

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

Juliana Matos Martins

A Responsabilidade Pessoal dos Sócios no Âmbito dos Artigos 134 e 135 do CTN

SÃO PAULO

Juliana Matos Martins

A Responsabilidade Pessoal dos Sócios no Âmbito dos Artigos 134 e 135 do CTN

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário – uma visão constitucional, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna.

São Paulo – SP

Agosto de 2014

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, que tudo fazem por mim, minha inspiração e porto seguro.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, aos meus pais que, com todo amor, compreensão e paciência, sempre encontraram os meios para escutar minhas dúvidas e dificuldades ao longo dessa jornada. Eles que, sem nunca pedir nada em troca, tudo fazem para a minha felicidade.

Agradeço o apoio dos meus queridos irmãos, Carlos Eduardo e Marina, que alegram minha vida, tornando tudo mais divertido e sempre me ajudando a enxergar o lado bom de tudo.

Agradeço à professora Julcira Maria de Mello Vianna, que portando sempre um sorriso e palavras de incentivo, deu seu apoio e atenção, ultrapassando sua função de professora e se tornando uma querida amiga.

Agradeço, por fim, a Bruno Lasas Long, que, de colega de turma, passou a ser meu companheiro de vida. Com a força e paciência de sempre, escuta minhas ideias e ajuda a construir meus pensamentos.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo fazer uma reflexão sobre a aplicação do instituto da responsabilidade pessoal dos sócios no âmbito dos artigos 134 e 135 do CTN, no sentido de elencar quais são os requisitos essenciais para aplicação da norma tributária; como nasce a obrigação e a relação jurídica entre os sócios administradores e a Fazenda Pública; bem como quais são os casos que pode haver a desconsideração da personalidade jurídica e em quais casos o redirecionamento da execução fiscal não pode ser realizado.

Palavras-chaves: Sujeição passiva; responsabilidade tributária; redirecionamento da execução fiscal; desconsideração da personalidade jurídica.

SUMÁRIO

INTRUDÇÃO.....	8
1. Os sujeitos relação-jurídico tributária	9
1.1. A relação jurídica tributária.....	9
1.2. A obrigacional tributária e seus sujeitos.....	11
1.2.1. Sujeito passivo contribuinte	15
1.2.2. Sujeito passivo responsável.....	18
1.2.3. Sujeito passivo substituto tributário	21
1.3. Conclusões sobre a sujeição passiva na obrigação tributária.....	24
2. A responsabilidade tributária e a pessoa jurídica	27
2.1. A pessoa jurídica como “contribuinte”	27
2.2. A responsabilidade do administrador (art. 134, CTN)	30
2.3. Responsabilidade pessoal de terceiros (art. 135, CTN).....	36
2.4. Conclusões sobre a responsabilidade tributária do terceiro administrador	40
3. A responsabilidade de terceiros no processo de execução fiscal	43
3.1. Breve cronologia sobre a constituição da obrigação tributária	43
3.2. A responsabilidade de terceiros na formação do título executivo.....	44
3.3. Sujeição passiva na execução fiscal	48
3.3.1. Primeira hipótese: desnecessidade da inclusão do nome dos sócios na CDA – <i>litisconsórcio eventual</i>	48
3.3.2. Segunda hipótese: inclusão do nome dos sócios na CDA depois de lavrado seu termo – aplicação da súmula 392 do STJ	50

3.4. A (in)segurança jurídica do sujeito passivo na execução fiscal	53
CONCLUSÃO.....	56
BIBLIOGRAFIA	60

INTRODUÇÃO

O direito tributário é pautado, dentre diversas regras, sobre o princípio da estrita legalidade, que implica, diretamente, que, sempre, em primeiro lugar, a norma jurídica se sobrepõe à discricionariedade da administração pública. As regras estabelecidas pela Lei e, principalmente, pela Constituição, devem ser respeitadas e aplicadas, quando possível, de forma gramaticalmente expressa.

Uma das normas jurídicas que será estudada neste trabalho é o instituto da “responsabilidade” tributária, prevista no artigo 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional – que autoriza que a *Lei* impute a terceiro, a responsabilidade pelo recolhimento de tributo.

Dessa forma, somente aquele que pratica o fato gerador (ou se encontre na situação nele descrita) possui capacidade tributária passiva *direta*. Por outro lado, a *Lei* pode atribuir o dever de pagar tributo a pessoa estranha à relação jurídica tributária, ou seja, definir um sujeito passivo *indireto*.

Portanto, o cumprimento da obrigação principal somente pode ser exigido do *contribuinte* ou do *responsável* – preenchidos os requisitos legais.

Ocorre que, na prática, principalmente no curso de execuções fiscais, o que ocorre é que a ação judicial de cobrança é redirecionada a pessoa que não é, nem contribuinte, nem responsável, como, por exemplo, na desconsideração da personalidade jurídica de uma determinada empresa.

No presente trabalho estudaremos como ocorre na prática o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos sócios administradores; veremos, também, quais são as hipóteses em que isso *pode* e *não pode* ocorrer.

1. Os sujeitos relação-jurídico tributária

1.1. A relação jurídica tributária

Diferente das ciências exatas ou biológicas, as ciências denominadas como “humanas”, bem como as “sociais”, têm a característica peculiar de possuir poucos – ou quase nenhum – axioma ideológico imutável, perpétuo e dogmático, o que faz com que seus conceitos e denominações sempre estejam em discussão e em constante evolução.

A ciência do direito não poderia ser diferente da filosofia, sociologia ou de tantas outras que tem por objetivo estudar a conduta do ser humano, seja em seu aspecto singular – indivíduo – como seu aspecto coletivo – sociedade ou “Estado”.

Um dos aspectos do direito mais sujeitos à discussão é exatamente o conceito de “norma jurídica” e suas características, o que, felizmente, proporciona aos juristas eternos debates sobre a definição teórica de suas características.

Já no direito tributário, Paulo de Barros Carvalho ensina que “uma vez que operamos com a premissa lógica das unidades do sistema, consoante a qual todas as regras teriam idênticas esquematização formal, quer dizer, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato “F” que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S’ R S”) entre dois **sujeitos** de direito¹”.

Por outro lado, mas no mesmo sentido, Geraldo Ataliba, ao tratar da estrutura das normas jurídicas, propõe que “acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, produzindo dos seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatórios) certos comportamentos, de determinadas pessoas²”.

As expressões destacadas nos parágrafos anteriores não estavam em negrito nos textos originais, contudo, foram objeto de relevo em sua transcrição para se demonstrar que, qualquer

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9^a edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 31.

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6^a edição, 13^a tiragem, 2012, Editora Malheiros, pg. 42.

que seja o conceito de norma jurídico adotado, ele é claro no sentido de que sempre haverá um comando ou uma ordem legal destinada à uma **pessoa** ou a um **sujeito**.

Complementa Paulo de Barros Carvalho:

Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito. Formalizando a linguagem, representaríamos assim: ($F \in H_n$) → R_j , podendo interpretar-se como: “se o fato F pertence ao conjunto da hipótese normativa (H_n), então deve ser a consequência também prevista na norma (R_j)”³.

E, por fim, conclui Roque Antonio Carrazza:

Portanto, para regular comportamentos humanos, o Direito, por meio de suas normas (normas jurídicas), sempre *imputa* ao acontecimento de um ato ou fato, a instauração de um *vínculo jurídico*, entre duas pessoas (o sujeito ativo e o sujeito passivo), que renderá ensejo a um *direito subjetivo* e a um correlato *dever jurídico*.

O liame abstrato pelo qual, alguém (o *sujeito ativo*), tem a faculdade de exigir de outrem (o *sujeito passivo*), o cumprimento de uma dada prestação (*objeto*), há nome *relação jurídica*⁴.

Portanto, a relação jurídica tributária nasce quando ocorre a hipótese prevista no texto normativo, criando-se um vínculo obrigacional entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, no qual cabe a um o cumprimento de um dever jurídico enquanto o outro é detentor de um direito subjetivo.

Os próximos pontos deste capítulo serão dedicados ao estudo da relação obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9^a edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 33.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigaçāo Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, pg. 17.

1.2. A obrigacional tributária e seus sujeitos

A relação jurídica tributária nasce da prática de um “ato” previsto no texto legal, sendo este ato, algo comum na vida cível de cunho econômico.

Nesse sentido, Renato Lopes Becho explica que toda relação jurídica tributária nasce de uma “relação intersubjetiva de **interesse tributário**”:

No sistema jurídico brasileiro temos um significativo rol de fatos de interesse para o Estado como ente tributante. Destacam-se os contidos nos arts. 153, 155 e 156 da CF, que preveem as materialidades que, em ocorrendo, farão surgir as relações jurídico-tributária dos impostos relacionados pelos contribuintes. Temos aí os impostos de importação, exportação, renda, operação de circulação de mercadorias e propriedade imobiliária, dentre outros. Usando esses exemplos, as relações intersubjetivas de interesse tributário serão, inicialmente, os negócios de importação a relacionar as pessoas envolvidas (importador e exportador); renda (beneficiário e pagador); operações de circulação de mercadorias (comprador e vendedor); propriedade imobiliária (proprietário e todas as demais pessoas da cidade). Cada um desses fatos é regido por leis específicas: comércio exterior, trabalhista, comércio interno e propriedade, para ficarmos nos mesmos exemplos⁵.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, ocorrida a hipótese descrita na lei, surge uma consequência lógico-semântica que “enlaça” dois ou mais sujeitos em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória⁶.

Pondera Luciano Amaro:

Ao tratar da obrigação *tributária*, interessa-nos a acepção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (*dar, fazer ou não fazer*)⁷.

⁵ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**, 2ª Edição, 2014, Editora Saraiva, São Paulo, pg. 115.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9ª edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 52 e 53.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª edição, Editora Saraiva, pg. 271.

Aliomar Baleeiro ensina que “obrigação⁸ constitui o núcleo do Direito Tributário, como Direito Obrigacional que é⁹. ” Entretanto, diferente daquela estudada pelo Direito Civil, esta é compulsória instituída por lei, ou seja, independe da vontade dos sujeitos.

Dispõe o CTN:

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

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

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

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

Com relação ao “fato” tantas vezes repetido nos ensinamentos doutrinários, explica Roque Antonio Carrazza que, “com a verificação desse fato – e adotados, pela autoridade competente, os procedimentos legais de estilo – instaura-se uma relação jurídica pela qual a pessoa que o realizou deverá recolher, ao fisco ou a quem lhe faça as vezes, uma soma em dinheiro a título de tributo¹⁰”.

Geraldo Ataliba ensina, ainda, que o “o objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos¹¹”.

⁸ O momento exato do nascimento da obrigação tributária também é dissonante na doutrina e no CTN: de acordo com o Código, no artigo 142, a obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador, mas o lançamento constitui o crédito e, somente a partir de então, passa a ser exigível; por outro lado, Roque Antonio Carrazza e Geraldo Ataliba, entre outros, defendem a teoria de a obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador e o lançamento apenas “declara” a sua existência; Paulo de Barros Carvalho, por fim, ensina que tanto o crédito, quanto a obrigação, são constituídos pelo lançamento. Entretanto, a discussão acerca do momento exato do nascimento da obrigação tributária não é o foco do presente estudo, sendo relevante, apenas, o texto legal que define obrigação tributária:

⁹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª edição, Editora Forense, pg. 697.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, pg. 183.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª edição, 13ª tiragem, 2012, Editora Malheiros, pg. 21.

