ao fisco comprovar a prática dos atos lesivos para legitimar a responsabilização

⁸³ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115, 116.

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo apud FERRAGUT, Maria Rita, *ibidem*, p. 116.

⁸⁵ BRASIL. Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor.. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em 17.07.2016.

⁸⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p. 164.

pretendida e conseqüente redirecionamento do feito executivo – nesse sentido: AgRg no AgRg no REsp 1338851/BA⁸⁷ e AgRg no REsp 1295391/PA⁸⁸.

Exceção à regra são os casos no qual se verifica a ocorrência da dissolução irregular da sociedade.

Sobre o assunto, faz-se necessário destacar o entendimento pacífico da jurisprudência quanto à possibilidade de o administrador ser responsabilizado no caso de dissolução irregular da empresa, ou seja, quanto esta é abruptamente extinta, sem que sejam seguidos os procedimentos legais (liquidação, arquivamento de registro e etc.) para tanto. Isso independentemente da necessidade de comprovação da atuação dolosa do responsável – esta é presumida – sendo o único requisito a comprovação de que a empresa não foi localizada no endereço indicado nos registros fiscais e comerciais.

Assim é a redação da Súmula 435, do Superior Tribunal de Justiça, que considera como dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar em seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, situação na qual será legítimo o redirecionamento de Execução Fiscal para o sócio administrador: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”⁸⁹

Referido entendimento decorre do fato de que a dissolução irregular implicaria na prática de ato contrário a lei, que prevê procedimento próprio para a extinção da pessoa jurídica.

Para Renato Lopes Becho, contudo, não há como se harmonizar esse entendimento ao artigo 135, do Código Tributário Nacional, na medida em que citado dispositivo demanda, para fins de responsabilização, que o crédito tributário seja decorrente do ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. A dissolução irregular, por seu turno, embora ilícita, não acarreta em exigência tributária:

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1338851. Relator: MALERBI, Diva. Publicado no DJe de 16-03-2016. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1489197&num_registro=201201190237&data=20160316&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1295391. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 26-09-2013. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1259917&num_registro=201102830859&data=20130926&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?processo=435&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 25.07.2016.

Nossa dificuldade de tipificar a dissolução irregular do art. 135 do CTN advém da impossibilidade de aplicação do núcleo do dispositivo ao caso em comento. Em outras palavras, a dissolução (regular ou irregular) de empresa não gera tributo. Não há como se aplicar a parte do texto legal que se refere à “obrigação tributária decorrente de” para essa hipótese. Por isso, não há como se aplicar a dissolução irregular ao contido no art. 134, nem no art. 135 do Código.

Não localizada a empresa, deve a Administração Tributária buscar conhecer o ocorrido, que poderia ser o fechamento irregular da sociedade, prática de atos dolosos por seus administradores tipificados em lei como crime etc. Para essas apurações, o legislador ofereceu às Fazendas Públicas o art. 30 da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 3.860/80), e a capitulação das condutas poderá se dar, no CTN, no art. 137. E, nesse caso, haverá inversão do ônus da prova, cabendo ao Estado comprovar os eventos que levarão à responsabilidade do administrador, segundo a melhor doutrina processualista.⁹⁰

O Poder Judiciário, entretanto, age novamente ao arrepio da lei, além de gerar, atualmente, insegurança jurídica sobre a matéria.

Cumpra destacar que, a despeito da presunção externada através da Súmula 430 da Corte Superior, a responsabilização e consequente redirecionamento do feito executivo somente poderiam ocorrer, inicialmente, caso comprovado que, à época do fato gerador do tributo, a pessoa em questão detinha poder gerência, bem como que ainda o mantinha quando da dissolução irregular. Assim se manifestava o Superior Tribunal de Justiça e ainda se manifesta a sua 1ª Turma:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PODER DE GERÊNCIA DO SÓCIO À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. MATÉRIA FÁTICA. APLICAÇÃO DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal pressupõe o exercício de gerência pelo sócio da empresa à época da ocorrência dos fatos geradores das obrigações e da dissolução irregular da empresa. Precedentes: AgRg no AREsp 659.003/RS, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 29/05/2015 e AgRg no REsp 1486839/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/12/2014.

2. No caso dos autos, ficou consignado, no acórdão de origem, estar demonstrada a dissolução irregular da sociedade, ante o retorno do aviso de recebimento negativo de citação da empresa e a não regularização da situação cadastral da empresa junto à Receita Federal. Ademais, o acórdão recorrido registrou que o agravante "integrava o quadro societário quando da ocorrência dos fatos geradores do débito, de acordo com a Ficha Cadastral Jucesp de fls. 54/57".

3. A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem quanto ao tema demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório

⁹⁰ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.⁹¹

Esse entendimento, contudo, é fortemente combatido pela Procuradoria da Fazenda Nacional. A já citada Portaria PGFN nº 180/2010 é expressa ao dispor, em seu artigo 2º, parágrafo único, que “Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.”

Ou seja, no entendimento fazendário, nos casos de dissolução irregular da sociedade, deveria ser responsabilizado tanto aquele que administrava a pessoa jurídica à época do fato gerador do tributo, quanto aquele que permaneceu na administração da sociedade quando da dissolução irregular, não sendo necessária a concomitância desses dois eventos.

Nesse sentido era Parecer PGFN/CRJ nº 40/2010⁹², elaborado com base na Nota PGFN/CDA nº 1184/2009⁹³, a qual dispunha da seguinte forma:

9. Data venia do entendimento da Egrégia Corte Superior, aqueles que ostentavam a condição de sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador de tributo, ainda que não o fossem quando da dissolução, devem ser considerados responsáveis solidários. Isto porque os sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador, com a sua conduta de não efetuar o pagamento dos tributos devidos pela empresa, contribuíram, de forma decisiva, para o aumento de seu passivo e, conseqüentemente, para sua dissolução irregular.

Referido parecer, no entanto, foi revogado pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1596/2011⁹⁴, que também determinou fosse sugerida nova redação ao parágrafo único do artigo 2º da Portaria PGFN nº 180/2010. Tal fato, contudo, não alterou o entendimento da Procuradoria da Fazenda

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 568966. Relator: KUKINA, Sérgio. Publicado no DJe de 13-10-2015. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1449414&num_registro=201402126428&data=20151013&formato=PDF. Acesso em 25.07.2016.

⁹² BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ nº 40/2010 in BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/N. 1596/2011. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-03-27T152418/19562011_15ff_arquivo.doc>. Acesso em 23.07.2016.

⁹³ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Nota PGFN nº 1184/2009 in BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/N. 1596/2011. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-03-27T152418/19562011_15ff_arquivo.doc>. Acesso em 23.07.2016.

⁹⁴ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/N. 1596/2011. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-03-27T152418/19562011_15ff_arquivo.doc>. Acesso em 23.07.2016.

Nacional, que apenas justificou tais atos na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, fazendo-o da seguinte forma:

Assim, levando-se em conta que o STJ, não obstante as tentativas desta CRJ em alterar sua jurisprudência sobre a matéria, continua firme no seu entendimento já exposto no parágrafo anterior, não mais se justifica a manutenção em vigor do sobredito Parecer, bem assim a recomendação constante do § único do art. 2º da Portaria PGFN 180/2010.

Não obstante, reitera-se que devem os Procuradores da Fazenda Nacional pugnar pelo redirecionamento da execução fiscal: (1) tanto para o sócio-gerente ou administrador da sociedade ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, quanto para aquele que deu causa à sua dissolução irregular, quando comprovada que a saída daquele da sociedade é fraudulenta; (2) para o sócio-gerente ou administrador da sociedade ao tempo da dissolução irregular, sempre que configurada esta hipótese.

Por fim, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CRJ n. 40/2010, bem como dar nova redação ao art. 2º, e § único, da Portaria PGFN N. 180, de 25 de fevereiro de 2010.

Logo, verifica-se que a revogação acima não produziu qualquer efeito prático, bem como resta pendente a edição de nova portaria para conferir nova redação ao parágrafo único do artigo 2º da Portaria PGFN nº 180/2010. Os procuradores continuaram a requerer o redirecionamento do feito executivo para o administrador da empresa à época do fato gerador e para aquele responsável pela dissolução irregular.

