

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE
SÃO PAULO - PUC/SP**

FERNANDO HENRIQUE FERRARI GOMES

**LIMITAÇÃO À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
PARA TERCEIROS**

São Paulo

2014

FERNANDO HENRIQUE FERRARI GOMES

**LIMITAÇÃO À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
PARA TERCEIROS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado a PONTIFÍCIA
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO
PAULO - PUC/SP, como requisito parcial
para obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário.

São Paulo

2014

FERNANDO HENRIQUE FERRARI GOMES

**LIMITAÇÃO À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
PARA TERCEIROS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado a PUC/SP, como requisito
parcial para obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário.

BANCA EXAMINADORA

LUCIANO DE ALMEIDA PEREIRA

São Paulo

2014

RESUMO

Não há dúvidas que a imputação de responsabilidades tributária para terceiros, em especial aos sócios administradores, deva seguir condições básicas para que ela possa prosperar. Dependerá, por via de regra, além da vinculação com o fato gerador, seja direta ou indireta, também da demonstração do prejuízo ocasionado por esta violação.

Contudo, mesmo com as diretrizes expressamente presentes na legislação tributária, presenciamos casos onde terceiros são penalizados com a imputação de responsabilidades sem que a Administração Pública tenha observado as condicionantes legais.

Partindo da legislação tributária vigente, bem como da doutrina e jurisprudência, este trabalho demonstrará as condições mínimas para a imputação de responsabilidades tributária para terceiros.

Palavra-Chave: Sujeição Passiva. Responsabilidade Tributária. Responsabilidade para Terceiro.

SUMÁRIO

Resumo

Introdução.....	7
1) Relação Jurídica Tributária e Sujeição Passiva.....	8
1.1) Relação Jurídica Tributária.....	10
1.2) Sujeição Passiva.....	10
2) Contribuinte e Responsável Tributário.....	12
3) Tipos de Responsabilidade Tributária.....	14
3.1) Responsabilidade por Substituição.....	14
3.1.1) Responsabilidade Tributária Progressiva.....	15
3.1.2) Responsabilidade Tributária Regressiva.....	15
3.2) Responsabilidade por Transferência.....	16
3.2.1) Sucessão por Atos Inter Vivos e Causa Mortis.....	16
3.2.2) Sucessão Societária e Comercial.....	16
3.3) Responsabilidade Tributária de Terceiros.....	19
3.3.1) Responsabilidade Solidária.....	20
3.3.2) Responsabilidade Pessoal.....	21
3.4) Responsabilidade por Infrações.....	22
4) Limitações à Responsabilidade Tributária para Terceiros.....	25
4.1) Lançamento.....	27
4.2) Necessidade de comprovação de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.....	29
4.3) Obrigatoriedade do nome do responsável e dos não responsáveis na CDA.....	35
5) Conclusão.....	39

INTRODUÇÃO

No momento em que se é evidenciado o fato jurídico tributário, o qual traz consigo consequências específicas, denominadas efeitos jurídicos, por via de regra nos deparamos com o sujeito (pessoa física ou jurídica) da qual será responsável pelo cumprimento de uma determinada obrigação, seja pecuniária ou insuscetível de obrigação patrimonial, denominado sujeito passivo, e o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, denominado como sujeito ativo.

Toda obrigação surgida após a ocorrência do fato jurídico tributário é considerado como um vínculo que une o sujeito ativo, na qualidade de credor, e o sujeito passivo, na qualidade de devedor, para o cumprimento, por parte do sujeito ativo, da obrigação tributária.

A imputação da responsabilidade pelo pagamento do tributo devido sempre estará vinculado à previsão legal. A responsabilidade tributária pode ocorrer por diversos motivos legais, podendo inclusive imputar responsabilidades para aqueles que não tiveram participação direta com o fato gerador, como, por exemplo, pais, tutores, mandatários, diretores, gerentes e sócios de empresas.

É neste contexto, de imputação de responsabilidades tributárias para pessoas que não tiveram relação direta com o fato gerador, que este trabalho será conduzido, mais precisamente às limitações legais que o Fisco possui antes de transferir responsabilidades tributárias para terceiros.

1) Relação Jurídica Tributária e Sujeição Passiva

1.1) Relação Jurídica Tributária

A relação jurídica tributária nasce da ocorrência do fato gerador, o qual se configura com a concretização, no plano ontológico, da situação hipotética prevista de forma geral e abstrata na lei, o que ocasiona na responsabilidade do sujeito passivo em pagar determinado tributo.

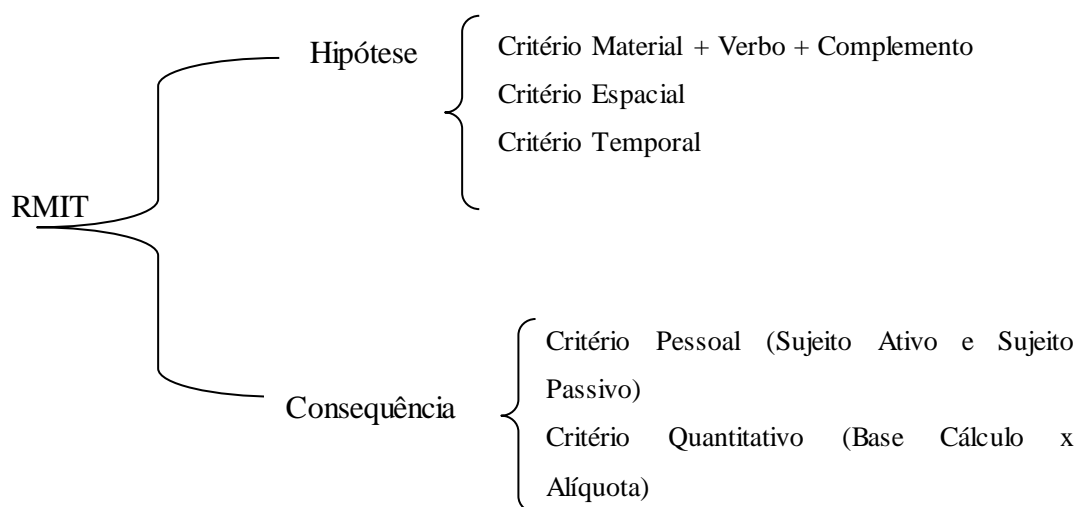
Para o professor Paulo de Barros Carvalho¹ a relação jurídica, em teoria geral do direito, interpreta-se como um “vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.