A justaposição lógico-semântica dos sujeitos da obrigação tributária não é unânime a doutrina. Por exemplo, Paulo de Barros Carvalho, que estrutura a norma jurídica em antecedente (descritor) e consequente (prescritor), ensina que o critério subjetivo faz parte da ordem legal, ou seja, faz parte do comando consequente-normativo¹². Já Roque Antonio Carrazza¹³ e Geraldo Ataliba¹⁴, que estruturam a norma jurídica como hipótese, mandamento e sanção, ensinam que o aspecto subjetivo compõe a hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata do fato imponível.

A única unanimidade doutrinária é que a Lei deve definir quem são os sujeitos ativo e passivo, e o CTN indica, além do conceito de obrigação, quem são os sujeitos que a compõe, e explica Hugo de Brito Machado:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma *lei* em sentido restrito, salvo tratando-se de obrigação acessória, como adiante será explicado. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação jurídica entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato imponível*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são os efeitos da incidência da norma¹⁵.

Segundo o artigo 119, o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Por sua vez, de acordo com o artigo 121, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Em palavras simples, Geraldo Ataliba define sujeito passivo:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9ª edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 221.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigaçāo Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, pg. 155.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª edição, 13ª tiragem, 2012, Editora Malheiros, pg. 42.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31ª edição, 2010, Editora Malheiros, pg. 124.

patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá a diminuição patrimonial com a arrecadação¹⁶.

Ainda, no mesmo sentido, complementa Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insusceptível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. Este elemento do vínculo ganha foros de determinação, igualmente, com o procedimento subsuntivo que a ocorrência do fato propicia¹⁷.

Apesar de o sujeito passivo, em teoria, não levantar grandes debates no meio jurídico acadêmico, Roque Antonio Carrazza adverte que “saber ‘quem’ pode ser sujeito passivo tributário tem sido de grande preocupação dos maiores tributaristas¹⁸”, o que sinaliza que a questão pode não ser tão simples quanto parece. Em âmbito constitucional, esclarece o professor:

A Constituição aponta o *sujeito passivo possível* de cada tributo, isto é, a pessoa que poderá ser colocada, pela lei, na contingência de efetuar seu pagamento. É a pessoa que – evidentemente desde que apontada na lei – faz nascer a obrigação tributária, realizando seu *fato imponível* (*fato gerador “in concreto”*). Mesmo nos impostos da competência residual da União (art. 154, I, da *CF*), também chamados *impostos não-discriminados*, embora esta pessoa política tenha a liberdade para fixar-lhes as hipóteses de incidência e as respectivas bases de cálculo, deverá, necessariamente, eleger como *sujeito passivo possível* da exação, a pessoa que realiza seu *fato imponível*. Esta ideia, aliás, transparece cristalina no próprio Código Tributário Nacional, quando, em seu artigo 121, p. único, I, estabelece que o contribuinte é a pessoa que tem “*relação pessoal e direta*” com o *fato imponível*¹⁹.

De acordo com os conceitos acima apresentados, pode-se concluir que uma norma tributária (*Hn*) prevê um fato jurídico (*F*) que, se ocorrido, faz nascer uma relação jurídica entre

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6^a edição, 13^a tiragem, 2012, Editora Malheiros, pg. 86.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9^a edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 223.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigaçāo Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, pg. 159.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigaçāo Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, pg. 159 e 160.

dois sujeitos distintos, um detentor de um direito subjetivo (S') e outro possuidor de uma obrigação jurídica (S''): F€Hn → S'RS''.

Sujeito passivo, entretanto, definido pelo CTN pode ser contribuinte ou responsável:

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.

Explica Aliomar Baleeiro:

O CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. O primeiro é somente quem, por lei, está obrigado a pagar tributo ou pena pecuniária.

Distingue também, dentre os sujeitos passivos da obrigação principal, o *contribuinte*, propriamente dito, e o *responsável*. Este, sem ser contribuinte, tem obrigação de pagar, por efeito de disposição expressa de lei²⁰.

Conforme aponta Renato Lopes Becho, em linguagem acadêmica, será contribuinte quem realiza a materialidade descrita na norma e responsável, todo aquele que, sem ser contribuinte (realizar a materialidade), tiver o dever de recolher tributo por força de lei²¹.

A seguir, os próximos pontos serão dedicados às definições dos sujeitos passivos **contribuintes e responsáveis**, bem como suas devidas implicações legais.

1.2.1. Sujeito passivo contribuinte

De acordo com a definição legal (art. 121, parágrafo único, I, CTN), contribuinte é o sujeito passivo que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerado. Noutras palavras, é aquele previsto originalmente na hipótese de incidência tributária.

²⁰ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11^a edição, Editora Forense, pg. 721

²¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**, 2^a Edição, 2014, Editora Saraiva, São Paulo, pg. 128.

Ensina Geraldo Ataliba que o “sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discrição do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o destinatário constitucional tributário²²”.

Complementa Hugo de Brito Machado:

Sujeito passivo da obrigação principal, diz em seu art. 121, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal, recorde-se, é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. É sempre um *dar*, um *pagar*. O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa. Conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação principal, pode o sujeito passivo ser (a) *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, I) e (b) *responsável*, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, II)²³.

Contribuinte é aquele, segundo Roque Antonio Carrazza, “realizador do *fato imponível* – esta, a regra geral – deve ter seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação²⁴”.

Explica Aliomar Baleeiro:

O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei. Por exemplo, quem importa ou exporta mercadoria; quem emite o título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel ou quem o herda etc. O CTN indica vários desses contribuintes, especificando-os para cada imposto²⁵.

Entretanto, apesar das lições de Roque Antonio Carrazza e Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro faz importante ressalva:

O contribuinte, numa noção rigorosamente técnica, por ser identificado como *a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal*. Essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6^a edição, 13^a tiragem, 2012, Editora Malheiros, pg. 80.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31^a edição, 2010, Editora Malheiros, pg. 145.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigaçāo Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, pg. 160.

²⁵ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11^a edição, Editora Forense, pg. 721

vezes não corresponde a um *ato* do contribuinte, mas sim uma *situação* na qual se encontra (ou com a qual se relaciona) o contribuinte.

É por isso que a figura do contribuinte (como devedor *de tributo*) é *geralmente* identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim, “auferir renda” conduz à pessoa que aufera renda; “prestar serviços” leva ao prestador de serviços; “importar” bens evidencia a figura do importador etc. Dado o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha “realizado” ou “praticado”. Essa pessoa, via de regra, é o *contribuinte*²⁶.

O conceito legal de contribuinte e suas aplicações práticas não geram muito debate na doutrina. Qualquer que seja o conceito adotado, o “contribuinte” será sempre a pessoa prevista como sujeito passivo da obrigação tributária na regra-matriz de incidência. É aquele, pois, descrito na norma geral e abstrata que pratica determinada ação ou está numa peculiar situação jurídica.

O conceito legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, CTN) autoriza a concluir:

I. Contribuinte, por gozar da qualidade de poder praticar o fato gerador da obrigação principal, é sempre quem, em primeira instância, deve realizar o pagamento do tributo aos cofres públicos. Como explicou Roque Antonio Carrazza, é a pessoa que terá o seu patrimônio diminuído²⁷;

II. Contribuinte possui o dever jurídico de pagar tributo, possuindo o sujeito ativo, o direito subjetivo correlato de ver a obrigação cumprida. Assim, é do contribuinte previsto na regra-matriz de incidência que o cumprimento da obrigação principal será exigido em caso de inadimplência;

III. Sobre o prisma processual, se é o contribuinte, em regra, responsável pelo cumprimento da obrigação principal, no caso de demanda judicial será ele também o detentor da capacidade processual para ocupar o polo passivo de eventual execução fiscal;

IV. No caso de haver pagamento indevido ou a maior, o contribuinte sempre terá a qualidade jurídica necessária para demandar qualquer tipo de restituição, resarcimento ou compensação.

A figura do contribuinte como pessoa que pode praticar o fato gerador da obrigação principal ou que se encontra em determinada situação jurídica relevante ao direito tributário é

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18^a edição, Editora Saraiva, pg. 325.

²⁷ Idem 26.

relativamente simples de se enxergar. Contudo, o responsável legal pelo pagamento de tributo já não é assim tão claro, como se verá a seguir.

1.2.2. Sujeito passivo responsável

Vimos que o contribuinte é, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, o “autêntico responsável” pelo recolhimento do tributo e, diferente do responsável, conforme esclarece Luciano Amaro, ele tem “relação pessoal e direta” com o fato gerador²⁸.

Entretanto, o CTN, além de prever a figura do contribuinte, também fala em “responsável”, sendo este a pessoa que sem revestir a condição de contribuinte, possua obrigação pelo cumprimento da obrigação principal em razão de disposição expressa de lei.

Distingue Aliomar Baleeiro:

A importante distinção entre contribuinte e responsável tributário deve seguir tão-somente o critério adotado pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, segundo o qual a diferenciação se norteia pela natureza da relação existente entre o aspecto ou o critério material e o aspecto ou critério pessoal da hipótese de incidência²⁹.

Noutras palavras, ainda que o contribuinte pratique o fato previsto na hipótese de incidência, um terceiro, que não guarda relação com a regra-matriz, deverá cumprir a obrigação tributária principal.

Sobre o tema, ensina Geraldo Ataliba:

Por razões metajurídicas – que não importa aqui recordar precisamente porque juridicamente relevante – o legislador muitas vezes dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração supradescrita, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela.

Assim, ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se por força de lei, para outra pessoa. Isto só é possível quando o desígnio constitucional não seja desacatado³⁰.

²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª edição, Editora Saraiva, pg. 328.

²⁹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª edição, Editora Forense, pg. 723

³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª edição, 13ª tiragem, 2012, Editora Malheiros, pg. 89.

Resta saber, entretanto, como ocorre o chamado “deslocamento” da obrigação tributária da pessoa do contribuinte para a pessoa do responsável. Esclarece Paulo de Barros Carvalho:

Duas são as vias possíveis na fixação da responsabilidade pelo crédito tributário: uma interna ao fato jurídico tributário; outra externa. Esta tem supedâneo na frase excepcionadora que inicia o período – “*Sem prejuízo do disposto neste Capítulo*” – e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos que mencionamos (128 até 138). Na interna, sublinhe-se, a eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa vinculada ao *fato gerador*, haverá de ser colhida, obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma. É o que determina o fato gerador³¹.

É correto afirmar, então, que o contribuinte participa *diretamente* do surgimento da obrigação tributária, por ser ele o ocupante da condição e sujeito passivo na regra-matriz constitucional. Por outro lado o responsável ocupa tal posição *indiretamente*, porque, apesar de não ser a pessoa constitucionalmente obrigada ao cumprimento da obrigação principal – ou seja, apesar de não haver sua descrição na regra-matriz constitucional – lei em *stricto sensu* atribui a ele o dever jurídico de pagar tributo.

Continua Luciano Amaro:

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

Esse personagem (que não é o contribuinte, nem, obviamente, ocupa o lugar de credor) é o *terceiro*, que não participa do binômio *Fisco-contribuinte*³².

Diante dos conceitos acima colacionados, o responsável tributário possui algumas características que Roque Antonio Carrazza resume de forma simples³³:

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9ª edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 230.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª edição, Editora Saraiva, pg. 330.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigaçāo Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, pg. 163.

- i. A atribuição de responsabilidade a terceiro diferente do sujeito passivo original, apesar de ocorrer por razões alheias ao direito tributário, **sempre decorre de lei;**
- ii. O responsável, em relação ao contribuinte, pode ter caráter substitutivo (no qual o contribuinte deixa de ser responsável pelo cumprimento da obrigação principal) ou suplementar (no qual o responsável passa a ser devedor solidário ou subsidiário pelo cumprimento da obrigação principal).