No que se refere à responsabilização daquele que exercia função de administrador à época do fato gerador do tributo, tal fato implica no reconhecimento de que a pessoa física do administrador possa ser responsabilizada pela mera falta de recolhimento do tributo – o que, como já se viu, é repudiado pela doutrina e jurisprudência.

Já quanto à pessoa que detinha poderes de administração à época da dissolução irregular, a insistência fazendária parece ter surtido efeito.

Isso porque a 2ª Turma da Corte Superior alterou o seu entendimento quando do julgamento do REsp 1.250.257/SP, realizado em 16 de junho de 2015. A partir de então, passou a considerar como essencial tão-somente que a pessoa física detenha poderes de administração quando da dissolução irregular, desprezando-se a necessidade de poderes também à época do fato gerador do tributo:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. CONDIÇÃO: EXERCÍCIO DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, NO MOMENTO DA SUA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EXERCÍCIO DO ENCARGO, QUANDO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO

TRIBUTO SONEGADO OU DO SEU VENCIMENTO. IRRELEVÂNCIA. NOVA ORIENTAÇÃO PROMANADA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ, até recentemente, lecionava que a autorização judicial do redirecionamento de Execução Fiscal, em face de sócio-gerente, estaria subordinada a dois requisitos cumulativos: a) que o referido sócio-gerente tivesse exercido o encargo, ao tempo em que se deu o inadimplemento do tributo; b) que o referido sócio-gerente tivesse permanecido no exercício do encargo, durante a dissolução irregular da sociedade.

II. Entretanto, a Segunda Turma do STJ veio a alterar, em parte, esse entendimento, de modo a condicionar a responsabilização pessoal de sócio-gerente a um único requisito, ou seja, encontrar-se o referido sócio no exercício da administração da sociedade, no momento da sua dissolução irregular.

III. Nos termos do mencionado precedente inovador, "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência - encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) -, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito" (STJ, REsp 1.520.257/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/06/2015).

IV. Afirmado, no acórdão recorrido, que as ora agravadas não mais exerciam a gerência da sociedade, no momento de sua dissolução irregular - questão insuscetível de reexame, em sede de Especial, em face da Súmula 7/STJ -, segue-se a impossibilidade do deferimento do redirecionamento postulado.

V. Agravo Regimental improvido.⁹⁵

De toda forma, o que se verifica (seja pelos julgados da 1ª ou 2ª Turmas da Corte Superior) é que a construção engendrada pelo Poder Judiciário não se coaduna ao texto legal, em qualquer das hipóteses tratadas no presente tópico. O entendimento jurisprudencial, contudo, é o que possui atual eficácia jurídica (como se observa do até então colacionado), inobstante conflitante com a norma positivada, portanto, com a vontade do legislador.

Destaque-se que, como o faz Regina Helena Costa, que “Nos dias atuais, inegável o papel da jurisprudência como fonte do direito”⁹⁶. Becho também destaca a importância da

⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 617237. Relator: MAGALHÃES, Assusete. Publicado no DJe de 03-09-2015. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1438663&num_registro=201403001750&data=20150915&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

⁹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 53.

jurisprudência, elucidando que “A atividade judicial tem, portanto, essa função interpretativa e construtiva da norma jurídica.”⁹⁷

De fato, as decisões judiciais revestem-se de cada vez mais importância, notadamente porque passam a produzir, cada vez mais, influência em outras futuras decisões judiciais. Tanto o é que o sistema de precedentes restou – e muito – reforçado de forma expressa pelo Código de Processo Civil de 2015⁹⁸, cujos artigos 926 e 927, muito embora não se utilizem do vocábulo “vinculante”, são claros ao dispor sobre a necessidade de os juízes e tribunais uniformizarem e observarem a jurisprudência, tendo o novo diploma criado, inclusive, novos mecanismos de uniformização, que é considerada pela doutrina como uma das maiores inovações da novel legislação: o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas.

A busca pela segurança jurídica pretendida por esse modelo, o qual intitula Cassio Scarpinella Bueno de “precedentes à brasileira”⁹⁹ e Teresa Arruda Alvim Wambier de “direito jurisprudencial”¹⁰⁰, no entanto, pode acarretar na solidificação de interpretações conflitantes com a legislação, como na matéria sobre a responsabilidade tributária em análise.

Esclareça-se assiste razão a Becho ao dispor que “a jurisprudência continua ganhando terreno. Isso ocorre inclusive, pela qualidade das leis, muitas vezes mal formuladas, deixando dúvidas, dando margens a interpretações antagônicas e mantendo lacunas que serão supridas pela atuação de juízes e tribunais.”¹⁰¹

No entanto, não se trata o presente caso de lei mal formulada ou com lacunas, mas sim da cessão do Direito por argumentos econômicos e políticos, em detrimento dos jurídicos. Ocorre, como se observa dos fatos supra narrados, o retorno ao *in dubio pro fisco*¹⁰², ao qual se refere Rubens Gomes de Sousa como princípio que vigorou no Estado Monárquico, absolutista e na Idade Média.

2.2.5. Do prazo para a apuração da responsabilidade

Fossem seguidos os princípios e comandos da legislação constitucional e infraconstitucional sobre a matéria em análise, ou seja, entendendo-se pela impossibilidade da

⁹⁷ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 177.

⁹⁸ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 16.07.2016.

⁹⁹ BUENO, Cassio Scarpinella. **Novo Código de Processo Civil anotado**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 568.

¹⁰⁰ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim apud BUENO, Cassio Scarpinella, *ibidem*, p. 568.

¹⁰¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 178.

¹⁰² SOUSA, Rubens Gomes de apud BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010, p. 123.

responsabilização do administrador já na fase executiva, adota-se como prazos para a apuração da responsabilidade (prazo este, decadencial) aqueles indicados por Becho:

Nesse sentido, o prazo para o início do procedimento administrativo visando a constituição do crédito tributário em desfavor do responsável tributário começará, sempre, dos fatos descritos na regra matriz de responsabilização tributária.

[...] na hipótese do artigo 135, do CTN, o início do prazo será no momento da realização do negócio jurídico lícito, em nome do contribuinte, mas contra seus interesses; e na hipótese da Súmula nº 435 do STJ, o início do prazo será no momento do encerramento irregular da pessoa jurídica. Todos esses prazos serão contados para que a notificação no procedimento administrativo ocorra dentro de cinco anos, após os quais não será mais possível a verificação do critério material que levou à possível responsabilização.¹⁰³

Atente-se que à fiscalização é inerente não só o poder, mas o dever de fiscalizar. Logo, caberia a ela, no exercício de seu poder fiscalizatório, verificar a ocorrência da dissolução irregular ou das hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Nesse ponto, destaca-se que raras seriam as situações nas quais o próprio contribuinte informa a Administração Tributária da realização de um negócio jurídico em seu nome, mas contra seus interesses, que seria, segundo Becho¹⁰⁴, o cenário ideal à aplicação da regra do art. 135.

Isso porque, considerando a função de gestão inerente à figura da pessoa física indicada no mencionado dispositivo, eventual denúncia viria, provavelmente, de seus pares ou de seus sucessores na função, ou ainda superiores (se existentes) – dificilmente de alguém em posição inferior. Logo, restrito o leque de potenciais acusadores, de forma que caberia ao fisco, efetivamente, exercer sua função investigativa.

Maiores digressões não serão tecidas sobre o assunto, entretanto. Isso porque, em que pese o entendimento pela impossibilidade da imputação da responsabilidade ao administrador na fase executiva, conforme demonstrado no tópico antecedente, a realidade não coaduna com tal interpretação, de forma que a apuração da responsabilidade na esfera administrativa (isto é, antes do ajuizamento do feito executivo) é rara, senão atualmente inexistente.

Dessa forma, a fim de se resguardar minimamente a proteção ao administrador e não deixá-lo sujeito *ad aeternum* a eventual cobrança por débito da sociedade administrada, a indagação central do presente tópico gira em torno do prazo prescricional para a

¹⁰³ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: Regras matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, p. 45-57, setembro. 2012, p. 55.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 54.

responsabilização da pessoa física do administrador, nos termos do artigo 135, do Código Tributário Nacional.

De início já se destaca a ausência de pacificidade sobre o assunto. Contudo, dúvidas não há quanto à sua relevância, na medida em que é extremamente comum que o fisco busque pela satisfação do crédito tributário através da pessoa física do sócio somente quando constatada a inexistência de patrimônio em nome da empresa, ou ainda, quando esta não for localizada em seu endereço cadastral (dissolução irregular), constatações estas que podem levar anos a ocorrer.