Ao adentrar na esfera tributária, o mesmo Paulo de Barros Carvalho², ensina que existem dois tipos de relações, as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper deveres administrativos, mas considera como relação jurídica tributária, propriamente dita, apenas a que decorre de fato jurídico tributário. E formula a seguinte classificação para a relação jurídica tributária: “vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial”.

Para melhor visualização deste processo de imputação de responsabilidade ao sujeito passivo, será utilizada a estrutura normativa geral e abstrata constituída de elementos legalmente previstos, cujo principal objetivo é a identificação da relação jurídica tributária, ensinada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, a Regra Matriz de Incidência Tributária (“**RMIT**”).

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 282/283

² *Ibid.*, p. 287



A RMIT, tem em sua estrutura o elemento antecedente, o qual possui os critérios material, temporal e espacial e consequente, o qual possui os critérios pessoal e quantitativo.

Em relação à hipótese, esta se encontra assim dividida e elucidada: (i) o critério material é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação ou estado (auferir renda, possuir veículo automotor, etc.) será exigida para que haja a incidência tributária; (ii) o critério temporal indica o exato momento em que o fato impositivo ocorre; e (iii) o critério espacial, que é o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir.³

Em relação à hipótese, esta se encontra assim dividida e elucidada: (i) o critério pessoal que relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato impositivo, ou que tenha alguma ligação, e o segundo sendo aquele apto juridicamente a figurar como detentor do crédito tributário; e (ii) o critério quantitativo, que é o valor que será obtido para mensurar a obrigação tributária.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002

A identificação dos elementos que compõe a RMIT é de suma importância para podermos identificar a ocorrência, ou a não ocorrência, da obrigação tributária. Para o trabalho em pauta, a identificação e o entendimento da figura do sujeito passivo será um dos pilares para o entendimento da responsabilidade tributária.

1.2) Sujeição Passiva

Em um sentido amplo, o conceito de sujeito passivo consiste na pessoa que tem o dever de prestar ao sujeito ativo (Fisco) uma determinada obrigação pecuniária. É a pessoa que tem o dever legal de satisfazer o pagamento do tributo.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho⁴, a definição de sujeito passivo consiste em:

(...) pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais, e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoa do consequente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para determinação do sujeito passivo

Já para Maria Rita Ferragut⁵, a definição de sujeito passivo pode ser resumida em:

Tem-se por sujeito passivo o indivíduo que se encontra na relação jurídica por ter o dever de cumprir o preceituado na regra-matriz de recolher aos cofres públicos certa quantia em dinheiro, a título de tributo

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 133

⁵ Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 29.

O sujeito passivo da obrigação tributária pode tanto ser o contribuinte quanto o responsável tributário. Ambos estão previstos no artigo 121 do Código Tributário Nacional (“CTN”):

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

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

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

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

Em sentido amplo, o sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, que é encarregada pelo Fisco para efetuar o recolhimento do tributo devido.

Esta pessoa, encarregada pelo Fisco em efetuar o pagamento do tributo, poderá ser o contribuinte ou o responsável.

2) Contribuinte e Responsável Tributário

A figura do **contribuinte tributário** é interpretada, em sentido amplo, como o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Trata-se da pessoa que tem uma relação direta e pessoal com o fato gerador. É aquele que pratica o fato gerador, desta forma, interpreta-se que se não fosse realizada a conduta pelo contribuinte, conseqüentemente não existiria obrigação tributária.

Em certas situações, a legislação tributária estende a terceiro a responsabilidade em cumprir determinada obrigação tributária. Nesta situação, surge a figura do **responsável tributário**, que é aquela pessoa que, mesmo não estando na condição de contribuinte, a legislação tributária impõe a responsabilidade pelo cumprimento de determinada obrigação tributária. Ou seja, a obrigação do responsável tributário decorre

de disposição expressa de lei, sem que haja uma relação direta com o fato gerador. Tal disposição normativa está prevista no artigo 128 do CTN:

"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 responsável tributário consiste na pessoa eleita de modo expresso e inequívoco, que se encontra vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, mas não se reveste na condição de contribuinte. Somente ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária, ficando obrigada ao recolhimento do imposto, multas e demais acréscimos legais, com a exoneração da responsabilidade tributária original do contribuinte ou com sua atribuição a este em caráter supletivo ⁶