Ainda se poderia acrescentar nos pontos elencados acima, as ponderações de Luciano Amaro que também adverte que o legislador não pode simplesmente escolher *qualquer pessoa* arbitrariamente como responsável pelo recolhimento de tributo, havendo à essa escolha uma série de limitações, como, por exemplo, a necessidade de que o terceiro alheio à regra-matriz constitucional guarde algum tipo de relação jurídica na ocorrência do fato gerador³⁴.

O conceito legal de responsável (art. 121, parágrafo único, II, CTN) autoriza a concluir:

I. Diferente do dever jurídico do **contribuinte** no cumprimento da obrigação tributária principal – que é aquele que pratica originariamente o fato descrito na regra-matriz constitucional – poderá ser atribuir a um terceiro a qualidade de **responsável** pelo pagamento de tributo;

II. A atribuição da responsabilidade tributária somente pode ser feita mediante **lei em stricto sensu**;

III. O responsável tributário deve guardar algum tipo de relação jurídica com a prática do fato gerador ou com a situação fática nele descrita;

IV. O responsável tem o dever jurídico de pagar tributo enquanto o sujeito ativo tem o direito subjetivo de ver a obrigação tributária cumprida;

V. Sobre o prisma processual, em razão da transferência da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação principal, o sujeito ativo poderá demandar somente do **responsável** tributário o cumprimento do tributo quando houver substituição; ou demandar tanto o responsável quanto o contribuinte quando houver solidariedade, sucessão ou transferência subsidiária da responsabilidade tributária.

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18^a edição, Editora Saraiva, pg. 338.

A modalidade mais comum de responsabilidade tributária – aquela que possui maiores implicações no cotidiano prático e jurídico – é a **substituição**, na qual o responsável ocupa o lugar do contribuinte na qualidade de “cumpridor” da obrigação principal.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, o responsável substituto é aquele terá o patrimônio privado diminuído por conta do cumprimento de obrigação tributária.

1.2.3. Sujeito passivo substituto tributário

O mecanismo da substituição tributária tem por objetivo imputar a terceiro, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação principal, sem que este tenha praticado o gerador ou, muito menos, seja aquela pessoa prevista na regra-matriz constitucional.

Regina Helena Costa, ensina fala que o mecanismo da substituição tributária “é utilizado por conveniência de fiscalização e arrecadação tributárias, ilustrando mais uma aplicação do princípio da praticabilidade³⁵, sendo empregado pela lei em várias hipóteses³⁶”.

Entretanto, antes de iniciar uma reiterada flexibilização do direito positivo através da criação de mais e mais realidades muito “jurídicas” e pouco “fáticas”, é necessário pontuar as observações de Paulo de Barros Carvalho, que adverte:

O instituto da substituição desfruta de grande atualidade no Brasil, difundindo-se intensamente como o vigoroso instrumento de controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos. Entretanto, ao mesmo tempo em que responde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade. Afinal de contas, o impacto da repercussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana – propriedade e liberdade –, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador

³⁵ Uma das obras mais relevantes de Regina Helena Costa fala sobre a “praticabilidade e justiça tributária”. Grande defensora do “princípio da praticabilidade”, explica a eminent professora (hoje juíza do STJ) que “a *praticabilidade*, também conhecida como *praticidade*, *pragmatismo* ou *factibilidade*, pode ser traduzida em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequação do ordenamento jurídico” (pg. 53). Isto porque, “a necessidade de aumentar e eficiência da arrecadação de tributos veio a impor a adoção de mecanismos voltados à simplificação do sistema, envolvendo medidas de ordem legislativa e administrativa” (pg. 19) – RHC2.

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 4^a Edição, 2014, Editora Saraiva, pg. 226.

certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos³⁷.

A advertência sempre muito bem-vinda ao debate é a de que o legislador pode, sim, escolher pessoa alheia à regra-matriz constitucional para atribuir a terceiro a responsabilidade tributária pelo recolhimento de tributo. Entretanto, não se trata de uma *carta branca* para que o legislador faça aquilo que bem entender. Deve este, por exemplo, se ater às limitações inerentes ao poder tributar e aos princípios lógico-jurídicos do Ordenamento, assim como todas as outras matérias de Direito.

Ainda, Sacha Calmon Navarro Coêlho explica:

Nos casos de *substituição tributária* a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, *deveria ser o sujeito passivo* (o substituto legal tributário não substitui o contribuinte, mas a pessoa que deveria sê-lo)³⁸.

Substituto, assim, é o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária principal, sendo que essa “responsabilidade” decorre de Lei e foi atribuída por questões jurídicas ou metajurídicas, mas que, de qualquer forma, guarda algum tipo de relação com a ocorrência do fato gerador.

Substituído, é o contribuinte, nas definições do artigo 121, parágrafo único, inciso I do CTN. É aquele que praticou o fato gerador e é aquele descrito como sujeito passivo no critério pessoal da regra-matriz de incidência.

Vale lembrar que, conforme ensina Luciano Amaro, “na *substituição*, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um *substituto tributário legal*³⁹”.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9ª edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 234.

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 11ª Edição, 2010, Editora Forense, pg. 596.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª edição, Editora Saraiva, pg. 333.

Existem diversas formas de substituição tributária, como as chamadas “para trás” ou “para frente”, conforme explica Paulo de Barros Carvalho:

A propósito, convencionou-se distinguir a substituição *para trás* da substituição *para frente*. Na primeira, segundo alguns, deu-se o evento tributado em todos os seus contornos jurídicos. Nada obstante, o legislador, por medidas de garantia e comodidade no procedimento arrecadatório, entende por bem passar à frente, estabelecendo a responsabilidade na operação subsequente, como que prologando o perfil da dívida tributária.

Observe-se que, recolhendo o sujeito passivo dentro da geografia do acontecimento, nesta hipótese há perfeita consonância com as diretrizes constitucionais, pois o legislador está se movendo absolutamente dentro do espaço que lhe foi superiormente atribuído.

Agora, na chama substituição *para frente*, nutrida pela suposição e que determinado sucesso tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando importantes valores constitucionais. Para atenuar os efeitos aleatórios dessa concepção de incidência, acena-se com um expediente compensatório ágil, que possa a qualquer momento ser acionado para recompor a integralidade econômico-financeira da pessoa atingida, falando-se até em lançamentos escriturais imediatamente lavrados nos livros próprios. Por esse modo se pretende legitimar, perante o ordenamento jurídico, a extravagante iniciativa de tributar fatos futuros, sobre os quais nada se pode adiantar⁴⁰.

Dois exemplos clássicos que serão abordados em ocasião própria são a retenção de imposto de renda na fonte e a circulação de mercadoria – ambas chamadas, como explicado, de substituições tributárias “para frente”.

No caso da retenção de imposto de renda, a fonte pagadora, ao invés de repassar a integralidade do pagamento, retém a parte que seria recolhida futuramente pelo contribuinte, presumindo-se que aqueles valores constituem “renda” e, por isso, são objetos de tributação.

Por exemplo, consta na folha salarial de um empregado o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Entretanto, quando for receber de seu empregador, este se vale apenas da quantia de R\$ 7.250,00 (sete mil duzentos e cinquenta reais), tendo em vista que R\$ 2.750,00 (dois mil setecentos e cinquenta reais) foram retidos em critério de imposto sobre a renda, presumindo-se que o salário adquirido está dentro do conceito de disponibilidade jurídica ou econômica.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9^a edição, Editora Saraiva, 2012, pg. 235.

No outro caso, um comerciante que circula mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, vende uma mercadoria que vale R\$ 100,00 (cem reais) mas cobra do seu comprador a quantia de R\$ 118,00 (cento e dezoito reais), sendo a quantia de R\$ 18,00 (dezoito reais) referente à venda que o adquirente da mercadoria “provavelmente” vai fazer no futuro.

Em ambos os casos, ocorre a substituição do sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista que a lei assim determina. Porém, note-se que os substitutos guardam algum tipo de relação com o fato gerador descrito na regra-matriz de incidência constitucional. Além disso, uma vez transferida a responsabilidade pelo pagamento do tributo, o contribuinte original fica exonerado de qualquer tipo de obrigação principal relativa ao crédito tributário.

1.3. Conclusões sobre a sujeição passiva na obrigação tributária

Ao longo deste primeiro capítulo, ficaram estabelecidos algumas questões sobre contribuinte, responsável e substituto tributário, as quais serão relevantes com o desenvolvimento deste trabalho.

De acordo com as lições de Roque Antonio Carrazza, a Constituição, além de distribuir competências e estabelecer limitações ao poder de tributar, traçou a regra-matriz de incidência de todos os tributos⁴¹.

Está, na regra-matriz constitucional, todos os critérios essenciais que devem ser preenchidos para que ocorra o fato gerador e, por consequência, faça nascer a obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, sintetiza a regra-matriz, basicamente, em cinco critérios: material, espacial, temporal, **pessoal** e quantitativo⁴².

Assim, a Constituição discriminou quem pode ser o sujeito passivo de todos os tributos.

O CTN, por sua vez – cuja função é essencial estabelecer as normas gerais em matéria tributária⁴³ – deu o conceito jurídico de sujeito passivo, definindo-o como contribuinte e responsável (este, por sua vez, como substituto, solidário ou subsidiário).

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª edição, 2011, Editora Malheiros, pg. 428.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 15ª edição, 2003, Editora Saraiva, pg. 349.

⁴³ Recebido como Lei Complementar pela Constituição de 1988 – art. 146, CR.

Além disso, quando há a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo, vai com ela todos os seus direitos e obrigações, como, por exemplo, o de demandar e ser demandado perante o Fisco quando há um pagamento indevido ou a maior ou, então, inadimplência tributária.

Ao longo de sua obra, Paulo de Barros Carvalho afirma por diversas vezes que o direito tributário é autônomo, mas que a ele se aplica todas as normas e conceitos de direito em geral, como o Direito Constitucional e a Teoria Geral do Direito⁴⁴.

De acordo com Teoria Geral do Direito, todo direito está adstrito a uma obrigação e, consequentemente, toda obrigação está adstrita a um direito. Portanto, em direito tributário, o detentor da obrigação de pagar tributo também é detentor do direito de demandar e de ser demandado judicialmente em relação a qualquer questão correlata.

O substituto ou responsável pelo recolhimento do tributo se sub-roga em todas as obrigações e direitos inerentes ao contribuinte originariamente previsto na regra-matriz constitucional.

Ainda, neste mesmo sentido, advertiu-se que o legislador tributário não é totalmente livre para atribuir, arbitrariamente, terceiro estranho à relação jurídica ao seu cumprimento. Em primeiro lugar, deve ser respeitada a *lei em stricto sensu*, ou seja, somente uma Lei específica (e válida) pode atribuir a responsabilidade tributária a alguém. Além disso, esse “alguém” não pode ser pessoa completamente estranha à relação jurídica tributária, vale dizer, ao fato gerador, conforme explica Luciano Amaro:

O Código Tributário Nacional (art. 121, parágrafo único, II) aparentemente autoriza *qualquer indivíduo* (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição de responsável, desde que isso se dê por *lei expressa*.

Já o art. 128 diz que a lei pode eleger *terceiro* como responsável, se ele estiver *vinculado* ao fato gerador. Por aí já se vê que não se pode responsabilizar *qualquer terceiro*, ainda que por *norma legal expressa*.

Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também *não é qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 15^a edição, 2003, Editora Saraiva, pg. 15.

permite a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*⁴⁵.

A sujeição passiva em matéria tributária não seria objeto de estudo de tantos autores se fosse respeitada a regra-matriz constitucional e as limitações previstas ao poder de tributar. Entretanto, em diversos casos, fica evidente a arbitrariedade do Poder Público como um todo em vilipendiar normas e garantias dos contribuintes.

Nos próximos capítulos, serão estudados alguns casos em que a regra-matriz não é respeitada.

⁴⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18^a edição, Editora Saraiva, pg. 338.