Duas são as principais correntes sobre a matéria. A primeira entende pela perda do direito de ação (prescrição) do fisco contra a pessoa física do administrador da sociedade após o transcurso de 5 anos, contados da citação da empresa contribuinte original. Nesse sentido há diversos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que dispõem da seguinte forma:

O Superior Tribunal de Justiça possui o firme entendimento de que a citação da sociedade executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal, que deverá ser promovida no prazo de cinco anos, prazo esse estipulado como medida de pacificação social e segurança jurídica, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais.¹⁰⁵

Contudo, a alguns anos, nova corrente surgiu em favor do fisco, expondo a teoria de que o prazo prescricional para o redirecionamento somente passaria a fluir no momento em que constatada a violação do direito. Ou seja, no caso concreto, somente quando o fisco tomasse conhecimento da prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei (incluída a dissolução irregular, embora de forma equivocada), contrato ou estatuto social.

Trata-se da teoria ou princípio da *actio nata*, oriunda do direito privado e por meio da qual se entende que o prazo prescricional começa a fluir a partir do momento em que o titular do direito subjetivo tem o seu direito violado. Confira-se exemplo de julgado nesse sentido, no âmbito das execuções fiscais:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. TEORIA DA "ACTIO NATA". RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MATÉRIA QUE EXIGE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 393/STJ.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo nº 1297255. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 27-03-2015. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1301678&num_registro=201000618245&data=20150327&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

1. O termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagrado no princípio universal da *actio nata*.
2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.
3. A responsabilidade subsidiária dos sócios, em regra, não pode ser discutida em exceção de pré-executividade, por demandar dilação probatória, conforme decidido no Recurso Especial "repetitivo" 1.104.900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, DJe 1º.4.2009, nos termos do art. 543-C, do CPC.
4. Incidência da Súmula 393/STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".
Agravado regimental provido.¹⁰⁶

O posicionamento fiscal, no entanto, mostra-se contrário à tradição brasileira, conforme leciona Becho:

Em uma hipótese ou outra, é importante consignar que repugna à tradição brasileira a contagem de prazos de decadência e prescrição tributários a partir do conhecimento do fato, quer pela Administração Tributária, quer pelo Poder Judiciário. Se assim fosse, o grau de subjetividade envolvendo o início dos prazos de decadência e prescrição seriam incompatíveis com diversos princípios constitucionais, tais como a segurança jurídica, a legalidade, a impessoalidade, a moralidade e a duração razoável do processo.¹⁰⁷

Já para Juliana Furtado Costa Araújo, Procuradora da Fazenda Nacional, a não adoção do entendimento fiscal pelo início da fluência do prazo prescricional somente quando do conhecimento do ilícito implicaria no privilégio da má-fé e do ato doloso e na obstaculização da arrecadação tributária:

O certo é que o sujeito ativo, por expressa disposição legal, somente pode se insurgir contra o representante legal da pessoa jurídica na hipótese da efetivação de algum ato ilícito, de forma que se o prazo prescricional não for contado a partir desta data, ou seja, da certificação da ocorrência do ilícito, certamente estariam sendo colocados obstáculos intransponíveis à arrecadação do crédito tributário.

Pensemos na hipótese de um representante da pessoa jurídica vir descumprindo as obrigações tributárias de sua representada por estar dolosamente desviando verbas da pessoa jurídica para sua conta particular. Até que tal fato seja comprovado, não cabe ao sujeito ativo exigir o crédito tributário, senão apenas da pessoa jurídica. Apenas no momento em que haja

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1196377. Relator: MARTINS, Humberto. Publicado no DJe de 27-10-2010. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1009548&num_registro=201000981780&data=20101027&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

¹⁰⁷ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: Regras matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, p. 45-57, setembro. 2012, p. 56, 57.

prova deste desvio de verbas é que se pode pensar em responsabilizar o infrator. Imaginar, então, que o prazo prescricional já estaria iniciado é, sem dúvida, um pensamento ilógico, de forma que seria contemplada a má-fé e o ato doloso, o que é inadmissível.¹⁰⁸

O entendimento fiscal em análise mostra sentido: contudo, somente em um plano ideal, no qual não fossem os administradores da pessoa jurídica incluídos no feito executivo sem qualquer justificativa, muito menos a comprovação de que foram praticados os atos previstos no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, nos quais não pode ser inserida a dissolução irregular da sociedade, como bem aponta Becho¹⁰⁹. No cenário atual, contudo, serve-se somente à convalidação de mais injustiças tributárias.

A divergência de posicionamentos será, de toda forma, resolvida no âmbito da Corte Superior quando da análise do REsp 1201993, de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, submetido à sistemática dos repetitivos, oportunidade na qual se buscará pela uniformização do entendimento sobre a matéria. Resta, contudo, pendente de apreciação.

2.2.6. Responsabilidade do art. 135, do Código Tributário Nacional – empresas e administradores de empresas do mesmo grupo econômico

Também em discussão na doutrina e na jurisprudência é a possibilidade de responsabilização de pessoas jurídicas e administradores de sociedades que compõem o mesmo grupo empresarial/econômico daquela originalmente responsável pela obrigação tributária. Sobre o tema, socorre-se ao estudo promovido por Sacha Calmon Navarro Coêlho em seu artigo “Sujeito Passivo da Obrigação Tributária”¹¹⁰, publicado na edição de número 240 da Revista Dialética de Direito Tributário.

A análise se inicia com a previsão contida no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991¹¹¹, bem como no art. 222 do Regulamento da Previdência Social¹¹², que destaca a existência de

¹⁰⁸ ARAUJO, Juliano Costa Furtado. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coords.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 170, 171.

¹⁰⁹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

¹¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p. 164.

¹¹¹ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em 17.07.2016.

¹¹² BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso em 17.07.2016.

solidariedade entre as empresas parte do mesmo grupo econômico com relação as contribuições e outras importâncias devidas à seguridade social:

Art. 30 [...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento.

Sobre tais dispositivos, destaca Coêlho¹¹³ que tanto a doutrina quanto a jurisprudência afastam a aplicação desses dispositivos, porque contrários à regra prescrita nos artigos 124, 128, 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

De início, note-se que a responsabilidade atribuída pelas normas acima é **solidária**. Desse modo, a princípio, a teor do art. 124¹¹⁴, inciso II, do Código Tributário Nacional, poderia a lei designar hipóteses de solidariedade entre sujeitos passivos:

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.

Contudo, referido art. 124, inciso II, não pode ser interpretado isoladamente, devendo ser observado também os requisitos disciplinados no art. 128, em especial na parte que determina que, para a atribuição da responsabilidade do crédito tributário a terceira pessoa, esta deve ser “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

Do mesmo modo, para a atribuição de responsabilidade à pessoa física dos administradores, deve também ser os dispositivos acima interpretados em conjunto com os artigos 134 e 135 do mesmo diploma legal.

A necessidade de interpretação conjunta de todos esses dispositivos que acaba por afastar a norma insculpida no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, bem como no art. 222 do

¹¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p; 164, 165.

¹¹⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 17.07.2016.

Regulamento da Previdência Social já foi declarada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 562.276 pela Ministra Ellen Gracie, de modo a justificar a inconstitucionalidade, verificada em controle difuso, do art. 13 da Lei nº 8.620/1993 (atualmente revogado pela Lei nº 11.941/09):

[...] O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. [...]

O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.¹¹⁵

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça afasta expressamente a responsabilidade de empresa em execução fiscal somente por fazer esta parte do mesmo grupo econômico da empresa executada, conforme se denota do precedente abaixo, também localizado por Coêlho¹¹⁶:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES: AGRG NO ARESP 21.073/RS, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 26.10.2011 E AGRG NO AG 1.240.335/RS, REL. MIN. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJE 25.05.2011. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência dessa Corte firmou o entendimento de que o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a solidariedade passiva em execução fiscal.
2. Tendo o Tribunal de origem reconhecido a inexistência de solidariedade entre o banco e a empresa arrendadora, seria necessário o reexame de matéria fático-probatória para se chegar a conclusão diversa, o que encontra óbice na

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 562276. Relator: GRACIE, Ellen. Publicado no DJe de 10-02-2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acessado em 25.07.2016.