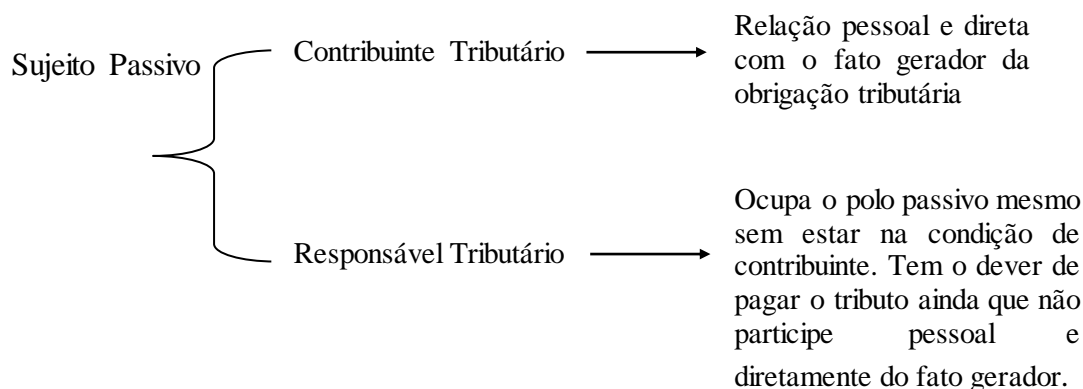
Sobre a responsabilidade tributária, o doutrinador Hugo de Brito Machado ensina⁷:

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

Para visualizarmos, de forma ampla, quem pode figurar na qualidade de sujeito passivo, podemos utilizar a seguinte estrutura:

⁶ Lei nº 6075 de 29 de dezembro de 2003 de Vitória/ES, em seu art. 7º.

⁷ Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário.p 116.



3) Tipos de responsabilidade tributária

Como já explicado nos tópicos acima, a legislação tributária pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa.

Essa “terceirização do sujeito passivo” é utilizado pelo Fisco como forma de proporcionar maior comodidade e eficiência na arrecadação de receitas pela administração pública. Tal procedimento foi dividido e classificado pela doutrina em (i) responsabilidade por substituição, (ii) responsabilidade por transferência e (iii) responsabilidade por infrações.

Como o foco do presente trabalho não é “responsabilidade tributária e suas espécies”, será rapidamente, apresentada de forma ampla e conceitual, os tipos de responsabilidade, para posteriormente ser abordado o tema específico do presente, qual seja: a limitação de transferência de responsabilidades tributárias para terceiros.

3.1) Responsabilidade por Substituição

A responsabilidade por substituição consiste no procedimento onde a responsabilidade pelo pagamento do tributo é, desde sua origem, do responsável tributário, ainda que este não tenha participado diretamente do fato gerador.

Para caracterização deste tipo de responsabilidade, é fundamental, além da previsão legal, a existência de um vínculo entre o contribuinte e o responsável, seja ele econômico, contratual ou jurídico.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, há substituto quando a lei põe, desde logo, o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria tida por contribuinte, ocorrendo a substituição antes do nascimento da obrigação. Ainda, exemplifica com a substituição regressiva, quando a administração fiscal determina a substituição do contribuinte inicial, fazendo recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário⁸

3.1.1) Responsabilidade Tributária Progressiva

Este tipo de responsabilidade impõe ao contribuinte anterior o dever de recolher o tributo devido pelo contribuinte posterior da cadeia produtiva. Há uma antecipação do fato gerador, sendo o tributo calculado de forma estimada

Tal disposição normativa está prevista no artigo na Constituição Federal, em seu artigo 150, § 7º, quando dispõe:

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Cabe ressaltar que grande parte da doutrina considera a responsabilidade tributária progressiva inconstitucional, pois confronta diretamente com as diretrizes dos princípios da anterioridade, capacidade contributiva e a da segurança jurídica.

3.1.2) Responsabilidade Tributária Regressiva

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005 p. 319.

Em relação à substituição regressiva, a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte anterior na cadeia produtiva fica a cargo do contribuinte posterior.

Cabe ressaltar que nesse tipo de responsabilidade há quem interpreta que essa é a verdadeira substituição tributária, haja vista que diz respeito à obrigação tributária que nasce em momento anterior, ou no momento em que também se opera a atribuição da responsabilidade do substituto⁹.

Sérgio Pinto Martins¹⁰ exemplifica este tipo de substituição tributária, o qual ele mesmo denomina de substituição “para trás”, quando cita o óleo de soja, cujo respectivo ICMS fica diferido para a saída do produto industrializado.

3.2) Responsabilidade por Transferência

Neste tipo de responsabilidade, no momento em que ocorre o fato jurídico tributário, o contribuinte é o sujeito passivo. Contudo, posteriormente, um evento previsto em lei transfere a obrigação tributária a uma terceira pessoa que originariamente não tinha qualquer vínculo com o fato gerador do tributo no momento em que foi gerado.

Para Eloá Ferreira Matos¹¹ a responsabilidade tributária por transferência ocorre quando:

“o dever jurídico se transfere, migra, total ou parcialmente, da pessoa do contribuinte para o responsável. Há, em verdade, uma sub-rogação”

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. “A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final”. Rio de Janeiro, Revista Forense, volume 380, 2005. pg. 110

¹⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

¹¹ MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. Os sujeitos da obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de direito tributário brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

A modalidade de sucessão, na responsabilidade tributária por transferência, pode ocorrer por ato *inter vivos*, *causa mortis*, sucessão societária ou sucessão comercial.

3.2.1) Sucessão por ato *inter vivos* e *causa mortis*

A sucessão *inter vivos* ocorre quando, em um ato entre duas pessoas, há a substituição do titular de um direito. Permanece o conteúdo e o objeto da relação jurídica, contudo altera-se os titulares, como por exemplo a venda e compra de um imóvel.