2. A responsabilidade tributária e a pessoa jurídica

2.1. A pessoa jurídica como “contribuinte”

A doutrina faz diversas reflexões sobre a sujeição passiva em matéria tributária, debatendo e criticando sobre os conceitos de contribuinte, responsável solidário, responsável por sucessão, responsável substituto etc.

Se estudar a sujeição passiva em matéria tributária, em abstrato, já é uma tarefa árdua, abordar o tema em concreto aumenta – e muito – o debate sobre a questão, bem como as diversas interpretações sobre a temática, criando abismos de distância entre o entendimento do particular e o entendimento da administração pública.

Neste primeiro momento, antes de se falar na responsabilidade dos sócios propriamente ditos, é necessário fazer um breve aparte sobre questões do Direito Empresarial que possuem reflexos no Direito Tributário.

Como esclarece Fábio Ulhôa Coelho:

A pessoa jurídica empresária é cotidianamente denominada de “empresa”, e seus sócios são chamados de “empresários”. Em termos técnicos, contudo, empresa é a atividade, e não a pessoa que a explora; e empresário não é o sócio da sociedade empresarial, mas a própria sociedade. É necessário, assim, acentuar de modo enfático que o integrante de uma sociedade empresária (o sócio) *não é o empresário*; não está, por conseguinte, sujeito às normas que definem os direitos e deveres do empresário. Claro que o direito também disciplina a situação do sócio, garantindo-lhe direitos e imputando-lhe responsabilidades em razão da exploração da atividade *pela sociedade de que faz parte*. Mas não são os direitos e as responsabilidades do empresário que cabem à pessoa jurídica; são outros, reservados pela lei os que se encontram na condição de sócio⁴⁶.

“Sócio”, portanto, no desenvolvimento deste trabalho, será a **pessoa física** que compõe o quadro societário da pessoa jurídica devidamente registrada.

Além disso, até mesmo como explica Fábio Ulhôa Coelho, existem cinco formas diferentes de sociedade. Entretanto, três delas caíram quase que em desuso e apenas duas das

⁴⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**, 18^a edição, Editora Saraiva, 2007, pg. 126.

cinco formas admitidas pelo direito estão em vigor: a sociedade de responsabilidade limitada e as sociedades anônimas⁴⁷.

Nas outras modalidades de sociedade, os sócios – pessoas físicas – respondem diretamente com o seu patrimônio pela pessoa jurídica, havendo, na maior parte das vezes, confusão de responsabilidade e de bens entre sócio e sociedade. Nestes casos, obviamente, os sócios são devidamente “contribuintes” (exatamente aqueles previstos nos art. 121, parágrafo único, I do CTN) e, assim, não há que se falar em qualquer tipo de responsabilidade tributária.

Nas lições de Regina Helena Costa, os sócios que respondem com seu patrimônio pela sociedade – na presença de confusão de obrigações – seriam chamados de *sujeitos passivos diretos*, razão pela qual não há que se falar em “responsável” pelo recolhimento de tributo, mas sim, em “contribuintes”⁴⁸.

Voltando às sociedades, objeto deste estudo – limitadas e anônimas – Fábio Ulhôa Coelho ensina que “três exemplos ilustram as consequências da personalização da sociedade empresária: a titularidade obrigacional, a titularidade processual e a responsabilidade patrimonial⁴⁹”.

Titularidade obrigacional implica que todos os vínculos obrigacionais oriundos da exploração da atividade empresarial são da pessoa jurídica para com terceiros – o que significa que os sócios (pessoas físicas) não tem qualquer tipo de obrigação neste sentido. **Titularidade processual** implica na personalização da sociedade empresária para demandar e ser demandada em juízo nos processos relacionados às suas obrigações. Por fim, a **responsabilidade patrimonial** – de acordo com Fábio Ulhôa Coelho, a mais importante característica das pessoas jurídicas – estabelece a completa separação dos patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física, inexistindo qualquer tipo de comunhão ou condomínio dos sócios relativamente aos bens sociais⁵⁰.

⁴⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**, 18^a edição, Editora Saraiva, 2007, pg. 127.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 4^a Edição, 2014, Editora Saraiva, pg. 210.

⁴⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**, 18^a edição, Editora Saraiva, 2007, pg. 32.

⁵⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**, 18^a edição, Editora Saraiva, 2007, pg. 33.

Conforme estudamos no capítulo anterior, nada impede que a regra-matriz constitucional estabeleça que uma pessoa jurídica seja sujeito passivo de uma obrigação tributária. Nestes casos, tais pessoas jurídicas são denominadas “contribuintes” propriamente ditos.

Por exemplo, se uma sociedade limitada auferir disponibilidade jurídica ou econômica da renda, deve ser esta contribuinte do Imposto sobre a Renda previsto na Constituição no seu artigo 153, inciso III (chamado de IRPJ).

Uma pessoa jurídica pode circular mercadorias ou serviços, industrializar, importar ou exportar produtos, ser proprietária de veículo automotor ou de propriedade predial e territorial urbana etc.

Em todos esses casos a pessoa jurídica será “contribuinte” (art. 121, parágrafo único, I do CTN) e por isso, à ela é atribuída o dever de pagar tributo aos cofres públicos.

Vale dizer que Roque Carrazza, como já citado anteriormente, menciona que “contribuinte” é a pessoa que terá o seu patrimônio diminuído por conta do pagamento de tributo – patrimônio este que de titularidade autônoma da pessoa jurídica, não podendo este se confundir com a pessoa física do sócio.

Entretanto, conceitua Fábio Ulhôa Coelho, complementado por Maria Rita Ferragut, “*empresa* é definida como sendo a atividade econômica organizada, que vista à obtenção de lucros⁵¹ – ou seja, a “*empresa*” ou, também, a “*pessoa jurídica*”, não existem propriamente dita no mundo dos fatos. Não é algo que se pode “ver” ou se pode “tocar”.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, o direito “cria” a sua própria realidade e a pessoa jurídica é mais uma de tantas outras ficções jurídicas. Por este motivo, a sociedade empresarial exerce sua atividade por intermédio de seus administradores.

Por exemplo, a pessoa jurídica, ainda que seja titular de “renda” propriamente dita, não tem mãos, braços, pés ou pernas para emitir um boleto e efetivamente pagar o tributo em uma agência bancária. Esta ação não pode ser desempenada por uma “ficação jurídica”, mas sim, por

⁵¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 2.

uma pessoa física, uma pessoa real, alguém que exista no mundo dos fatos e não apenas no mundo do direito. Tais pessoas são os “administradores”.

Conforme explicou Ulhôa Coelho, o patrimônio e as obrigações da pessoa jurídica são autônomos, não podendo haver confusão entre os direitos e deveres da sociedade empresarial e dos seus administradores.

O artigo 1.011 do Código Civil estabelece que “o administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e **probo** costuma empregar na administração de seus próprios negócios”.

Maria Rita Ferragut adverte:

O conceito de um homem probo é altamente subjetivo, da mesma forma que o cuidado e a diligência que cada pessoa costuma empregar na condução de seus próprios negócios são relativos. Alguns provavelmente serão mais cuidados, observadores e diligentes do que os outros, variando de acordo com a formação e os valores de cada indivíduo. Como seria possível, então, estabelecer um critério apto a fixar o mínimo de cautela e diligência necessário ao exercício da administração?⁵²

A leitura do próprio artigo 1.011 do Código Civil – complementada pelas explicações da doutrina – indica que o sócio administrador pode, às vezes, deixar de cumprir com as obrigações da pessoa jurídica administrada, tornando-se inadimplente com o dever jurídico que lhe é imposto – por responsabilidade solidária, conforme artigo 134 do CTN.

Alguns destes casos serão estudados no desenvolvimento deste capítulo.

2.2. A responsabilidade do administrador (art. 134, CTN)

Ponderamos dizer, até o presente momento, que é a regra-matriz constitucional que indicará os critérios para a incidência tributária, dentre eles, o critério pessoal, sendo o sujeito ativo da obrigação tributária a administração pública (ou o estado) e sujeito passivo a pessoa física ou jurídica que pratica determinado ato ou se encontra em determinada situação.

Vimos, também, que o sujeito passivo previsto na regra-matriz constitucional é chamado de “contribuinte” ou “sujeito passivo **direto**”, sendo ele, em regra, o responsável pelo adimplemento da obrigação principal. Entretanto, a Lei (e somente ela) pode atribuir a um

⁵² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1^a Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 8.

terceiro, a “responsabilidade” pelo cumprimento da obrigação principal, sendo este chamado pela doutrina de “sujeito passivo **indireto**”, que pode ser substituto, solidário, sucessor ou subsidiário.

Já neste capítulo, estudamos que a pessoa jurídica – uma ficção do mundo do direito – possui personalidade autônoma e é detentora de *direitos* e *obrigações* que não se confundem com os das pessoas físicas dos seus sócios.

Entretanto, à estes, é atribuída a responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação principal, conforme artigo 134, inciso III 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:

(...)

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

Renato Lopes Becho, em sua tese de doutorado – Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária – ao citar o artigo acima transcrito, questiona:

Salta aos olhos o primeiro requisito para aplicação do artigo: a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Quais são essas hipóteses? Só a riqueza dos acontecimentos da vida social podem comprovar⁵³.

Completa ainda o autor afirmando que “nossa interpretação para o artigo 134 é no sentido de permitir a cobrança de quem deva ser cobrado, ou seja, dos contribuintes (sujeitos passivos constitucionais e sujeitos passivos legais), por meio de seus representantes postos na norma⁵⁴”.

A questão da responsabilidade dos sócios na administração da pessoa jurídica é matéria que gera tanto conflito entre o particular e a administração pública que Heleno Taveira Torres reuniu diversos autores para estudarem a matéria, organizando uma obra intitulada “Desconsideração da Personalidade Jurídica e seus Efeitos Tributários”.

⁵³ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributaria**, 2º Edição, 2007, Editora Dialética, pg. 234.

⁵⁴ Idem 53.

Nessa obra, Arnoldo Wald e Luiza Rangel de Moraes ao se depararem com o tema do regime da responsabilidade dos sócios e administradores pelas obrigações sociais, afirmam que “o regime de responsabilidade dos administradores será ditado pelo contrato social”, aplicando-se, supletivamente, todas as disposições do Código Civil sobre a matéria⁵⁵.

Ocorre que a responsabilidade dos sócios previstas no Código Civil não é a mesma “responsabilidade” do Código Tributário Nacional, uma vez que a primeira é abordada sobre o prisma do direito privado – ou seja, dos sócios perante terceiros (pessoas de direito privado) ou, então, entes estatais (pessoas de direito público) no desempenho de atividade característica dos particulares – enquanto a outra, por sua vez, trata das relações de direito público – ou seja, dos sócios perante o Estado (pessoas de direito público no desempenho de suas funções).

Maria Rita Ferragut explica que o artigo 134 do CTN cria uma nova relação jurídica tributária, havendo, de um lado, o administrador e, do outro, a administração pública (ou, como ela chama, simplesmente o “Fisco”)⁵⁶.

Entretanto, essa nova “relação jurídica” está condicionada a três requisitos essenciais:

- i. Constatação da intervenção ou da omissão do agente a um dever legal que deveria ter sido observado e;
- ii. Impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos;
- iii. Necessidade de o terceiro haver concorrido para o descumprimento da obrigação tributária (citada neste item “i”).

Percebe-se que as lições de Fábio Ulhôa Coelho, citadas no início deste capítulo, são de suma importância para compreensão do tipo de responsabilidade que estamos estudando. Segundo ele, a personalidade jurídica implica, dentre outras características, a completa distinção das obrigações e do patrimônio entre sócios e empresa.