¹¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015, p; 168, 169.

Súmula 7 desta Corte, segundo a qual a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

3. Agravo Regimental do MUNICÍPIO DE GUAÍBA desprovido.¹¹⁷
(AgRg no Ag 1415293/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 21/09/2012)

Assim, tem-se que, para a atribuição de responsabilidade a outra empresa do mesmo grupo econômico, é necessária a comprovação de que está vinculada ao fato gerador da obrigação. Do mesmo modo, inobstante desconhecidos precedentes nesse sentido, entende-se pela possibilidade de responsabilização do administrador de empresa terceira que faz parte do mesmo grupo econômico da empresa executada desde que se verifique, cumulativamente ao requisito acima, a prática de atos, pelo administrador dessa segunda empresa, com excesso de poder, violação à lei, contrato social ou estatuto, que tenha culminado na referida obrigação em exigência.

2.2.7. Responsabilidade por débitos de natureza não-tributária cobrados por execução fiscal – inaplicabilidade do art. 135, do Código Tributário Nacional

Por fim, antes de se adentrar ao estudo da matéria objeto do próximo capítulo (desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária), cumpre tecer considerações sobre aqueles débitos que, não obstante sejam cobrados por meio de execução fiscal, não se tratam de exigências de natureza tributária (exemplo: FGTS).

A princípio, destaca-se que a distinção entre “Dívida Ativa Tributária” e “Dívida Ativa Não-Tributária” encontra-se no art. 39, § 2º, da Lei nº 4.320/1964¹¹⁸, que disserta:

Art. 39 [...]

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos,

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo nº 1415293. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 21-09-2010. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1156203&numero_registro=201101492858&data=20120921&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

¹¹⁸ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 17.07.2016.

indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

A consequência desse fato é de que, por não se tratarem de débitos tributários, não são a eles aplicáveis as disposições do Código Tributário Nacional. Inclusive, em relação ao FGTS, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou expressamente por meio da Súmula 353, a qual discorre que “As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS.”¹¹⁹

Logo, em restando inaplicáveis as disposições do Código Tributário Nacional, eventual responsabilização dos dirigentes se dará por meio da legislação de direito privado, já mencionada no presente trabalho: art. 10 do Decreto nº 3.078/1919, art. 158 da Lei nº 6.404/1996.

Destaca-se, no entanto, que o disposto em relação ao redirecionamento para a cobrança de débitos tributários também se aplica no caso dos débitos não tributários de que se trata no presente tópico.

A responsabilização dos sócios da empresa fundada na legislação de direito privado também demanda, necessariamente, a comprovação de que os administradores praticaram as condutas previstas na referida legislação e que ensejariam a responsabilização da figura das pessoas físicas. Tal como para os tributos, a mera ausência de recolhimento da exação discutida não é suficiente para ensejar o redirecionamento.

Ou seja, há a necessidade de comprovação de que o dirigente tenha praticado ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Assim, inclusive, já reconheceu e é pacífica a jurisprudência:

[...] Sem embargo, "descabe redirecionar-se a execução quando não houve comprovação de que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou infringência à lei, ao contrato social ou ao estatuto, sendo certo que a ausência de recolhimento do FGTS não é suficiente para caracterizar infração à lei."¹²⁰

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 353. As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?processo=353&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 25.07.2016.

¹²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1369152. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 30-09-2014. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300438880&dt_publicacao=30/09/2014. Acessado em 25.07.2016.

Também é aplicável às dívidas não tributárias o mesmo tratamento dispensado às tributárias quando da dissolução irregular da sociedade, ou seja, entende-se que, nessa hipótese, há possibilidade de redirecionamento do feito executivo ao administrador. Nesse sentido já se manifestou também a Corte Superior, em recurso submetido à sistemática repetitiva:

[...] Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.¹²¹

Tem-se, portanto, que para os débitos de natureza não tributária cobrados por meio de execução fiscal aplicam-se os mesmos entendimentos relativos aos débitos tributários, sendo a única diferença o embasamento legal para a prática de atos idênticos.

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1371128. Relator: MARQUES, Mauro Campbell. Publicado no DJe de 17-09-2014. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1348053&num_registro=201300497558&data=20140917&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1. Breves considerações sobre a personalidade jurídica

Antes de se adentrar ao estudo do instituto da desconconsideração da personalidade jurídica, cumpre tecer, a título introdutório, breves considerações sobre a pessoa e personalidade jurídica.

Sobre o conceito de pessoa jurídica, reporta-se à extensa, porém precisa classificação do saudoso e renomado jurista Fran Martins, a qual, em sua completude, destaca as diferenças e a necessária segregação em relação às pessoas físicas que a compõem:

É a pessoa jurídica o ente incorpóreo que, assim como as pessoas físicas, pode ser sujeito de direitos. Não se confundem, assim, as pessoas jurídicas com as pessoas físicas, as quais deram lugar ao seu nascimento; ao contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos em nome próprio. Em razão disso, as pessoas jurídicas têm nome particular, como aquelas físicas, domicílio, nacionalidade; podendo estar em juízo, como autoras, ou na qualidade de réis, sem que isso reflita na pessoa daqueles que as constituíram. Por último, têm vida autônoma, muitas vezes superior às das pessoas que as formaram; em alguns casos, a mudança de estado dessas pessoas não irradia efeitos na estrutura das pessoas jurídicas, de molde a variar as pessoas físicas que lhes deram origem sem que tal ato incida no seu organismo.¹²²

A natureza da existência da pessoa jurídica sempre foi objeto de grandes questionamentos jurídicos, assunto sobre o qual foram elaboradas múltiplas teorias. Neste ensejo, importante destacar as consequências advindas com a personalização das sociedades empresariais e que, segundo Fábio Ulhoa Coelho¹²³, podem ser divididas: titularidade negocial, titularidade processual e responsabilidade patrimonial.

A titularidade negocial pode ser entendida como a possibilidade de realização de negócios jurídicos, assumindo um dos polos da relação negocial. A titularidade processual, no mesmo sentido, refere-se à capacidade de a pessoa jurídica ser parte no processo, podendo demandar e ser demandada.

¹²² MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades empresárias, fundo de comércio. 35. ed. rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 158.

¹²³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 144, 145

A responsabilidade patrimonial, por sua vez, é o ponto de maior interesse no presente estudo, referindo-se ao patrimônio autônomo da sociedade, inconfundível e incomunicável com o patrimônio de seus sócios e com o qual a empresa responderá pelas obrigações que assumir.

A criação do instituto da “personalidade jurídica” e sua delimitação de responsabilidade em relação aos sócios pode ser apontado como um dos históricos divisores de águas na evolução do Direito Civil. Trata-se de ficção jurídica que permitiu que sociedades exercessem direitos e assumissem obrigações, independentemente das pessoas naturais que se reuniam. Deste modo, delimitou-se responsabilidade de cada empreendimento ao montante do patrimônio social, patrimônio este que não se confundia ao patrimônio pessoal de seus sócios instituidores

Por outro lado, essa mesma “personalidade jurídica” também se tornou mais uma ferramenta a satisfazer a cobiça e o anseio do ser humano por poder.

Se de um lado a distinção rigorosa e absoluta das personalidades jurídicas entre o patrimônio pessoal dos sócios e administradores e o patrimônio social da empresa possibilitou a histórica evolução econômica inerente aos grandes empreendimentos comerciais, de outro lado possibilitou, também a prática de certos abusos e atos fraudulentos; que se desviavam da responsabilidade pessoal de suas ações, em decorrência da então ampla e irrestrita proteção decorrente do chamado “manto societário”.

Nas palavras de Fran Martins:

A admissão, pelas sociedades, do princípio da personalidade jurídica, deu lugar a indivíduos desonestos que, utilizando-se da mesma, praticassem, em proveito próprio, atos fraudulentos ou com abuso de direito, fazendo com que as pessoas jurídicas respondessem pelos mesmos. Numerosos desses fatos ocorreram nos Estados Unidos e na Inglaterra, sendo frequentemente levados aos tribunais.¹²⁴

Tem-se, portanto, a fagulha para o surgimento da “teoria da desconsideração da personalidade jurídica”.

¹²⁴ MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades empresárias, fundo de comércio. 35. ed. rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 167.