A sucessão *causa mortis* consiste na transmissão dos bens da pessoa falecida aos seus herdeiros, que podem ter essa qualificação por força da lei ou por força de testamento.

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes do falecimento do *de cujus*, o espólio será o responsável pelo pagamento dos tributos devidos, até o limite do valor do espólio. Já em fatos geradores ocorridos após a abertura da sucessão, os sucessores e o cônjuge meeiro serão responsáveis, no limite de suas heranças, pelos débitos tributários contraídos pelo espólio.

O CTN trata tal disposição normativa nos artigos 130 e 131:

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

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

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a

data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

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

3.2.2) Sucessão Societária e Comercial

A Responsabilidade por transferência na modalidade “sucessão societária” consiste na transferência de responsabilidades de uma sociedade para outra. Trata-se de uma transferência de responsabilidades tributárias oriundas de quaisquer operações relacionadas a fusão, cisão, incorporação, transformação, bem como a venda de estabelecimento ou fundo de comércio, industrial ou profissional.

A pessoa jurídica que resulta da fusão ou incorporação de outras responde pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas fundidas ou incorporadas. Esta previsão também engloba a transformação de pessoa jurídica, mas, nesta hipótese, não existe extinção da pessoa jurídica nem sucessão; a empresa continua devedora dos tributos que ela mesma já devia antes de mudar de forma. Tal previsão legal encontra-se no artigo 132 do CTN:

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

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

A aquisição, independentemente da permanência ou não da razão social, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional também dá ensejo à sucessão de responsabilidades tributárias. Tal previsão legal encontra-se no artigo 133 do CTN:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1o O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2o Não se aplica o disposto no § 1o deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4o (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3o Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Cabe ressaltar que apesar da legislação prever expressamente que a sucessão de responsabilidade tributária se dá à pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra

razão social ou sob firma ou nome individual, a jurisprudência entende ainda estas atividades na forma presumida. Assim como ensina o doutrinador Sacha Calmon

“Importa gizar que a sucessão não precisa sempre ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existentes indícios e provas convincentes (matéria de fato, caso a caso)”¹²

3.3) Responsabilidade Tributária de Terceiros

A responsabilidade tributária de terceiros, ou também chamada pela doutrina de responsabilidade tributária por imputação legal é dividida em responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal.

3.3.1) Responsabilidade solidária

A responsabilidade tributária por transferência, na modalidade de imputação legal de responsabilidade para pessoa solidária, ocorrerá quando o sujeito passivo que deveria ter efetuado o pagamento do tributo para o sujeito ativo e assim não o fez. Desta forma a responsabilidade deste terceiro é residual.

Tal previsão legal encontra-se no artigo 134 do CTN:

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;

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 8ª ed. p. 744

VI - os tabeliães, escritvães 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

A norma tributária acima transcrita estabelece os casos de obrigações relacionadas às ações ou omissões que resultam na imputação da responsabilidade solidária a estas pessoas que agiram ou se omitiram, limitando a inclusão destas pessoas no polo passivo da obrigação tributária somente quando não for possível exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Deste modo, a supramencionada disposição legal é clara ao responsabilizar o agente somente de forma subsidiária, ou seja, somente se utilizará deste instituto quando o Fisco esgotar suas tentativas de cobrança pelo contribuinte.

Não restam dúvidas que é condição, antes de utilizar a previsão de imputação de responsabilidade de terceiros, que o Fisco cobre o contribuinte de todas as formas viáveis. O Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) se manifestou neste sentido através da Súmula 430:

"O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente"

3.3.2) Responsabilidade Pessoal

Através do tópico anterior, nota-se que o artigo 134 do CTN refere-se à responsabilidade solidária das pessoas mencionadas nos incisos I a VII. O artigo 135 trata da responsabilidade pessoal destas mesmas pessoas do artigo 135 e ainda inclui os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O artigo 135 do CTN assim prevê:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Alguns doutrinadores entendem que a responsabilidade, nestes casos, é exclusiva do terceiro; outros entendem que esta responsabilidade é solidária entre o responsável e o contribuinte. As considerações serão elucidadas ao longo deste trabalho.

3.4) Responsabilidade por Infrações

A responsabilidade por infrações consiste na imputação de responsabilidade pelo descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, geralmente são penas pecuniárias (multas). É em regra objetiva, haja vista que o Código Tributário Nacional prevê, no artigo 136, que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, *in verbs*:

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

Assim, responsabiliza-se a pessoa que tenha praticado o ato ilícito, sem considerar as circunstâncias que excluam ou atenuem a punibilidade.

O Direito Tributário possui como regra a condição que as punições não são aplicadas pessoalmente sobre o agente da infração, mas sobre o sujeito passivo da

obrigação tributária, seja principal ou acessória. Contudo, o artigo 137 prevê exceções, determinando a punição pessoal aos agentes que cometeram a infração. Alguns doutrinadores chamam até mesmo de uma “personalização” das penas tributárias, a qual deve se submeter à sanção imposta pelo Fisco.