Ainda, na análise do artigo 134 do CTN, deve-se fazer a importante distinção apresentada por Edison Carlos Fernandes, em obra organizada por Ives Gandra da Silva

⁵⁵ TORRES, Héleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, Edição Única, 2005, Editora Quartier Latin, pg. 238.

⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 110.

Martins, no sentido de que pode existir dois tipos de administradores distintos: o de **função representativa** e o de **função interveniente oficial**:

Depois, a responsabilidade de terceiros está relacionada a duas circunstâncias (funções), quais sejam: representativa, legal ou voluntária, e interveniência oficial, propriamente dita. Tais circunstâncias se extraem do rol de terceiros quem pode ser atribuída a responsabilidade trazida nos incisos do art. 134 do CTN. Vamos, pois, analisa-los.

- a) Função representativa: nessa circunstância ganha relevo a disposição legal acerca da capacidade tributária, nos termos do art. 126 do CTN, segundo o qual tal capacidade independe da capacidade civil das pessoas físicas ou da regularidade das pessoas jurídicas. Portanto, mesmo as pessoas físicas, que, nos termos da legislação civil, são incapazes de realizar atos jurídicos, e as pessoas jurídicas que, à luz da mesma legislação civil, não estão regulares, podem ser sujeitos passivos de tributos. Se assim é, faz-se necessário que a lei tributária disponha sobre quem responderá por tais tributos, no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte (pessoa física incapaz ou pessoa jurídica irregular). Nesse sentido, nos casos de pessoas físicas, os terceiros responsáveis são seus representantes legais ou contratuais (voluntários), isto é (art. 134, I, II, III, IV do CTN): pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros e inventariantes. De outro lado, no caso de pessoas jurídicas, são terceiros responsáveis (art. 134, III, V e VII do CTN): administradores de bens de terceiros, síndico no caso da massa falida, comissário no caso de concordata e os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
- b) Função interveniente oficial: são também responsáveis os auxiliares da Administração, tais como os tabeliões, os escrivães e demais serventuários de ofício (art. 134, VI do CTN). A responsabilidade desses intervenientes oficiais refere-se aos tributos devidos pelos atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício⁵⁷.

A empresa (pessoa jurídica) tem as suas próprias obrigações e o seu próprio patrimônio, que não pode ser confundido com o patrimônio do sócio (pessoa física) ou suas obrigações – pelo menos nas modalidades ora estudadas (Ltda. e S.A.)

A partir daí, questiona Maria Rita Ferragut:

O segundo item (impossibilidade de se exigir do contribuinte do crédito) requer que analisemos as características da responsabilidade. Seria ela solidária, já que o artigo determina que “respondem solidariamente com este”? Ou subsidiária, tendo em vista a afirmação de que: “Na possibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”? Ou Ambas?

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade Tributária**. Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980, pg. 298 e 299.

Não temos dúvida que o artigo 134 do CTN contempla apenas a subsidiariedade⁵⁸.

José Eduardo Soares de Melo, no mesmo sentido, afirma que a responsabilidade a que se refere o artigo 134 do CTN é subsidiária, uma vez que, sendo possível a exigência do tributo da pessoa jurídica, não se pode exigir-lo da pessoa física⁵⁹.

Hugo de Brito Machado, em sentido diverso, entende que nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este os administradores de seus bens pelos tributos devidos⁶⁰.

Contudo, uma vez que a lei não permite que o terceiro se responsabilize pela dívida sem que o credor se certifique de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível, como bem está escrito no texto legal.

Regina Helena Costa, por sua vez, fala que “o dispositivo considera a *culpa* dos terceiros apontados para atribuir-lhes a responsabilidade tributária, em razão do descumprimento de deveres de *fiscalização* e de boa administração” e, neste contexto, a “simples inadimplência da obrigação pela pessoa jurídica, embora constitua infração à lei tributária, não acarreta a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado⁶¹”.

A controvérsia sobre subsidiariedade ou solidariedade persiste na doutrina, sem que haja solução para a questão. Existem diversos posicionamentos – diga-se, bem fundamentados – em sentidos diferentes.

Nos tribunais, o assunto já foi discutido por diversas vezes até que, em maio de 2010, o STJ pacificou a discussão e editou a súmula n. 450, cujo enunciado diz:

⁵⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 111.

⁵⁹ MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, 10ª Edição, 2012, Editora Dialética, pg. 297.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31ª edição, 2010, Editora Malheiros, pg. 162.

⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 4ª Edição, 2014, Editora Saraiva, pg. 225.

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

Como sempre há alguma exceção no Direito, após pesquisas junto ao CARF, foram levantados alguns acórdãos no sentido de que, quando há prestação de serviço com sessão de mão de obra, tanto o prestador quanto o tomador respondem solidariamente pelo recolhimento da contribuição previdêncial dos empregados que realizarem a empreitada⁶².

Excetuando-se o caso das contribuições previdenciárias, não há menção nos tribunais judiciais ou administrativos de outras hipóteses do reconhecimento de responsabilidade solidária entre os sócios-administradores e a pessoa jurídica administrada.

Explica Luciano Amaro:

O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade *solidária* casos de *impossibilidade* de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade *subsidiária*. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o artigo 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo não cuida de responsabilidade *solidária*, mas *subsidiária*, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte⁶³.

Portanto, podemos concluir que:

I. As pessoas jurídicas não existem no mundo dos fatos. São ficções criadas pelo direito no intuito de garantir “personalidade jurídica” à uma atividade empresarial desempenhada pelos sócios;

II. Entre a pessoa física dos sócios e a pessoa jurídica empresarial (desde que nas modalidades Ltda. e S.A.) não há qualquer tipo de confusão patrimonial ou obrigacional, sendo completamente distintas as obrigações de um das de outro;

III. O artigo 134 do CTN autoriza que, quando: i. Haja inadimplência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte; ii. Seja impossível a cobrança ou exigência do cumprimento por parte deste; iii. Haja nexo de causalidade; poderão as pessoas

⁶² Acórdãos n. 2803-003.554, 2302-003.242, 2301-003.926 do CARF.

⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18^a edição, Editora Saraiva, pg. 352.

físicas responsáveis pela administração responder **subsidiariamente** pelo cumprimento da obrigação tributária principal.

Por derradeiro, é essencial a transcrição de outra lição de Renato Lopes Becho:

Por último, há uma importante limitação à responsabilidade disposta no parágrafo único, a abranger apenas os encargos de caráter moratório. Com isso, afastou o Código a exigibilidade, por parte do Fisco, das penalidades propriamente ditas. Em que pese o fato de que trabalhar sobre as escolhas legislativas não faz parte do nosso campo de interesse, não nos furtamos em justificar o motivo que deve ter levado a essa decisão. Se o responsável tivesse que recolher multas, certamente iria descontá-las do patrimônio do sujeito passivo – patrimônio esse que está sob sua guarda. Se divergisse, o contribuinte veria infligido seu patrimônio em resposta a atos que não praticou, em punição que nada lhe adiantaria (não serviria nem para que evitasse nova ação contrária à previsão legal)⁶⁴.

Todo este ponto foi dedicado ao estudo da “mera inadimplência” por parte do sujeito passivo direto (pessoa jurídica) da obrigação tributária principal, sem que haja qualquer tipo de abuso de poderes na administração, prática de ato ilícito ou criminoso.

Na continuação deste capítulo serão estudados os casos previstos no artigo 135 do CTN, em que os administradores agem fora das atribuições que lhes foram dadas e/ou além dos limites que a Lei permite.

2.3. Responsabilidade pessoal de terceiros (art. 135, CTN)

Diferentemente do artigo 134, o artigo 135 do CTN trata da responsabilidade pessoal pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei:

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.

Sobre a responsabilidade “pessoal” (do artigo 135) em comparação com a responsabilidade “subsidiária” (do artigo 134), menciona Luciano Amaro:

⁶⁴ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**, 2º Edição, 2007, Editora Dialética, pg. 234.

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda *pessoalmente*. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”.

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, “pessoalmente”⁶⁵.

Ainda, sobre o tema, aponta Renato Lopes Becho:

Por meio de esforço imperativo, identificamos variações entre os dois textos (artigos 134 e 135), já que não é razoável imaginarmos que o legislador simplesmente laborou em duplicidade. A análise cuidadosa do *caput* dos dois artigos dirime qualquer aparente duplicidade entre eles.

A dúvida é porque o primeiro dos incisos traz para essa norma todas as pessoas previstas no artigo anterior. O que eles têm de diferente? Justamente as diferenças dispostas no *caput*. De fato, ao artigo 135 já determina a responsabilidade *pessoal* do agente. Isso significa que, ao contrário do artigo 134, nos casos em que se aplicar o artigo 135, o *sujeito passivo da obrigação tributária* não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária⁶⁶.

Apenas da leitura do artigo, podemos concluir:

- i. No artigo 134, a responsabilidade dos administradores será subsidiária, enquanto no artigo 135, a responsabilidade é *pessoal*, ou seja, opera-se em caráter **substitutivo** ao sujeito passivo da obrigação principal original;
- ii. São requisitos para aplicação do artigo 134 a inadimplência, a impossibilidade da cobrança e a relação com o fato gerador, enquanto para aplicação do artigo 135 é necessário a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei.

Neste sentido, ensina Maria Rita Ferragut:

Não temos dúvidas em afirmar que ela [a responsabilidade] é *pessoal*. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário de qualquer obrigação. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.

⁶⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18^a edição, Editora Saraiva, pg. 354.

⁶⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**, 2º Edição, 2007, Editora Dialética, pg. 237.

Assim, a responsabilidade é pessoal, e não é subsidiária ou solidária⁶⁷.

Parece que não existem dúvidas que, nos casos em que respondem pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. Entretanto, é imprescindível, como questiona Paulo de Barros Carvalho, delimitar quais seriam esses “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei”.

Em relação à “infração de lei”, à qual se refere o *caput* do artigo 135 do CTN, o entendimento do Fisco é o de que a lei, em seu modal deôntico, determina que, acontecido determinado fato, uma pessoa tem a obrigação, proibição ou autorização para fazer ou deixar de fazer algo. Quando esta ordem ou vedação é violada, ocorre a chamada “infração de lei”.

Por exemplo: aquele que auferir renda deve pagar tributo. Logo, aquele que deixa de recolher o tributo, infringe a lei.

A constatação de causa e consequência, entretanto, não parece ser a maneira mais precisa de se apurar eventuais infrações à lei, conforme reflexões de Renato Lopes Becho:

Não compartilhamos com os argumentos usualmente utilizados em defesa pelo Fisco, de que deixar de recolher tributo é infração à lei nos moldes previstos no artigo 135. Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondentes fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da empresa⁶⁸.

Ainda, no mesmo raciocínio, segundo Paulo de Barros Carvalho, o primeiro erro que se pode cometer é adotar o conceito de “infração de lei” ou de “excesso de poderes” adotado pelos civilistas⁶⁹.

Ora, o Direito Civil não é regido pelo princípio da estrita legalidade. Ao contrário, cabem aos civis fazer qualquer coisa que não lhes seja vedado – tratando-se de uma disciplina regida pelos princípios do Direito Privado.

⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 118 e 119.

⁶⁸ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**, 2º Edição, 2007, Editora Dialética, pg. 247.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 15ª edição, 2003, Editora Saraiva, pg. 476.

Por outro lado, o Direito Tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade, que, segundo Paulo de Barros Carvalho, é um princípio que traça uma diretriz axiológica que vem a “acrescer os rigores procedimentais em matéria de tributo, dizendo mais do que isso: estabelece que a lei adventícia traga, no seu bojo, os elementos descritores do fato jurídico e dos dados prescritores da relação obrigatoria. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária⁷⁰”.