3.2. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica

A teoria em questão foi introduzida no Brasil através de estudo realizado pelo professor Rubens Requião, e advém do direito internacional, consistindo em tese desenvolvido em território transnacional em razão de problemas trazidos pelo instituto da personalidade jurídica naqueles países.

Importante destacar que não se trata de desconsiderar a existência como um todo da pessoa jurídica, mas somente dos efeitos da personificação relativos à autonomia patrimonial da sociedade. Nos dizeres de Rubens Requião “Não se trata, é bom esclarecer, de considerar ou declarar *nula* a personificação, mas de torna-la ineficaz para determinados atos.”¹²⁵

Essa é, como leciona Fábio Ulhoa Coelho, a vantagem da desconsideração da personalidade jurídica: a preservação da empresa e os demais relacionados (sócios, empregados etc):

Esta é, inclusive, a grande vantagem da desconsideração em relação a outros mecanismos de coibição da fraude, tais como a anulação ou dissolução da sociedade. Por apenas suspender a eficácia do ato constitutivo, no episódio sobre o qual recai o julgamento, sem invalidá-lo, a teoria da desconsideração preserva a empresa, que não será necessariamente atingida por ato fraudulento de um de seus sócios, resguardando-se, desta forma, os demais interesses que gravitam ao seu redor, como o dos empregados, dos demais sócios, da comunidade etc.¹²⁶

Segundo o histórico de teoria, trazido por Rubens Requião¹²⁷, a relevância da tese foi mundialmente reconhecida, de modo que ilustres juristas discorreram sobre o assunto. Na Alemanha, o professor Rolf Serick, da Faculdade de Direito da Universidade de Heidelberg, teria sido o pioneiro, influenciando fortemente os demais países europeus e estimulando o desenvolvimento da tese, que se deu por outros ilustres nomes como o professor Antonio Polo, de Barcelona, e o professor Piero Verrucoli, da Universidade de Pisa.

A origem da doutrina, contudo, teria advindo da jurisprudência inglesa, mais precisamente do famoso caso *Salomon vs. Salomon & Co.*, em 1897, no qual o empresário Aaron Salomon constituíra uma sociedade e praticara atos em nome desta, mas unicamente para

¹²⁵ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v.1: 24ª ed. atualizada por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 352.

¹²⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Págs. 144, 145

¹²⁷ *Ibidem*, p. 351, 352.

proveito próprio, incorrendo em verdadeiro desvio de finalidade. Para conhecimento, traz-se os fatos desse caso histórico, como narrados por Rubens Requião:

Este empresário havia constituído uma company, em conjunto com outros seis componentes de sua família, e cedido seu fundo de comércio à sociedade que fundara, recebendo em consequência vinte mil ações representativas de sua contribuição, enquanto para cada um dos outros membros coube apenas uma ação para a integração do valor da incorporação do fundo de comércio da nova sociedade. Salomon recebeu obrigações garantidas no valor de dez mil libras esterlinas. A sociedade logo em seguida se revelou insolvente, sendo o seu ativo insuficiente para satisfazer as obrigações garantidas, nada sobrando para os credores quirografários.

O liquidante, no interesse dos credores quirografários, sustentou que a atividade da company era atividade de Salomon, que usou de artifício para limitar a sua responsabilidade e, em consequência, Salomon deveria ser condenado ao pagamento dos débitos da company, devendo a soma investida na liquidação de seu crédito privilegiado ser destinado à satisfação dos credores da sociedade. O Juízo de primeira instância e depois a Corte acolheram essa pretensão, julgando que a company era exatamente uma entidade fiduciária de Salomon, ou melhor, um seu agente ou trustee, que ele, na verdade, permanecera como o efetivo proprietário do fundo de comércio. Era a aplicação de um novo entendimento, desconsiderando a personalidade jurídica de que se revestia a Salomon & Co.¹²⁸

Em que pese a decisão em tela tenha sido reformada pela Casa dos Lordes, que entendeu pela validade da constituição da *company* por terem sido observados os requisitos legais necessários à sua criação, a doutrina foi difundida por toda a Europa, chegando até os Estados Unidos e recebendo diversas denominações (*disregard doctrine, disregard of legal entity, lifting the veil, superamento della personalità giuridica, Durchgiff der juristischen Person, teoria de la penetración o desestimación de la personalidad, mise à l'écart de la personnalité morale* etc).

No Brasil, várias leis adotaram a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A título exemplificativo, tem-se a Lei nº 8078/1990¹²⁹ (Código de Defesa do Consumidor), em seu art. 28; as revogadas disposições da Lei nº 8.884/1994¹³⁰ (Lei Antitruste), em seu artigo 4º;

¹²⁸ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v.1: 24ª ed. atualizada por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 352.

¹²⁹ BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em 07.08.2016.

¹³⁰ BRASIL. Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm>. Acesso em 07.08.2016.

a Lei nº 9.605/1998¹³¹ (Lei de Crimes Ambientais), em seu artigo 4º; a Lei nº 12.529/2011¹³² (Lei de Defesa da Concorrência), em seu art. 34; e a regra geral, insculpida no art. 50 da Lei nº 10.406/2002¹³³ (Código Civil), que segue transcrito diante de sua relevância ao estudo que se realiza:

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.

Da leitura do dispositivo, verifica-se que o requisito para a possível desconsideração é o “abuso da personalidade jurídica”. Este, por sua vez, nos termos do mesmo artigo, se caracteriza pelo “desvio de finalidade” ou pela “confusão patrimonial”. Sobre tais condutas, são pertinentes as lições de Arnoldo Wald e Luiza Rangel de Moraes:

O ato abusivo é entendido, doutrinariamente, como o ato que, mesmo originando-se de um direito subjetivo e tendo observado os requisitos formais e materiais aplicáveis, apresenta-se contrário ao direito, na sua acepção abrangente. O art. 187 do novo Código Civil contempla o desvio de finalidade como causa de ilicitude [...]

No âmbito do direito societário, caracteriza-se o desvio de poder quando o agente, embora observando as formalidades e não cometendo violação de norma expressa, exerce o seu poder com uma finalidade diversa daquela para a qual lhe foi conferida essa função, deixando de ter com os demais associados a lealdade que deve caracterizar a sua conduta, conforme determina expressamente o legislador. [...]

O critério da confusão patrimonial para a desconsideração da personalidade jurídica *externa corporis* parte da própria concepção de separação patrimonial, de que se reveste a sociedade. Quando os sócios distorcem tal característica, cabe o levantamento do véu da pessoa jurídica, de modo a viabilizar a incidência da norma jurídica que teria sido afastada mediante tal artifício.¹³⁴

¹³¹ BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9605.htm>. Acesso em 07.08.2016.

¹³² BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm>. Acesso em 07.08.2016.

¹³³ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 07.08.2016.

¹³⁴ WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel. Da desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 242 a 244.

Cumprê destacar, ainda, que, na classificação realizada por Fábio Ulhoa Coelho, a teoria sobre a qual se discorreu até o momento seria a chamada “Teoria Maior da Desconsideração”. Existiria, ainda, teoria distinta, a qual denomina de “Teoria Menor da Desconsideração”, a qual seria bem mais simples: bastaria o *status* de insolvente da sociedade e de solvência do sócio para que fosse aplicada a desconsideração, independentemente de qualquer abuso da personalidade jurídica.

Nas palavras de Coelho:

A teoria menor da desconsideração é, por evidente, bem menos elaborada que a maior. Ela reflete, na verdade, a crise do princípio da autonomia patrimonial, quando referente a sociedades empresárias. O seu pressuposto é simplesmente o desatendimento de crédito titularizado perante a sociedade, em razão da insolvabilidade ou falência desta.

De acordo com a teoria menor da desconsideração, se a sociedade não possui patrimônio, mas o sócio é solvente, isso basta para responsabilizá-los por obrigações daquela. A formulação menor não se preocupa em distinguir a utilização fraudulenta da regular do instituto, nem indaga se houve ou não abuso de forma. Por outro lado, é-lhe de todo irrelevante a natureza negocial do direito creditício oponível à sociedade. Equivale, em outros termos, à simples eliminação do princípio da separação entre pessoa jurídica e seus integrantes.