Como exemplo da situação descrita no parágrafo acima, temos a figura do diretor de empresa que pratica ato ilícito contrário ao Fisco. Neste cenário os contribuintes são considerados vítimas destes agentes infratores. Com isso, ocorre uma responsabilização pessoal destes agentes infratores, com a imputação da penalidade. É neste contexto que este tipo de imputação de responsabilidade surgiu. O artigo 137 assim prevê:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Se a infração é tão grave a ponto de ser tipificada como crime ou contravenção, afasta-se a responsabilização da pessoa jurídica, atingindo-se as pessoas físicas dos dirigentes, até mesmo com a aplicação de pena privativa de liberdade. A regra é excepcionada quando haja prova, pelo agente, de que teria agido no regular exercício da administração (casos em que o agente comete o ilícito na condição de mero portador da vontade da empresa) e quando haja prova, pelo agente, de que teria cumprido ordem expressa por quem de direito (é natural que se deva privilegiar a responsabilização de quem tenha ordenado a ação ou omissão).

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar. Um exemplo seria o extravio de documento fiscal, com o fim de ocultar do Fisco uma situação tributável. Sempre que a formação da infração depender de um intuito especial do agente na prática do ilícito, ter-se-á como elementar o dolo específico, e a punição será pessoal do agente.

III – quanto às infrações que decorram direta ou exclusivamente de dolo específico (possibilidade de infração cometida pelos gestores de interesses dos representados na deliberada intenção de prejudicá-los e, com isso, colherem vantagem indevida):

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

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

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

4) Limitações à transferência de responsabilidade tributária para terceiros

Quando foi estudado no tópico acima a imputação de responsabilidades para terceiros, mais precisamente detalhado no artigo 134 e 135 do CTN, o qual trata com especificidade a hipótese de transferência de responsabilidade para as pessoas neste artigos previstas expressamente, pode-se notar que esta transferência de responsabilidades devem seguir certos limites.

Para que tal ponto seja explorado, importante destacar a “independência” da pessoa jurídica de direito privado em relação aos seus sócios.

O contrato de constituição de uma sociedade tem a peculiaridade de fazer surgir uma nova pessoa, uma pessoa jurídica, assim elencada entre aquelas de que trata o artigo 44 do Código Civil:

“Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

(...)”

No nascimento da pessoa jurídica de direito privado, há uma separação de seus bens aos de seus sócios. Quando uma ou mais pessoas constituem uma sociedade, esta

conduta faz surgir uma nova pessoa e isso faz esta sociedade ter direitos e deveres próprios.

Esta pessoa jurídica, que nasceu com a união de esforços de sócios, possui patrimônio pessoal próprio, o qual não pode ser, como regra, comunicada ou confundida com o patrimônio pessoal de seus sócios. Somente em situações excepcionais é que os sócios serão responsabilizados, com seus respectivos patrimônios pessoais, em razão das atitudes desta pessoa jurídica.

Muitas vezes um terceiro recebe a informação que seu nome está figurando no rol devedores do Fisco, mesmo que este devedor saiba sequer do que se refere tal pendência administrativa.

Como início deste tópico, passaremos por uma breve reflexão acerca dos critérios objetivos utilizados pelo Fisco para inclusão de terceiros responsáveis solidariamente por responsabilidades da sociedade na Certidão de Dívida Ativa (“CDA”).

O artigo 134 do CTN ao estabelecer que as pessoas, neste artigo indicadas, respondem solidariamente nos atos em que praticarem, ou pelas omissões de que forem responsáveis, somente nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, deixa claro que ao responsabilizar o agente de forma subsidiária, o Fisco deverá esgotar suas tentativas de cobrança do débito pelo contribuinte.

Já o artigo 135 do CTN, ao prever que as pessoas neste artigo previstas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias somente aos casos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, impõem limites ao poder do Fisco de imputar responsabilidades. Nesse mesmo caminho a Professora Andréa Darzé¹³ ensina:

¹³ DARZÉ Andréa, Responsabilidade Tributária Solidariedade e Subsidiariedade, Noeses, 2010, p. 174.

“Assim, não basta, por exemplo que a pessoa jurídica deva tributos para que a diretor possa vir a ser chamado a satisfazê-lo. É preciso mais que isso: a comprovação, por meio da linguagem das provas, que atuou com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social e que dessa sua atitude decorreu a inadimplência da sociedade perante ao Fisco”.

Estendo aos artigos 134 e 135 do CTN, que além de esgotar as tentativas de cobrança do débito pelo contribuinte, o Fisco deverá provar que o a pessoa, a qual ele tem a pretensão de imputar responsabilidades, tem a obrigação legal de efetuar o pagamento do tributo devido. Sob esta ótica, Maria Lucia Aguilera¹⁴ comenta:

“Relevante destacar novamente que todos os atos praticados pelos administradores, inclusive com excesso de poderes, foram praticados em nome da pessoa jurídica. Então, perante terceiros e até prova em contrário, com fundamento na teoria da aparência, é a pessoa jurídica que deve responder pelos atos praticados.”

Ainda que na prática tributária nos deparamos com muitas situações e que o Fisco simplesmente inscreve aquela pessoa que ele bem julgar na CDA, muitos critérios deverão ser observados.

4.1) Lançamento

Inicialmente podemos destacar as observâncias em relação ao lançamento.

Não há dúvidas que o lançamento tributário é uma das condições essenciais para que seja constituída a relação jurídica tributária.

¹⁴ AGUILERA Maria Lucia (e demais autores), Responsabilidade Tributária, Dialética, 2007, p.137.

Ocorrendo um fato, o qual o Fisco, através de dispositivos legais expressamente definidos, imputa como suscetível de tributação, este tem por obrigação legal efetuar o lançamento. Este lançamento é uma atividade administrativa plenamente vinculada. O lançamento tributário transforma a obrigação, que até então se encontrava em situação abstrata e não quantificada e documentada, em algo materializado.