Pois bem, diferente do Direito Civil, no Direito Tributário somente pode ser considerado “excesso de poderes” aquilo que a lei disse que é – aplicando-se as normas gerais em matéria tributária no caso de carência legiferante.

Já mencionamos no capítulo anterior que Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carrazza, por exemplo, estruturam a norma jurídica em hipótese, mandamento e sanção. Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, fala de antecedente (descritor) e consequente (prescritor), sendo a sanção uma norma jurídica autônoma com antecedente e consequente próprios, distintos daquela norma jurídica inicial.

Neste sentido, segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, a responsabilidade pessoal dos administradores tem natureza jurídica de “sanção” por conta do descumprimento de outra norma jurídica – aquela que fala do dever zelo e responsabilidade na administração da pessoa jurídica – possuindo antecedente e consequente próprios:

A relação sancionatória vem mencionada no prescritor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para sua identificação, num caso concreto. A norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providencia desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no consequente⁷¹.

Em razão de seu caráter sancionatório, a aplicação do artigo 135 do CTN possui severas restrições na doutrina, cada autor contribuindo com uma parcela do arcabouço jurídico de fundamentos no sentido de restringir as arbitrariedades praticadas pela administração pública.

Por exemplo, Maria Rita Ferragut defende que “nem sempre é simples caracterizar um ato de gestão como lícito ou ilícito”, porque “ilícito é ato jurídico voluntário, omissivo ou comissivo, contrário ao comportamento exigido da norma jurídica”, que “é sinônimo de

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 15^a edição, 2003, Editora Saraiva, pg. 478.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 15^a edição, 2003, Editora Saraiva, pg. 486 e 487.

infração⁷²". Noutras palavras, dolo ou culpa influem diretamente na sanção das condutas consistentes em “infringir a lei” ou “excesso de poderes” descritas no *caput* do artigo 135.

Nesse sentido, Renato Lopes Becho complementa afirmando que a apuração do ilícito se deve fazer em procedimento administrativo próprio com direito amplo de defesa e contraditório, podendo o administrador se defender das acusações que lhes são feitas – o que, de imediato, já afasta qualquer tipo de aplicação sumária do artigo 135.

2.4. Conclusões sobre a responsabilidade tributária do terceiro administrador

A pessoa jurídica é uma ficção criada pelo direito. Apesar de ser detentoras de direitos e obrigações, ela não possui vontade própria e nem um corpo físico para fazer algo que a lei autorize ou permita.

A “vontade” (em analogia aos direitos da personalidade) é exercida, então, por intermédio dos seus administradores, na prática dos “atos de gestão”.

Entretanto, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio da pessoa física que a administra. Ao contrário, tratam-se direitos e obrigações completamente autônomos e distintos e, exatamente por esse motivo, em primeiro olhar, os sócios (ou administradores) não possuem qualquer tipo de responsabilidade tributária. Não são solidários, terceiros ou subsidiários, mas sim, pessoa completamente estranha ao descrito na regra-matriz constitucional.

Seria assim se não fossem os artigos 134 e 135 do CTN, que falam sobre a responsabilidade tributária de terceiros, que autoriza, em determinadas circunstâncias, que os sócios administradores sejam demandados ao pagamento de tributo.

No caso do artigo 134, a responsabilidade é *subsidiária*, uma vez que somente pode ser exigido o cumprimento da obrigação tributária dos sócios (pessoa física) se o cumprimento dessa for impossível de ser exigido do contribuinte original (pessoa jurídica).

⁷² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 102 e 103.

Deve haver, além disso, obviamente, a inadimplência por parte do sujeito passivo direto e, somente assim se passa à cobrança do sujeito passivo indireto – o qual, ainda, deve, necessariamente, guardar algum tipo de relação com o fato gerador da obrigação principal.

Por outro lado, o artigo 135 estabelece a responsabilidade *pessoal*, ou seja, em caráter *substitutivo* do sujeito passivo direto (contribuinte pessoa jurídica), passando o sujeito passivo indireto (responsável pessoa física) a ocupar o seu lugar na relação jurídica tributária.

Noutras palavras, deixa-se de exigir o pagamento do tributo da empresa e se passa a exigir dos seus sócios administradores.

Entretanto, a responsabilidade pessoal somente pode ser reconhecida quando haver ato jurídico praticado com excesso de poderes ou em contradição com a lei, desde que tais atos ilícitos sejam dolosos (voluntários) – cuja apuração depende de procedimento administrativo sujeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Tais restrições existem no nosso Ordenamento Jurídico no intuito de se restringir a atividade do Fisco, protegendo o contribuinte das arbitrariedades impostas pelo Estado.

Vale lembrar que, inexistindo a prática de atos ilícitos e sendo possível a exigência do cumprimento de tributo da pessoa jurídica, a obrigação tributária, *em hipótese alguma*, poderá recair sobre a pessoa dos sócios administradores.

Por derradeiro, após refletir muito sobre o tema, Renato Lopes Becho conclui:

Teríamos que referida separação (entre pessoas físicas e jurídicas) valeria apenas para os atos lícitos, o que não é de todo inverídico, mas para afastar a *personalidade* da empresa é preciso caminho próprio (desconsideração da personalidade jurídica). Sem haver cautela, se a passagem da pessoa jurídica para a pessoa física (sócio ou administrador) puder ser feita sem critérios rígidos, nós teremos rompido com uma estrutura milenar de separação, com prejuízo evidente para o desenvolvimento social⁷³.

Apesar dos apontamentos feitos pela doutrina (e por parte da jurisprudência), veremos nos próximos capítulos que, não raramente, os direitos e garantias do contribuinte – como, por exemplo, a autonomia das obrigações e dos deveres da pessoa jurídica, ou, também, de não ver dele cobrado tributo cujo fato gerador não lhe seja (nem hipoteticamente) correspondente – são

⁷³ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributaria**, 2º Edição, 2007, Editora Dialética, pg. 243

violados pela administração pública. Alguns destes casos serão estudados nos próximos capítulos.

3. A responsabilidade de terceiros no processo de execução fiscal

3.1. Breve cronologia sobre a constituição da obrigação tributária

Conforme já foi mencionado no primeiro capítulo desta monografia, a doutrina é divergente quanto ao momento exato do nascimento da obrigação tributária. Entretanto, tais debates não são o foco deste trabalho acadêmico e, por isso, o assunto não será abordado com maior profundidade.

Da sistemática simples trazida pelo Código Tributário Nacional, sem que se adentre nas profundas discussões que o tema pode levar, a constituição da obrigação tributária surge na seguinte ordem:

1. Há a previsão legal de um ato jurídico ou de uma situação jurídica que, se verificados (**antecedente**) que, se verificado, dá origem a um dever jurídico – pagar tributo – e um consequente direito subjetivo – receber tributo – (**consequente**);
2. Caso haja inadimplência da obrigação tributária (descumprimento do **consequente**) serão iniciados os procedimentos de cobrança.

Na doutrina de Roque Carrazza e Geraldo Ataliba, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária que deve ser cumprida pelo contribuinte – no caso – a pessoa jurídica.

Neste primeiro cenário, em que não há a inadimplência e a impossibilidade da cobrança do contribuinte, não há que se falar na configuração de qualquer responsável por força do artigo 134 do CTN. Por outro lado, não havendo sido praticado nenhum ato com excesso de poderes ou infração de lei, também não á que se falar em responsabilidade pessoal de terceiros (sócios), conforme ordena o artigo 135.

Haverá responsabilidade pessoal dos administradores, conforme mencionado no capítulo anterior, apenas nas hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN – desde que reunidos todos os requisitos legais para a aplicação dos citados dispositivos. Caso contrário, é responsável pelo recolhimento do tributo o “contribuinte” – pessoa que praticou o fato gerador descrito na regra-matriz constitucional.

Persistindo a inadimplência por parte do contribuinte, a Fazenda Pública não pode, por meios próprios (autotutela) efetuar constrições patrimoniais que tem por objetivo expropriar o

contribuinte de algo que lhe pertence (por exemplo, efetuar penhora). Tais constrições somente podem ser autorizadas mediante ação judicial – no caso, a de execução fiscal (prevista na Lei n. 6.830/80).

Entretanto, antes de se entrar nas nuances do processo de execução fiscal, conforme explica José Eduardo Soares de Melo:

É necessária a prévia constituição do seu título de crédito (tributário), que demanda lançamento (por declaração ou de ofício), ou a exigência administrativa concernente aos valores que não tenham sido antecipados pelo sujeito passivo (no caso denominado lançamento por homologação). Somente após observados todos os trâmites do processo administrativo, com a participação dos sujeitos passivos, e decisões acerca da legitimidade dos créditos, é que ocorrerá sua constituição definitiva, conferindo-se à Fazenda o direito de promover sua inscrição⁷⁴.

Assim, faz-se necessário que se façam algumas ponderações quanto à constituição do “título executivo” – que, no processo que será estudado, está materializado pela certidão da dívida ativa – CDA.

3.2. A responsabilidade de terceiros na formação do título executivo

A Lei n. 6.830/80, também chama de “Lei de Execuções Fiscais” dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências, sendo, “Dívida Ativa”, segundo o artigo 201 do CTN, aquela proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Explica Luciano Amaro:

Uma vez esgotado o prazo para pagamento assinado ao sujeito passivo, compete à Fazenda Pública proceder à inscrição da dívida ativa em livro próprio (art. 201), com os requisitos exigidos pelo art. 202 e seu parágrafo único, relativos à identificação do devedor e corresponsáveis, valor devido, fundamento legal, data de inscrição, identificação do processo administrativo que houver, mais a indicação do livro e folha da inscrição⁷⁵.

Ainda, no mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo explica que “a Fazenda não pode ingressar diretamente na Justiça, mediante propositura de ação judicial objetivando a

⁷⁴ MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, 10ª Edição, 2012, Editora Dialética, pg. 456.

⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª edição, Editora Saraiva, pg. 513.

cobrança de valores tributários, pois cerceariam dos imprescindíveis requisitos de liquidez e certeza⁷⁶.

Nas páginas seguintes, continua o autor:

O título tributário (corporificado no termo de inscrição da dívida) fundamenta e instrui a petição inicial do procurador da Fazenda do processo de execução, que não necessita reproduzir todos os específicos documentos e elementos que o bastaram. Basta, apenas, seja feira a referência aos aspectos básicos da específica situação tributária⁷⁷.

Conforme já mencionado por Luciano Amaro e por José Eduardo Soares de Melo, o artigo 202 do CTN traz o formato da CDA e elenca as informações que deverão estar contidas nela:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição

Explica Hugo de Brito Machado:

O termo acima referido deve ser lavrado em livro próprio para tal fim, extraindo a autoridade competente a respectiva certidão, que constitui o título executivo extrajudicial (CPC, art. 585, VI). A certidão conterá todos os elementos do termo, indicados nos incisos acima, e ainda a indicação do livro e da folha em que se encontra a inscrição (CTN, art. 202, parágrafo único)⁷⁸.

⁷⁶ MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, 10ª Edição, 2012, Editora Dialética, pg. 456.

⁷⁷ MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, 10ª Edição, 2012, Editora Dialética, pg. 457.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31ª edição, 2010, Editora Malheiros, pg. 263.

Conforme estudado nos capítulos anteriores, o contribuinte é, sempre, em primeira instância, o responsável pelo pagamento do tributo e, assim, o devedor originário que deverá constar na CDA, conforme inciso I do artigo 202.

Somente existem duas hipóteses que autorizariam a inclusão dos nomes dos sócios administradores da pessoa jurídica como “devedores” na CDA, que são exatamente aquelas previstas nos artigos 134 e 135 do CTN – uma vez que estes não praticaram o fato gerador, pois não faziam parte do sujeito passivo direto previsto no critério pessoal da regra-matriz constitucional.