Se a formulação maior pode ser considerada um aprimoramento da pessoa jurídica, a menor deve ser vista como o questionamento de sua pertinência, enquanto instituto jurídico.¹³⁵

Essa divisão (entre teorias maior e menor) ganhou operacionalidade no julgamento do REsp 279273/SP, oriundo de ação indenizatória promovida pelo Ministério Público em face da administradora do Shopping Plaza Osasco, pelo catastrófico evento da explosão responsável por quarenta mortos e mais centenas de feridos, ocorrida em 1996.

Na decisão, distinguiu a Corte Superior a aplicabilidade das duas teorias:

Responsabilidade civil e Direito do consumidor. Recurso especial. Shopping Center de Osasco-SP. Explosão. Consumidores. Danos materiais e morais. Ministério Público. Legitimidade ativa. Pessoa jurídica. Desconsideração. Teoria maior e teoria menor. Limite de responsabilização dos sócios. Código de Defesa do Consumidor. Requisitos. Obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. Art. 28, § 5º.

- Considerada a proteção do consumidor um dos pilares da ordem econômica, e incumbindo ao Ministério Público a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, possui o

¹³⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 266.

Órgão Ministerial legitimidade para atuar em defesa de interesses individuais homogêneos de consumidores, decorrentes de origem comum.

- A teoria maior da desconsideração, regra geral no sistema jurídico brasileiro, não pode ser aplicada com a mera demonstração de estar a pessoa jurídica insolvente para o cumprimento de suas obrigações.

Exige-se, aqui, para além da prova de insolvência, ou a demonstração de desvio de finalidade (teoria subjetiva da desconsideração), ou a demonstração de confusão patrimonial (teoria objetiva da desconsideração).

- A teoria menor da desconsideração, acolhida em nosso ordenamento jurídico excepcionalmente no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental, incide com a mera prova de insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, independentemente da existência de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial.

- Para a teoria menor, o risco empresarial normal às atividades econômicas não pode ser suportado pelo terceiro que contratou com a pessoa jurídica, mas pelos sócios e/ou administradores desta, ainda que estes demonstrem conduta administrativa proba, isto é, mesmo que não exista qualquer prova capaz de identificar conduta culposa ou dolosa por parte dos sócios e/ou administradores da pessoa jurídica.

- A aplicação da teoria menor da desconsideração às relações de consumo está calcada na exegese autônoma do § 5º do art. 28, do CDC, porquanto a incidência desse dispositivo não se subordina à demonstração dos requisitos previstos no caput do artigo indicado, mas apenas à prova de causar, a mera existência da pessoa jurídica, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

- Recursos especiais não conhecidos.¹³⁶

(REsp 279.273/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 04/12/2003, DJ 29/03/2004, p. 230)

Pelo julgado, observa-se que a teoria menor comporta exceção, aplicável em situações específicas como nas relações consumeristas, no qual há dispositivo específico não sujeitando a desconsideração à demonstração de abuso da personalidade.

Esclarecidas, dessa forma, as teorias da desconsideração da personalidade jurídica, cumpre tecer comentários se os institutos em questão são aplicáveis ao Direito Tributário e como a jurisprudência lida com essa questão.

3.3. Desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário – confusão doutrinária e jurisprudencial

A aplicabilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica é tema de imensas digressões. Há entendimentos em ambos os sentidos e pelos mais variados motivos.

¹³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 279273. Relator: PARGENDLER, Ari. Publicado no DJ de 29-03-2004. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=112916&num_registro=200000971847&data=20040329&formato=PDF. Acessado em 23.09.2016.

Ressalta-se, contudo, que, adotando-se a classificação de Fábio Ulhoa Coelho, a chamada “Teoria Menor da Desconsideração” seria completamente inaplicável, visto contrariar o entendimento de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não é hipótese de responsabilização do administrador da sociedade, pacífico na jurisprudência e reproduzido na Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça.

Quanto à chamada “Teoria Maior da Desconsideração”, maior complexidade envolve o assunto.

Primeiramente, mostra-se relevante destacar a mais comum das relações realizadas quando da análise da matéria: o artigo 135, do Código Tributário Nacional, como hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, entendimento este que não parece correto, inobstante a existência de decisões judiciais nesse sentido.

Há aparente confusão da doutrina e da jurisprudência ao seguir essa linha argumentativa, vez que sequer distinguem a responsabilidade tributária que, como já discorrido, trata-se de hipótese de sujeição passiva, expressamente prevista em lei, da desconsideração da personalidade jurídica.

Não se nega que, por muitas vezes, os efeitos práticos da desconsideração e da aplicação do artigo 135, do Código Tributário Nacional, serão os mesmos: a expropriação do patrimônio do sócio administrador para o pagamento de dívida contraída em nome da sociedade. Contudo, são essencialmente diferentes.

Tais diferenças restam, por sua vez, claras nas palavras de José Augusto Delgado:

Os pressupostos são diversos e as consequências também. Na primeira hipótese, a responsabilidade é desviada da pessoa jurídica, que, assim, não é “desconsiderada”, mas protegida das consequências de ato do sócio. Na segunda, o abuso protegido pelo princípio da separação patrimonial é contestado. Se o patrimônio da sociedade, que também responde pela dívida no caso, não é suficiente para satisfazer os credores, desconsidera-se a sua personalidade, para considerar o ato abusivo como ato do sócio, sendo este responsável pelas dívidas.¹³⁷

Nota-se, inclusive, diferença quanto ao sujeito passivo da obrigação: enquanto a lei tributária é específica quanto à responsabilidade **pessoal** do agente (que, frise-se, sequer é específica para administradores de sociedades, abrangendo também os mandatários, prepostos e empregados, bem como as pessoas listadas no artigo 134, do Código Tributário Nacional –

¹³⁷ DELGADO, José Augusto. A desconsideração da pessoa jurídica e os seus reflexos na ordem tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 242 a 244.

sendo este outro ponto de diferenciação), a lei civil determina a **extensão** dos efeitos das obrigações aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica – ou seja, a natureza da obrigação na desconsideração é, ao mínimo, subsidiária ou solidária, jamais pessoal.

A ausência de vinculação entre as hipóteses de responsabilização de terceiros prevista na legislação tributária e a desconsideração da personalidade jurídica foi também bem apontada por Heleno Taveira Tôrres, que dispôs que o artigo 134, “em nenhuma circunstância, têm o condão de permitir formas de desconsideração da personalidade jurídica, como pensam alguns”.¹³⁸

Renato Lopes Becho, por seu turno, exemplifica a distinção entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização pessoal dos administradores de sociedade prevista no artigo 135, do Código Tributário Nacional, destacando que, neste último caso, não se verificam os requisitos ensejadores da desconsideração (desvio de finalidade e confusão patrimonial), tomando, para fins de análise, o ato de dissolver irregularmente a empresa:

De nossa parte, não conseguimos identificar que a dissolução irregular seja uma hipótese de desvio de finalidade. Ela se parece mais com o encerramento, ainda que irregular, da pessoa jurídica que não *cumpra mais com sua finalidade*. Assim, também não nos parece que o encerramento irregular (o simples “fechar as portas” do estabelecimento comercial) signifique *confusão patrimonial*. Esta nos parece mais evidente quando se comprova que o sócio-administrador pagou débitos pessoais com os meios financeiros da pessoa jurídica ou vice-versa. Em outras palavras, fechar as portas de uma empresa não nos parece o mesmo que confundir o patrimônio social com o particular do sócio.¹³⁹

Quanto à aplicabilidade do instituto, contudo, ao Direito Tributário, sem qualquer vinculação à norma do artigo 135 do Código Tributário Nacional, há aqueles que discorrem pela impossibilidade em razão do princípio da estrita legalidade que rege as relações tributárias, de forma que seria impossível, sem previsão expressa na legislação tributária, a realização da desconsideração, sob pena de se alterar conceitos e normas de direito privado para definir efeitos tributários, em afronta ao artigo 110, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido é a opinião de Carlos Valder do Nascimento:

¹³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 59.

¹³⁹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 123, 124.

Com efeito, a lei tributária encontra óbice que não lhe permite ir de encontro ao instituto da personalidade societária erigida no campo do direito privado. De fato, preceito estatuído no Código Tributário Nacional (art. 110) assegura que ela não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas privatistas, para definir efeitos tributários.¹⁴⁰

Outros, por seu turno, argumentarão pela impossibilidade em razão de lei complementar dispondo sobre a matéria, requisito obrigatório para fins tributários, argumento este afastado por aqueles que entendem ser a desconsideração da personalidade jurídica hipótese de responsabilidade obrigacional, cuja norma geral já está contida no Código Tributário Nacional.