O CTN dispõe sobre a obrigatoriedade pela administração pública em efetuar o lançamento em seu artigo 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional

Sobre a obrigatoriedade do Fisco em efetuar o lançamento, o Professor Américo Luis Martins da Silva¹⁵ ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único, art. 142, CTN). É uma atividade vinculada em virtude de a lei estabelecer os requisitos e condições de sua realização.

Nesta atividade, as imposições legais absorvem, quase por completo, a liberdade da autoridade administrativa, uma vez que sua ação no lançamento do crédito fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pelo poder público para validade da atividade administrativa.”

¹⁵ SILVA, Américo Luís Martins da. Introdução ao direito econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 46

Não basta somente efetuar o lançamento, a administração pública também deverá se atentar quanto à forma que executará tal ato. O lançamento deverá seguir procedimentos, como por exemplo, mensurar expressamente o sujeito passivo da obrigação, assim como ensina Hugo de Brito Machado¹⁶:

“Lançamento Tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **identificar o seu sujeito passivo**, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado (grifos meus)”.

O lançamento consiste em um procedimento administrativo, que decorre de atividade vinculada da administração pública, cuja atribuição é, após ter sido verificado a ocorrência do fato jurídico tributário, calcular o valor devido do tributo, identificar o sujeito passivo, que pode ser o contribuinte ou responsável, se necessário aplicar a penalidade, e, finalmente, lançar. Sem este procedimento, o Fisco não pode simplesmente inscrever quaisquer pessoas na CDA.

Tal entendimento encontra-se em consonância com jurisprudência do STF

EMENTA.TRIBUTÁRIO:

RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA. VIOLAÇÃO DA LEI, DE ESTATUTO OU DE CONTRATO SOCIAL. MERO INADIMPLEMENTO. FALÊNCIA. PROCESSUAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AGRAVO REGIMENTAL.

Os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal são plenamente aplicáveis ao ato administrativo de

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. “A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final”. Rio de Janeiro, Revista Forense, volume 380, 2005, p. 181

constituição do crédito tributário, que é plenamente vinculado.

Tal como posta a questão nestes autos, toda a discussão se resume ao exame do cabimento da exceção de pré-executividade para discussão da validade da atribuição de responsabilidade tributária. Autos do processo administrativo ausentes. Falta de prequestionamento e necessidade de reexame de fatos e de provas e da interpretação da legislação infraconstitucional (Súmulas 279, 282 e 636/STF).

Agravo regimental ao qual se nega provimento.(Grifos meus).

4.2) Necessidade da comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto

Passo a focar mais detalhadamente as pessoas do artigo 135, mais precisamente aquelas que figuram no inciso III, quais sejam os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como pode ser observado, o *caput* do art. 135 prevê expressamente o termo “*obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto*”. Para exemplificar o que o legislador pretendeu condicionar para ocorrer a imputação de responsabilidades para as pessoas deste artigo, podemos citar as seguintes ocorrências: o sócio administrador que pratica o crime de descaminho ou contrabando sem o conhecimento da sociedade. Ou, ainda, a prática do sócio administrador de negócios jurídicos fora do ramo do objeto social da sociedade, por exemplo, uma empresa que possui como objeto social o comércio de equipamentos de informática adquirir um passivo tributário oriundo da importação de pneus de caminhão.

Sobre este tema, o doutrinador Sacha Calmon¹⁷ observa:

¹⁷ SACHA Calmon. Direito Tributário Brasileiro. 2ª Edição. Pag. 628

“o simples não-recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico, decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por um fato gerador alheio. No art. 135, o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé há de ser cumpridamente provados”

A jurisprudência do STJ também caminha no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO
REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. SÓCIO-
GERENTE. RESPONSABILIDADE PESSOAL
PELO NAO PAGAMENTO DE TRIBUTO.
AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI
OU ESTATUTO.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que a jurisprudência desta Corte é no sentido de que o sócio-gerente de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele agido com dolo ou culpa, com infração à lei, do contrato social ou estatuto e que redunde na dissolução irregular da sociedade. Ademais, o não pagamento de tributo, de per si, não caracteriza violação à lei, mormente quando verificado que a sociedade continua em pleno funcionamento, como na hipótese vertente.

Ainda referente aos atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, cabe ressaltar que não cabe ao contribuinte fazer a prova negativa dos fatos.

Imperioso ressaltar que situações onde são verificadas a dissolução irregular da sociedade, o sócio administrador ou diretor se torna responsável pelas responsabilidades

tributárias da pessoa jurídica. Conforme texto extraído de jurisprudência do STJ abaixo transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO -
EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO
- RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO
INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE -
ART. 135, III DO CTN - APLICAÇÃO DA
SÚMULA 211/STJ.

1. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar.

2. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não terem agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

3. Não demonstrada a dissolução irregular da sociedade, a prova em desfavor do sócio passa a ser do exeqüente (inúmeros precedentes).

4. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

5. A comprovação da responsabilidade do sócio é imprescindível para que a execução fiscal seja redirecionada, mediante citação do mesmo.

6. Agravo regimental improvido

Nota-se que no parágrafo acima foi tratado sobre dissolução irregular de sociedade, o que não se confunde com falência. A falência está prevista em lei especial. Este ponto também está pacífico na jurisprudência:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL ?
EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO-GERENTE ?
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ?
FALÊNCIA - EXIGÜIDADE DE BENS -
REDIRECIONAMENTO. 1. Nesta Corte 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 os 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 de lei, contrato social ou estatutos. 4. Recurso especial provido.