Ainda mais, no citado inciso I do artigo 202, consta a expressão “sendo o caso”, o que significa que a CDA poderá ou não conter nome de corresponsáveis. Em regra, não há esse tipo de inclusão.

Por exemplo: se uma pessoa jurídica auferir renda, deve essa recolher o tributo cabível. Caso não o faça, sofrerá procedimento administrativo fiscalizatório cujo resultado será a apuração do tributo devido. Uma vez constatada a inadimplência, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa e, em seguida, lavrada uma certidão que conterá todas as informações do artigo 202 do CTN (entre elas, a indicação do devedor). Por fim, esta CDA será enviada à procuradoria que irá ingressar em juízo com o processo de execução fiscal em face dos devedores lá elencados.

Caso, no exemplo acima, durante o procedimento administrativo de apuração do tributo não seja constatado nenhum ato de gestão abusiva ou de infração de lei (requisitos do artigo 135 do CTN), constará como devedor na CDA o contribuinte originário – qual seja, a pessoa jurídica (e não os sócios).

Por outro lado, se, também, não ficar devidamente comprovado no procedimento administrativo que o tributo não pode ser exigido da pessoa jurídica (requisito do artigo 134 do CTN), os nomes dos sócios não poderão ser incluídos na CDA.

Conforme já visto no capítulo anterior, os artigos 134 e 135 do CTN possuem um caráter eminentemente sancionatório em razão de maus atos de gestão – os quais somente poderão ser constatados mediante apuração específica sujeita aos princípios do devido processo legal, com contraditório e ampla defesa.

Eduardo Domingos Bottallo em seu renomado curso de processo administrativo tributário, ensina que “temos para nós que os órgãos administrativos de julgamento estão investidos de poderes para exercer o controle da atividade tributária do Estado, tanto sob a óptica substancial quanto formal⁷⁹”.

Dentre as características elencadas pelo autor como integrantes da “óptica formal”, por ele chamada, estão a publicidade do procedimento (direito de conhecimento), a oportunidade de o administrado expressar suas razões antes da decisão, o dever da administração de proferir decisões fundamentadas e o direito de o administrado se fazer representar por profissional habilitado⁸⁰.

É exatamente a todas essas condições que a inclusão de terceiro como responsável pessoal pelo tributo está sujeita. Além disso, como também ensinou Maria Rita Ferragut, é necessário que os maus atos de gestão – sob o ponto de vista de atos ilícitos – sejam praticados com dolo. Ou seja, o procedimento administrativo, além da conduta em si, deve se ater ao dolo dos administradores em tornar impossível a cobrança do tributo da pessoa jurídica administrada, em praticar atos de gestão com abuso de poderes ou em praticar atos com infração de lei (tributária) – conforme observações já feitas.

Pode, então, o nome do sócio administrador constar na CDA como responsável pessoal pelo cumprimento da obrigação tributária principal? Pode, desde que ocorrida quaisquer hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN – cuja apuração demanda de procedimento administrativo hábil e específico neste sentido, o qual apurará as condutas dos sócios administradores mediante devido processo legal, sujeito ao contraditório e à ampla defesa.

Ocorre que nem sempre essa é a prática da Fazenda Pública na cobrança judicial dos tributos, como veremos a seguir.

⁷⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**, 2ª Edição, 2009, Editora Malheiros, São Paulo, pg. 39.

⁸⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**, 2ª Edição, 2009, Editora Malheiros, São Paulo, pg. 40.

3.3. Sujeição passiva na execução fiscal

3.3.1. Primeira hipótese: desnecessidade da inclusão do nome dos sócios na CDA – *litisconsórcio eventual*

Como já vimos, a execução fiscal é a ação que tem por objetivo a satisfação de um crédito tributário que a Fazenda Pública possui, devidamente constituído na CDA, em face do contribuinte (e de seus responsáveis).

A CDA é o título executivo (art. 2º, §3º da LEF) que constará na petição inicial e pautará toda a execução fiscal, conforme explica Cassio Scarpinella Bueno:

A “petição inicial” da execução deve ser entendida como o pedido que o exequente faz ao Estado-juiz para que lhe preste *concretamente* a tutela jurisdicional executiva. Trata-se de pedido para realização concreta de um direito já suficientemente reconhecido no título executivo, judicial ou extrajudicial; de pedido de prática de atos jurisdicionais executivos que se volta à satisfação do direito e não ao seu mero reconhecimento. É muito importante insistir: em se tratando de execução, há pressuposição, suficientemente constante do título executivo, de quem tem *o* direito aplicável à espécie⁸¹.

Nas lições acima, a CDA ditará exatamente quais são os liames do pedido realizado. Conforme artigo 202 do CTN, constará nela de quem deve ser cobrada a obrigação e o seu valor, além dos outros requisitos legais.

Explica Maria Rita Ferragut:

Com base no disposto no artigo 202 do CTN, bem como no parágrafo 5º do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais: entendemos que *o administrador não poderá ser incluído na execução fiscal se seu nome não constar da certidão de dívida ativa*, pois um dos requisitos da CDA é a indicação precisa do devedor e dos responsáveis, sob pena, nos termos do artigo 203 do CTN, de nulidade da inscrição e da ação de cobrança dela decorrente⁸².

Obviamente, não se pode cobrar algo de alguém que não guarde nenhuma correspondência com a relação jurídica que deu origem ao nascimento da obrigação – o que, no caso dos sócios administradores, só acontece quando apurados os ilícitos dos artigos 134 e 135 do CTN.

⁸¹ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito processual Civil**, 8ª Edição, 2014, Editora Saraiva, pg. 75.

⁸² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 166.

Se consta na CDA apenas o nome da pessoa jurídica, evidentemente, apenas a empresa administrada responderá pelo cumprimento de suas obrigações, colocando seu patrimônio em risco no caso de eventual constrição judicial.

Entretanto não é isso que ocorre na prática.

A maior parte da jurisprudência (STF e STJ) entende de forma contrária à doutrina – obviamente, mais favorável à Fazenda Pública – no sentido de que não é necessário a indicação do nome do responsável na CDA para que este responda pessoalmente pelo débito. Segundo Maria Rita Ferragut, “as decisões fundamentam-se no fato de que uma interpretação correta somente poderia nos levar à seguinte conclusão: se o inciso I do artigo 568 do CPC prescreve a necessidade de menção do devedor na CDA e se a legislação silencia quanto às demais hipóteses, logo não se faz necessária a prévia inscrição para os incisos II a V⁸³”.

Sob a óptica processual, Fredie Didier Junior fala que “o CPC autoriza que se formulem mais de um pedido em ordem sucessiva, a fim de que o segundo seja acolhido, em não sendo o primeiro. É a chamada cumulação eventual ou subsidiária, concretizada no artigo 289 deste diploma legal⁸⁴”.

Continua o autor:

O *litisconsórcio eventual*, aplicado à hipótese em comento, permite atacar o patrimônio pessoal dos sócios, apenas e tão-somente, se for impossível liquidar o débito por intermédio do capital social da pessoa jurídica. Ora, na medida em que se poderá *desconsiderar* a personalidade jurídica de uma sociedade empresária – e, consequentemente, se instaurando a busca no patrimônio de seus sócios de bens para satisfação da obrigação –, nada mais razoável, assim, que sejam citados, *ab ovo*, os sócios, ou outra sociedade do mesmo grupo, já que, com a desconsideração, poderão ser tomadas medidas que acarretem a excussão dos seus patrimônios para a satisfação das pretensões de direito material postas em juízo⁸⁵.

A teoria do litisconsórcio eventual sofre severas críticas pela doutrina, a começar pelo fato de que o próprio CTN trata os administradores na seção intitulada “responsabilidade de

⁸³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 167.

⁸⁴ TORRES, Heleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, Edição Única, 2005, Editora Quartier Latin, pg. 399.

⁸⁵ Idem 84.

terceiros” – fazendo menção que, sem ser contribuintes, terceiros estranhos à relação jurídica tributária devem arcar com o cumprimento da obrigação principal – o que autoriza a reflexão de que, já que os administradores são “terceiros”, cobrar tributo deles é exigir o pagamento de uma dívida de uma pessoa que não tem o dever de pagá-la.

Por outro lado, Maria Rita Ferragut critica:

Data vénia, esse posicionamento leva em consideração tão somente a questão da sujeição passiva (capacidade de estar em juízo), sem analisar os demais dispositivos legais pertinentes à matéria. Embora a sujeição passiva seja fundamental para a formação válida da relação processual, ela é insuficiente para solucionar o problema da legalidade da submissão do responsável tributário aos efeitos da coisa julgada, sempre que seu não constar da CDA (seja originária, seja a substituta)⁸⁶.

Diante de tantas críticas, apesar de ainda vigente este posicionamento nos tribunais superiores, surgiu uma nova interpretação no sentido de reverenciar a necessidade de que conste na CDA, o nome dos sócios administradores como responsável pelo pagamento do tributo.

Esta “nova” interpretação tem por objetivo, aparentemente, manter a coerência processual entre o título executivo e o pedido da ação de execução – ou seja, exigir que determinada pessoa pague certa quantia em dinheiro.

Entretanto, sob o ponto de vista tributário, o problema ainda não pode ser resolvido, como se verá a seguir:

3.3.2. Segunda hipótese: inclusão do nome dos sócios na CDA depois de lavrado seu termo – aplicação da súmula 392 do STJ

No curso de vários processos de execução fiscal, é ordenada a citação do réu (cujo nome consta na CDA – na maior parte das vezes, apenas o contribuinte, sem outros responsáveis). Porém, por diversos motivos, a citação não chega a se realizar. Nestes casos, a Fazenda Pública de pronto solicita o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos sócios – o que é um grande absurdo jurídico.

⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1^a Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 167.

Pode ser expedida a ordem de citação para uma pessoa que sequer possui qualquer capacidade processual passiva, tendo em vista que os sócios administradores não figuram como executados e, tampouco, seus nomes constavam na CDA.

Nas palavras de Maria Rita Ferragut:

O que não se admite é que exclusivamente pelo fato de ser sócio, acionista ou administrador de sociedade de responsabilidade limitada, a pessoa torne-se responsável pelo débito sem qualquer prova de autoria da prática do ato ilícito. A alegação de que o administrador agiu de acordo com o artigo 135 ou 137 do CTN há de ser provada, não podendo restringir-se à mera alegação⁸⁷.

Não é, apenas, porque a pessoa física seja “sócio administrador” da pessoa jurídica que este deve responder ilimitadamente e incondicionalmente por todas as obrigações tributárias da empresa que administra.

O que acontece nesses casos é que se inicia uma execução fiscal contra uma pessoa que não estava prevista no critério pessoal da regra-matriz incidência constitucional e, por isso, não praticou (nem poderia praticar) nenhum fato gerador de determinada obrigação tributária; também não é sujeito passivo indireto (responsável) cuja atribuição demanda de características legais não preenchidas; não participou de nenhum procedimento administrativo tributário sob a guarda do devido processo legal, sujeito ao contraditório e ampla defesa para apuração de qualquer tipo de ato ilícito; e, por fim, não consta como devedor de dívida alguma, tendo em vista que na CDA estão outros devedores, sendo esses, terceiros completamente estranhos à relação jurídica originária que não tiveram atribuídas nenhum tipo de responsabilidade pessoal.

Evidentemente o meio jurídico lutou por muito tempo contra tais práticas abusivas por parte da Fazenda Pública. Diversos casos semelhantes foram levados ao STJ e, em setembro de 2009, foi editada a súmula 392:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

O enunciado (vigente até hoje) autoriza que a Fazenda Pública distribua a petição inicial e, em qualquer momento antes da sentença de embargos, sob a justificativa de “erro material ou formal”, substitua a CDA por outra, em outros formatos e outras condições.