Mais correto, no entanto, parece o entendimento de Renato Lopes Becho¹⁴¹ e Flávio Couto Bernardes¹⁴² pela desnecessidade de aplicação desses institutos no Direito Tributário em razão de ferramentas mais fortes e eficazes para a exigência tributária nessas mesmas hipóteses reprimidas pelo artigo 50 do Código Civil.

Para Becho¹⁴³, a ferramenta se encontra no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, o qual possui a seguinte redação e possui a vantagem de prescindir de decisão judicial:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;¹⁴⁴

Vale à pena realizar a transcrição da explicação do ilustre professor-doutor:

Ao que parece, se em dada operação comercial a pessoa jurídica foi utilizada como fachada (desvio de finalidade) ou se houve confusão patrimonial entre sócio e sociedade, o agente do fisco simplesmente irá lançar o tributo ou procederá à revisão de ofício do crédito tributário já constituído, mas passível de caracterização como dolo, fraude ou simulação, nos termos como entende efetivamente ocorrido. Assim, se a pessoa jurídica foi utilizada para a prática de ato efetivamente pelo sócio ou pelo administrador, o fisco lança o tributo

¹⁴⁰ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Responsabilidade tributária de terceiros – redirecionamento da execução fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. (coords.). **Tratado de direito tributário, volume 2**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 256.

¹⁴¹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 124.

¹⁴² BERNARDES, Flávio Couto. A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário – uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 465, 466.

¹⁴³ BECHO, Renato Lopes, op. cit., loc. cit.

¹⁴⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 10.08.2016.

ou revê aquele feito, mas agora em nome da pessoa física. Sem precisar pedir ao Poder Judiciário, como ocorre no Código Civil, se o lesado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial for o fisco, seu representante simplesmente desconsiderará a personalidade jurídica e constituirá o crédito tributário sem se ater aos vícios do negócio jurídico (dolo, fraude ou simulação).¹⁴⁵

Arnoldo Wald e Luíza Rangel de Moraes, inobstante compartilhem do mesmo entendimento que Becho, divergem quanto ao dispositivo da legislação tributária que justificaria a conduta do fisco: para eles, seria aplicável o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional:

As disposições do parágrafo único do art. 116 do CTN são mais abrangentes do que as contidas no art. 50 do Código Civil. [...] Na aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, para os fins do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, há de ser investigada a causa, ou a finalidade do negócio jurídico realizado através da interposição da pessoa jurídica, no sentido de constatar-se a existência das condições previstas na lei civil, ou seja, o *abuso* da personalidade jurídica, *caracterizado pelo desvio de finalidade*, ou pela *confusão patrimonial*.¹⁴⁶

Independentemente do dispositivo, fato aquiesce-se do posicionamento de que a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária mostra-se desnecessária, seja diante da expressa responsabilização prevista no artigo 135, do Código Tributário Nacional, que, repita-se, não se confunde com o instituto da desconsideração, mas cujas hipóteses acobertam a maioria das condutas danosas pelas quais a desconsideração poderia ser requerida, seja pela existência de ferramentas mais eficazes no Código Tributário Nacional (artigos 149 e 116) para tanto.

Contudo, verificada a hipótese de cabimento da desconsideração nos termos do artigo 50 do Código Civil, não se vê óbices para a sua aplicação.

Ressalta-se novamente, contudo, que inexistente posicionamento definitivo sobre a matéria. Espera-se, contudo, novas manifestações da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, notadamente diante da necessidade de definição acerca da aplicabilidade do novo “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”, introduzido pelo Código de Processo Civil de 2015, a ser apresentado a seguir.

¹⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 124.

¹⁴⁶ WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel. Da desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 257.

3.4. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil/2015)

Traz o novel diploma processual¹⁴⁷ uma inovação relativa à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica. Trata-se de novo instituto, denominado de “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”, que encontra previsão em seus artigos 133 a 137, e sobre os quais se passa a comentar.

Veja-se, dessa forma, o primeiro dispositivo sobre o tema:

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Logo, verifica-se que o § 1º acima deixa clara nova legislação não inova no que se refere às razões para se requerer a desconsideração da personalidade jurídica. Estas permanecem como sendo exatamente as mesmas previstas nas leis materiais, tratando somente, dessa forma, dos procedimentos processuais para que o redirecionamento da cobrança se efetive.

Ademais, há a possibilidade também do cenário inverso (“desconsideração inversa da personalidade jurídica”), na qual se permite que da pessoa física do sócio seja alcançada a pessoa jurídica que integre.

O incidente poderá ser iniciado a requerimento da parte ou do Ministério Público, sendo cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título extrajudicial (categoria na qual se enquadram as execuções fiscais). Uma vez instaurado, o processo será suspenso até que o incidente seja julgado:

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

¹⁴⁷ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 10.08.2016.

§ 1o A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2o Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3o A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2o.

§ 4o O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Realizada a instauração, o sócio ou a pessoa jurídica (no caso da desconsideração inversa) será citado para apresentação de manifestação, no prazo de 15 dias, oportunidade na qual poderá requerer as provas cabíveis:

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

Verifica-se, dessa forma, uma evolução (que aqueles que atuam em nome dos credores apontam como sendo um retrocesso) no que se refere ao procedimento para efetivação da desconsideração da personalidade jurídica, vez que acaba com o elemento surpresa e oportuniza ao sócio a chance de se defender, antes de concretizada a desconsideração.

No âmbito tributário, porém, especula-se acerca da aplicabilidade desse incidente. Lembre-se que, tal como discorrido no tópico anterior, há dúvidas quanto à aplicabilidade do próprio instituto da desconsideração no âmbito tributário. Contudo, por vezes sob a justificativa da busca por justiça, por outras em decorrência de entendimentos divergentes ou pura desatenção, o judiciário acaba por considerar como desconsideração aquilo que não o é para parte da doutrina.

Em respeito ao entendimento já externado até o momento pela desnecessidade de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, posiciona-se pela inaplicabilidade do incidente em testilha aos processos tributários, destacando-se, inclusive, o entendimento firmado pela Escola Nacional de Formação da Magistratura – ENFAM, através de do Enunciado nº 53, aprovado no Seminário do Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil e que assim dispõe:

53) O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do

CPC/2015.¹⁴⁸

Em se entendendo, contudo, pela aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica às matérias de cunho tributário, não se vislumbra impedimentos para a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.

Observa-se, dessa forma, que inexistente segurança sobre a matéria sequer para se adotar um posicionamento acerca do cabimento da desconsideração em matéria tributário e do incidente analisado, notadamente diante da pluralidade de interpretações doutrinárias e manifestações jurisprudenciais.

¹⁴⁸ SEMINÁRIO – O PODER JUDICIÁRIO E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 2015, Brasília. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em 10.08.2016.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, verifica-se a completa insegurança jurídica que permeia as questões abordadas no presente trabalho.

A falta de compreensão do sistema tributário, das normas processuais e a inobservância aos princípios constitucionais, somadas à atecnia legislativa e do Poder Judiciário e, principalmente, ao furor arrecadatório do Estado, culminam em uma ação estatal que acaba por estabelecer um conjunto normativo ao arrepio das leis e da própria Constituição Federal.

O tema é de absoluta relevância, na medida em que, cada vez mais, desaparecem os resquícios da doutrina que excluía a jurisprudência como fonte do direito e, ao contrário, reforça-se a importância da atividade judicial como instrumento de construção do direito e da norma jurídica.

A importância em tela, por seu turno, restou ainda mais evidenciada com o novel diploma processual (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), o qual reforça – e muito – a necessidade de observância dos precedentes como forma de uniformização da jurisprudência e garantia da segurança jurídica.

Contudo, a construção judicial não pode se pautar em argumentos de ordem exclusivamente econômica ou política, em detrimento daqueles de ordem jurídica, como se vê com cada vez mais frequência, sob pena de se convalidarem ilegalidades e inconstitucionalidades.