Com o apoio às normas estabelecidas pelo Código de Processo Civil (“CPC”), a qual prevê em seu artigo 333 a quem cabe o ônus da prova, podemos ratificar tal posicionamento. Assim prevê o CPC:

“Art. 333 - O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Quando o CPC faz menção à expressão “fato constitutivo”, ele se refere àquele que dá origem ao direito, isto é, enseja a criação de uma relação jurídica. Na situação que estamos analisando, é o crédito tributário constituído contra as pessoas referidas no artigo 135 do CTN. Já o fato extintivo é aquele que faz cessar a relação jurídica como, por exemplo, o pagamento de aluguel na ação de despejo por falta de pagamento. Fato impeditivo é aquele impede a produção de efeito regular que deveria decorrer de um determinado fato como, por exemplo, a compra e venda celebrada com um menor. Fato modificativo é aquele superveniente que, sem excluir ou impedir a relação jurídica, modifica, por exemplo, pagamento parcial de uma dívida objeto de cobrança. Essas regras, contudo, não são absolutas. Em algumas ocasiões o réu, sem negar absolutamente os fatos imputados pelo autor, alega outros fatos que importam na negação daqueles aduzidos pelo autor, hipótese em que compete-lhe o ônus da contraprova. Com isso, a prova dos fatos extintivos, modificativos ou impeditivos nem sempre cabe apenas ao réu. Pode-se dizer que o ônus da prova deve ser repartido

equilibradamente entre as partes, cabendo a quem afirmar ou agir, ou seja, cada parte deve fornecer os elementos de prova da alegação que fizer. Assim, o ônus da prova é de quem alega a existência ou inexistência de um fato do qual pretenda induzir uma relação jurídica.¹⁸

A responsabilidade pessoal das pessoas indicadas no inciso III, do art. 135 do CTN, não é consequência da condição de sócio da sociedade, mas de administrador de bens alheios, é preciso que o Fisco comprove a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Caso o Fisco constituir o crédito tributário contra diretor, gerente ou representante de sociedade empresarial ou de sociedade civil, este deve comprovar que aquele crédito resultou de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatuto, enquanto administrador de bem alheio¹⁹.

Neste mesmo posicionamento, o STJ se manifestou:

"EMENTA - TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que conheceu de agravo de instrumento e proveu o recurso especial da parte agravada.

2. O acórdão a quo, nos termos do art. 135, III, do CTN, deferiu pedido e inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da execução fiscal, referente aos fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade.

3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária de terceiros. Texto capturado na internet em 24 de março de 2013. Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/18031/responsabilidade-tributaria-de-terceiros>

¹⁹ Idem 16

caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa á época dos fatos geradores.

4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

7. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004.

8. *Agravo regimental não-provido.* (AgRg no Ag nº 930334/AL, Rel. Min. José Delgado, DJ de 1-2-2008, p. 447; RT-872/195)”.
8. *Agravo regimental não-provido.* (AgRg no Ag nº 930334/AL, Rel. Min. José Delgado, DJ de 1-2-2008, p. 447; RT-872/195)”.

É de suma importância que para imputação de responsabilidades ao sócio, que este exerça gerência da sociedade. O STJ também se manifestou neste mesmo sentido:

GERÊNCIA OU ATO DE GESTÃO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO DESPROVIDO. (...)

3. Os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. 4. Na hipótese dos autos, o Tribunal de Justiça estadual entendeu que o sócio, contra o qual se buscava o redirecionamento da execução fiscal, não participava da gerência, administração ou direção

da empresa executada. Assim, para se entender de modo diverso ao disposto no acórdão recorrido, é necessário o reexame do conjunto fático-probatório contido nos autos, o que, no entanto, é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 5. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AGA n. 847616, Rel. Min. Denise Arruda, j. 04.09.07)

A execução fiscal poderá incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, com aplicação do art. 135, do CTN, somente quando o ato decorre de sócio ou administrador com poder de gerência e somado (i) ao fato de agir, comprovadamente, com excesso de poder ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto; (ii) deste ato, resultar o crédito tributário devido; ou (iii) quando se tem o “esvaziamento” da sociedade sem sua prévia dissolução regular e sem o pagamento das dívidas tributar, conforme previsto no artigo 134, VII, do CTN). Caso contrário, na ausência de provas suficientes de excesso de poder ou infração da lei em relação de causalidade com a atividade de gestão patrimonial, nenhuma transferência de responsabilidade poderá ser imputada contra sócio, empregados ou procuradores²⁰.

4.3) Obrigatoriedade do nome do responsável e o dos não responsáveis na CDA

A dívida ativa nasce a partir do não pagamento do tributo (devidamente lançado), por parte do contribuinte. O Fisco, inscreve em seu banco de dados o nome e endereço do devedor e dos eventuais co-devedores, relacionado ao valor originário da dívida, o prazo inicial dos juros e da correção monetária, o fato que gerou o crédito, sua natureza tributária ou não-tributária, o fundamento, a data da inscrição e, em casos específicos, o número do processo administrativo no qual foi instituído o débito. A Lei de Execução Fiscal (“LEF”) prevê tal disposição em seu parágrafo 5º, assim transcrito:

²⁰ TORRES, Heleno Taveira. Os limites da desconsideração de personalidade jurídica. Texto capturado na internet em 24 de março de 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2012-abr-26/consultor-tributario-limites-desconsideracao-personalidade-juridica?pagina=2>

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Com a inscrição do contribuinte o Fisco passa a ter, através deste único ato, três efeitos, quais sejam: (i) efeito contábil - facilita o controle da arrecadação e faculta que o débito, se não foi liquidado no exercício seguinte, conste da próxima previsão orçamentária como receita a realizar; (ii) efeito jurídico-material - abre à Fazenda Pública a possibilidade de criar um título executivo extrajudicial (a certidão) e reveste o crédito inscrito dos privilégios assegurados à Dívida Ativa; e (iii) efeito jurídico-processual - autoriza a utilização do procedimento específico previsto na lei, que só admite como causa de pedir a Dívida Ativa, isto é, o crédito inscrito como tal²¹.