Assim não fosse, não conseguiria o fisco, como de fato consegue, pautando-se em um único artigo do Código Tributário Nacional (no caso, o artigo 135), coagir tantas pessoas, que não comprovadamente se revestem da condição de responsável tributário nos termos da lei, ao pagamento de tributos.

O que se tem atualmente, com a imputação, já em sede executiva, do ônus de produção de prova negativa pelos dirigentes de sociedades para provar que não praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto e, portanto, afastar a sua responsabilização pessoa pelas dívidas da pessoa jurídica, é o retorno do princípio medieval do *in dubio pro fisco*.

Ou seja, prioriza-se a arrecadação tributária e não o Estado Democrático de Direito. Ora, quantos princípios basilares não restam violados por essas condutas fiscais que, por mais absurdas e nitidamente opostas à legalidade, são aceitas e defendidas pelo Poder Judiciário? Do presente estudo, observa-se que o anseio arrecadatório acaba por atropelar, no mínimo, os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, da capacidade contributiva e a própria

personalidade jurídica. Pasmem-se: isso com o aval do Estado, o mesmo que é guardião dessas garantias, princípios e regras.

Para piorar, busca-se ainda nesse sistema eivado de barbaridades, a redução, cada vez maior, das proteções conferidas aos administradores de empresas, em contrapartida à possibilidade de aumento da desídia fazendária, chegando-se ao cúmulo de alterar as tradições das limitações temporais (regras de prescrição e decadência) que regem o Direito Brasileiro.

Não bastasse, a jurisprudência também tende a igualar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica à responsabilidade tributária, o que implica em ainda mais insegurança. Tratam-se de disposições que, na essência, não se confundem – porém, na prática, sim, o que acarreta em consequências como o reconhecimento de mais elementos, previstos na legislação civil e comercial, que podem ser utilizados para fortalecer a cobrança do crédito tributário.

Conclui-se, portanto, pela necessidade de se buscar pela correta aplicação do direito, equilibrando-se a balança entre contribuinte e fisco, de forma a não obstaculizar a arrecadação de receitas tributárias, mas, ao mesmo tempo, resguardar as garantias constitucionais de cada indivíduo.

Em termos práticos, no que se refere ao objeto estudado, há a necessidade de garantia do princípio do devido processo legal e da ampla defesa às pessoas físicas que se pretende responsabilizar, antes da efetiva imputação da responsabilidade e o restabelecimento do ônus probatório dos agentes da Administração Tributária para a comprovação da ocorrência dos atos reprimidos pelo artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Também devem ser adequados os fatos à norma jurídica, de forma a evitar a ocorrência da imputação da responsabilidade em situação não prevista na legislação tributária, a exemplo do que ocorre nos casos de dissolução irregular da sociedade.

No que tange à desconsideração da personalidade jurídica, acata-se o posicionamento pela sua não aplicação da teoria no âmbito do Direito Tributário. Contudo, não se trata de mera desnecessidade de aplicação, mas impossibilidade, em virtude da existência de norma específica aplicável às exigências tributárias.

Tem-se, portanto, que as futuras decisões judiciais sobre os assuntos analisados devem ser cautelosas quanto aos pontos levantados no presente trabalho, de forma a construir a norma jurídica de forma não conflitante com os demais preceitos e garantias presentes na legislação constitucional, tributária, civil, comercial e processual, assegurando, dessa forma, a segurança jurídica – algo que, como exposto na linha exordial deste capítulo conclusivo, é atualmente deficiente.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Juliano Costa Furtado. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coords.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

ATALIBA, Geraldo apud BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 542.

ATALIBA, Geraldo apud FERRAGUT, Maria Rita, **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 1112.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010.

_____. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: Regras matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, p. 45-57, setembro. 2012.

_____. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010

BERNARDES, Flávio Couto. A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário – uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo Administrativo nº 10940.002840/2006-63, Recurso nº 159.041, Acórdão nº 1302-000.701. Relator: GUIMARÃES, Wilson Fernandes. Julgado em 04-08-2011. **Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em 17.07.2016.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10.07.2016.

_____. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso em 17.07.2016.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 17.07.2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 10.07.2016.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em 16.07.2016.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 17.07.2016.

_____. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em 07.08.2016.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em 17.07.2016.

_____. Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm>. Acesso em 07.08.2016.

_____. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9605.htm>. Acesso em 07.08.2016.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16.07.2016.

_____. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2001. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras

providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm>. Acesso em 07.08.2016.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16.07.2016.

_____. Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em 16.07.2016.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-11-06T032856/552009_5ab0_arquivo.doc>. Acesso em 23.09.2016.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/N. 1596/2011. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-03-27T152418/19562011_15ff_arquivo.doc>. Acesso em 23.07.2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Acórdão na Apelação em Mandado de Segurança nº 1998.04.01.056538-6. Relatora: NORTHLEET, Ellen Gracie. Publicado no DJ de 12-07-2000, p. 47/48. Disponível em <http://trf4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1123086/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-56538>. Acessado em 16.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 279273. Relator: PARGENDLER, Ari. Publicado no DJ de 29-03-2004. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=112916&num_registro=200000971847&data=20040329&formato=PDF. Acessado em 23.09.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 374139. Relator: MEIRA, Castro. Publicado no DJ de 28-02-2005, p. 181. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=481612&num_registro=200301257029&data=20050228&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 801659. Relator: CALMON, Eliana. Publicado no DJ de 20-04-2007, p. 334. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=683279&num_registro=200502004470&data=20070420&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 904722. Relator: ZAVASCKI, Teori Albino. Publicado no DJ de 21-06-2007, p. 298. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=695997&num_registro=200602574085&data=20070621&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1104900. Relator: ARRUDA, Denise. Publicado no DJe de 01-04-2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=869294&num_registro=200802743578&data=20090401&formato=PDF. Acessado em 17.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1101728. Relator: ZAVASCKI, Teori Albino. Publicado no DJe de 23-08-2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo nº 1415293. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 21-09-2010. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1156203&num_registro=201101492858&data=20120921&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1196377. Relator: MARTINS, Humberto. Publicado no DJe de 27-10-2010. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1009548&num_registro=201000981780&data=20101027&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 128924. Relator: BENJAMIN, Herman. Publicado no DJe de 03-09-2012. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1172803&num_registro=201103098662&data=20120903&formato=PDF. Acessado em 16.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1295391. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 26-09-2013. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1259917&num_registro=201102830859&data=20130926&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1369152. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 30-09-2014. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300438880&dt_publicacao=30/09/2014. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo nº 1297255. Relator: FILHO, Napoleão Nunes Maia. Publicado no DJe de 27-03-2015. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1301678&num_registro=201000618245&data=20150327&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 617237. Relator: MAGALHÃES, Assusete. Publicado no DJe de 03-09-2015. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1438663&num_registro=201403001750&data=20150915&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 568966. Relator: KUKINA, Sérgio. Publicado no DJe de 13-10-2015. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1449414&num_registro=201402126428&data=20151013&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1338851. Relator: MALERBI, Diva. Publicado no DJe de 16-03-2016. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1489197&num_registro=201201190237&data=20160316&formato=PDF. Acessado em 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 353. As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?processo=353&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 25.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?processo=430&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 16.07.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?processo=435&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 25.07.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 562276. Relator: GRACIE, Ellen. Publicado no DJe de 10-02-2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acessado em 25.07.2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Novo Código de Processo Civil anotado**. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro de. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 240, p. 145-169, setembro. 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DELGADO, José Augusto. A desconsideração da pessoa jurídica e os seus reflexos na ordem tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DINIZ, Maria Helena apud BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 38, 39.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades empresárias, fundo de comércio**. 35. ed. rev., atual. e ampl. por Caros Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – Conselho de Administração que não praticou atos de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27, p. 139-150, dezembro. 1997.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Responsabilidade tributária de terceiros – redirecionamento da execução fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. (coords.). **Tratado de direito tributário, volume 2**. São Paulo: Saraiva, 2011.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v.1: 24ª ed. atualizada por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2000.

SEMINÁRIO – O PODER JUDICIÁRIO E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 2015, Brasília. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp->

<content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em 10.08.2016.

SOUSA, Rubens Gomes de apud BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-132, novembro. 2010.

_____ apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel. Da desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim apud BUENO, Cassio Scarpinella. **Novo Código de Processo Civil anotado**. São Paulo: Saraiva, 2015.