Obviamente a constituição do crédito não deve ser confundido com sinônimo de inscrição. Há regras expressas na LEF que devem ser cumpridas para que então o Fisco possa inscrever o contribuinte. Neste cenário Américo Luis Martins da Silva²² comenta:

“A nosso ver... para ser considerada dívida ativa, exige-se que, no mínimo, o crédito a favor da Fazenda Pública esteja regularmente inscrito na

²¹ DE ANGELIS, Heleno Taveira. Lei de execução fiscal: aplicação, doutrina e jurisprudência. . Texto capturado na internet em 24 de março de 2013. Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/21825/lei-de-execucao-fiscal-aplicacao-doutrina-e-jurisprudencia>

²² SILVA, Américo Luís Martins da Execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

repartição administrativa e esgotado o prazo para pagamento. Daí conclui-se que a expressão 'crédito' não pode ser considerada sinônima da expressão 'dívida ativa'”

Para grande parte da doutrina a não observância das informações elencadas no artigo 5º da LEF é condição de validade, a qual, se não observada poderá ocasionar a invalidação da cobrança e do processo de cobrança dela.

Um dos requisitos do é conter o nome do devedor e dos co-responsáveis. Por isso, a inclusão ou não do nome co-devedor (que na maioria das vezes é o sócio) na CDA gera diferentes entendimentos.

O STJ entende que se o nome do sócio consta na CDA, é dele o ônus da prova quanto à ocorrência de eventuais irregularidades do artigo 135 do CTN, caso contrário, o ônus da prova é do Fisco, conforme demonstrado:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC). RESP PARADIGMA 1.104.900/ES. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. MULTA.1. No julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, a Primeira Seção firmou entendimento de que o ônus da prova quanto à ocorrência das irregularidades previstas no art. 135 do CTN - "excesso de poder", "infração da lei" ou "infração do contrato social ou estatutos" - incumbirá à Fazenda ou ao contribuinte, a depender do título executivo (CDA).2. **Se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal foi proposta somente contra a pessoa jurídica, ônus da prova caberá ao Fisco.**3. **Caso o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos do art. 135 do CTN,** tanto no caso de execução fiscal proposta apenas em relação à sociedade empresária e

posteriormente redirecionada para o sócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos.⁴ A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, relatoria da Ministra Denise Arruda, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), reiterou o entendimento de que a presunção de liquidez e certeza do título executivo faz com que, nos casos em que o nome do sócio conste da CDA, o ônus da prova seja transferido ao gestor da sociedade. (...) (STJ, AgRg no AREsp 8.282/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012). (Grifos meus)”

O que mais me parece razoável e também o que mais faz sentido é o mesmo entendimento do STJ, qual seja de que se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal foi proposta somente contra a pessoa jurídica, o ônus da prova caberá ao Fisco, contudo se o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos do artigo 135 do CTN.

5) Conclusão

Como já mencionado no último capítulo deste trabalho, muitas vezes uma pessoa recebe a informação que seu nome está figurando no rol devedores do Fisco mesmo que este devedor saiba sequer do que se refere tal pendência administrativa, contudo há critérios objetivos que devem ser utilizados pelo Fisco para inclusão de terceiros responsáveis solidariamente por responsabilidades tributárias de pessoas jurídicas.

Para se chegar ao ponto do Fisco imputar responsabilidades tributárias para terceiros, deverá ter se esgotado todas as tentativas de cobrança do débito pelo contribuinte. É necessário, ainda, a comprovação, por meio da linguagem das provas, que esta pessoa atuou com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social e que essa atitude ocasionou a inadimplência da pessoa jurídica perante ao Fisco.

O lançamento oriundo desta “terceirização” de responsabilidade deverá indicar o tributo devido, identificar o contribuinte e notificá-lo a efetuar o pagamento. Contudo, antes disso deverá haver um processo administrativo para legitimar a exigência do cumprimento da responsabilidade tributária deste terceiro.

Durante o processo administrativo mencionado no parágrafo acima, será dada a oportunidade de defesa da pessoa que o Fisco tem a intenção de transferir a responsabilidade tributária. Ainda durante o processo administrativo será mencionado o fato legalmente previsto que ocasionou esta intenção de transferência de responsabilidades. Somado a estes procedimentos, há a necessidade da concretização do inadimplemento e insolvência do contribuinte.

Finalmente, é fundamental que a CDA preencha todos os procedimentos necessários para ter validade. Para que a CDA se torne exequível, não há dúvidas que ela deverá seguir todas as etapas mencionadas ao longo deste trabalho, quais sejam: a indicação expressa do nome do responsável, as informações do processo administrativo ao qual foi instaurado para chegar ao nome deste responsável, bem como o fundamento legal utilizado.

Bibliografia

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. “A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final”. Rio de Janeiro, Revista Forense, volume 380. 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário. 5^a. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. Os sujeitos da obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de direito tributário brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SACHA Calmon. Direito Tributário Brasileiro. 2^a Edição. São Paulo. 2005

SILVA, Américo Luís Martins da. Introdução ao Direito Econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2002.