⁸⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª Edição, 2005, Editora Noeses, pg. 165 e 166.

Evidentemente o que fizera o STJ foi piorar o problema que já existia.

Tornou-se, então, praxe ingressar com a ação em face da pessoa jurídica e pedir a citação e, então, havendo qualquer tipo de impedimento entre a distribuição da inicial e a citação do executado, a possibilidade de aditamento da CDA e do polo passivo da relação jurídica.

Parece, em tese, que, a inclusão do nome dos sócios administradores no título executivo – CDA – “resolveria”, em tese, o problema da capacidade processual passiva – o que não é eminentemente verdadeiro.

O problema é que todo o procedimento administrativo se pautou no sentido de constituir um título executivo em face da pessoa que praticou o fato gerador – pessoa jurídica – participando somente essa das etapas de apuração. Também deveras, se foi a pessoa jurídica imputada como sujeito passivo de determinada obrigação tributária, somente ela poderia se defender. Seria muito estranho numa apuração fiscal administrativa instaurada em face de alguém, outrem oferecer defesa em seu próprio nome (sem poderes de representação).

Noutras palavras, o procedimento administrativo foi instaurado em face da pessoa jurídica e não da pessoa física dos sócios. Ou seja, se aos sócios não é imputada nenhum tipo de obrigação tributária, estes não possuem acusações para se defender.

Desta forma, uma vez que os sócios não participaram da apuração do tributo e da constituição do crédito, não há exercício das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Por consequência, não podem ser penalizados por uma infração cuja apuração eles não participaram.

Ainda, Fredie Didier Junior fala sobre a citação dos sócios e o devido processo legal:

Muito se discute a respeito do problema do cerceamento de defesa e da ofensa ao princípio do contraditório, nas hipóteses em que se busca dar efetividade à desconsideração da personalidade jurídica. O crença da questão é o seguinte: é possível desconsiderar a existência da pessoa jurídica sem prévia atividade cognitiva do magistrado, de que participem os sócios ou outra sociedade empresária, em contraditório? A resposta é negativa: não se pode admitir aplicação de sanção sem contraditório⁸⁸.

⁸⁸ TORRES, Héleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, Edição Única, 2005, Editora Quartier Latin, pg. 398.

Apesar das longas (e corretas) ressalvas feitas pela doutrina na responsabilização pessoal dos sócios, os artigos 134 e 135 são deliberadamente aplicadas, sem que se respeitem as garantias constitucionais do contribuinte, violando-se, com frequência, conceitos fundamentais de Direito Tributário, como, por exemplo, a regra-matriz constitucional.

A formação do título executivo delimita o âmbito processual, bem como determina as condições da ação. Diz quem é o titular do direito exigido (sujeito ativo – em regra, pessoa jurídica de direito público), quem é o titular da obrigação a ser cumprida (sujeito ativo – em regra, o contribuinte) e também qual é a quantia a ser paga.

O que acontece na situação prática é que, frustrada a primeira tentativa de citação da pessoa jurídica, a execução fiscal é tão logo direcionada para a pessoa dos sócios. Entretanto, é obrigado ao pagamento de tributo a pessoa (física ou jurídica) cuja identificação conste da CDA, sendo, somente ela, detentora da capacidade processual passiva (capacidade processual para ser “executada”).

O que acaba ocorrendo, na maior parte das vezes, é o redirecionamento puro e simples apenas pelo fato de que a pessoa física esteja na condição de sócio administrador da pessoa jurídica – sem que tenha sido praticado qualquer ato com excesso de poderes ou de infração de lei tributária. Mas, infelizmente, é o que sempre acaba acontecendo.

3.4. A (in)segurança jurídica do sujeito passivo na execução fiscal

Como costuma lecionar Regina Helena Costa, cada vez mais vemos uma aplicação recorrente e distorcida de supostos mecanismos de “praticabilidade tributária” flexibilizando direitos e garantias individuais dos contribuintes para que se exija deles o pagamento de tributo.

A CDA consiste na formação do título executivo que garante liquidez e certeza à cobrança de obrigação tributária inadimplida. É inerente à “liquidez e certeza”, o preenchimento de todos os requisitos do artigo 202 do CTN, inclusive, identificando quem são os devedores, principalmente, para que se saiba quem será demandado em juízo.

A identificação do devedor é imprescindível e deve ser precisa, conforme explica Heleno Taveira Torres em profunda reflexão sobre a formação do título executivo e as limitações na desconsideração da personalidade jurídica:

Coincidem com a exigência de efetiva identificação dos sujeitos, atores reais e legítimos de atos negociais, quanto à identidade jurídica da pessoa, seja pela sua singular posição no ordenamento, seja pela sua qualificação e suas atuações. Tudo visando a uma garantia de segurança e certeza formal dos elementos dos atos normativos como critério de validade e legitimidade do sistema.

O nome de cada pessoa, física ou jurídica, dentre outras funções, presta-se a uma que é fundamenta: a identificação do sujeito em termos jurídicos, essencial atributo da personalidade, fundado na posição do sujeito no ordenamento e na sociedade. Cumpre-nos aqui analisar o dever de identificação das pessoas, e o direito que todos têm a uma identificação segura dos terceiros com os quais se relaciona. Na relação, portanto, com o direito ao nome individual ou comercial⁸⁹.

O cerne da questão é exatamente esse: **a segurança jurídica**.

É inerente ao título executivo a “liquidez” e “certeza”. Ora, se a Fazenda Pública pode fazer aditamentos ao seu bel prazer na inscrição da dívida ativa, qual é a “certeza” que se pode oferecer ao ordenamento jurídico? A resposta só pode ser uma: obviamente, nenhuma.

Não se pode esquecer que a CDA, antes de tudo, é uma “certidão”, ou seja, é um documento oriundo da prática de um ato administrativo plenamente vinculado. Possui uma estrutura e uma forma própria – que não pode ser alterada por nenhum administrador público (seja ele quem for).

Aliás, segundo José dos Santos Carvalho Filho, as certidões – no Direito Administrativo – registram a verdade de fatos administrativos, cuja publicidade permite aos administrados a defesa de seus direitos ou o esclarecimento de certas situações⁹⁰.

Não há como se dizer que a verdade sobre um fato ocorrido e consumado – ocorrência do fato gerador – possa ser uma “realidade dinâmica”. Uma vez acontecida, com começo, meio e fim, devidamente apurada, seus termos devem ser fixos e imutáveis, sob pena de gerar grave insegurança jurídica aos contribuintes.

Nesse sentido, se consta na CDA apenas o *nome* da pessoa jurídica, o sócio poderia, em tese, ficar despreocupado porque saberia que não haveria contra ele, pessoa física, demandada nenhum tipo de ação de cobrança.

⁸⁹ TORRES, Heleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, Edição Única, 2005, Editora Quartier Latin, pg. 33.

⁹⁰ CARVALHO FILHO, Jose dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 27ª Edição, 2014, Editora Atlas, pg. 27.

Aliás, ainda continua Heleno Taveira Torres no sentido de que é o contrato social que dá autonomia à personalidade jurídica e este contrato, a não ser que haja a prática de algum tipo de ato ilícito, não pode ser violado⁹¹. O que se pode, neste caso, é ser **anulado** o contrato e assim desconsiderada a personalidade jurídica. Entretanto, essa “anulação” não pode ser feita *ex officio*, sem a participação das pessoas interessadas.

O processo de execução fiscal é extremamente oneroso ao contribuinte, principalmente porque, no seu curso regular – sem que o crédito esteja suspenso por qualquer hipótese do artigo 151 do CTN – estará esse impossibilitado de emitir certidões negativas de débito, as quais são exigidas para a prática de muitos atos empresariais, como, por exemplo, a participação de licitações ou até mesmo a emissão de alguns tipos específicos de notas fiscais.

A impossibilidade de emissão de certidões negativa pode impedir o contribuinte até mesmo de exercer a sua atividade empresarial, o que faz com que o processo de execução fiscal seja mais oneroso que qualquer outro.

Por esses motivos é que a CDA goza de liquidez e certeza. Agora, se os seus termos são alterados sem a observação de qualquer critério, como, por exemplo, o que acontece para fins de citação da pessoa jurídica, perde-se o sentido de “certeza” que ela pode oferecer e, então, não há que se falar em título executivo.

⁹¹ TORRES, Heleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, Edição Única, 2005, Editora Quartier Latin, pg. 41.

CONCLUSÃO

Atualmente no direito, existem cinco modalidades diferentes para constituição de uma sociedade empresarial. Das cinco, apenas duas delas são utilizadas na prática, estando as outras três quase que em total desuso. O motivo para isso é simples: essas três modalidades perderam totalmente a sua utilidade, porque o sócio possui responsabilidade *ilimitada* diante da pessoa jurídica.

Por outro lado, as duas modalidades usualmente praticadas – sociedade limitada e sociedade anônima – possuem implicação prática de proteger a pessoa dos sócios. Ou seja, tais modalidades de constituição da personalidade jurídica são detentoras de obrigações e patrimônios próprios, respondendo estas apenas com os bens que lhes pertencem.

Na Ltda. e na S.A., os sócios assumem a figura de um “administrador” considerado, tanto pelo Direito Tributário, quanto pelo Direito Civil/Empresarial como “terceiros” nas relações jurídicas exercidas pela a sociedade empresarial.

Desta forma, os fatos geradores que preveem as pessoas jurídicas no critério pessoal da regra-matriz constitucional geram obrigações apenas em relação a essas – e não às pessoas físicas dos sócios administradores.

Por outro lado, se os sócios não são “contribuintes” (art. 121, parágrafo único, I, CTN) – tendo em vista que não possuem capacidade tributária passiva – esses não praticam (e nem podem praticar) os fatos geradores previstos no critério material da regra-matriz constitucional. Assim, a única forma de exigir deles o cumprimento do tributo é a critério da figura da “reponsabilidade” (art. 121, parágrafo único, II, CTN).

Mas, qual modalidade de responsabilidade?

Como os sócios administradores não são e nem podem ser sujeito passivo contribuinte – tendo em vista que estes não praticam os fatos geradores, pois quem os pratica é a pessoa jurídica – eles são considerados “terceiros” na relação jurídica tributária, havendo a disciplina da “reponsabilidade de terceiros” descrita nos artigos 134 e 135 do CTN.

De acordo com o texto legal, existem três hipóteses para a atribuição de responsabilidade para a pessoa dos sócios – para as chamadas “sujeições passivas indiretas”:

- i. É necessário que o terceiro responsável guarde algum tipo de relação com a prática do fato gerador;
- ii. Deve haver inadimplência por parte do sujeito passivo direto – contribuinte;
- iii. A cobrança do sujeito passivo direto – contribuinte – deve ser impossível de ser realizada;
- iv. Por fim, devem os sócios ter praticado atos de gestão com excesso de poderes ou infração de lei.

Preenchidos, concomitantemente, os quatro requisitos acima, pode ser atribuída responsabilidade tributária ao sócio administrador. Entretanto, se faltar um dos requisitos previstos no artigo 134 e 135 do CTN, a responsabilidade tributária deve se ater apenas e tão somente a pessoa jurídica (Ltda. ou S.A.), que é detentora de patrimônio próprio e obrigações autônomas.

Apesar das exigências legais, na prática, não acontece essa situação.

Corriqueiramente é atribuída a responsabilidade pessoal dos sócios (terceiros) sem que sejam respeitados os requisitos legais, como, por exemplo, nos casos de execução fiscal.

A execução fiscal tem por objetivo realizar a cobrança inscrita em dívida ativa e tem por título executivo a CDA, que indica as características da obrigação, como, por exemplo, a indicação do devedor e da quantia que se está cobrando.

A petição inicial é totalmente fundamentada na CDA – que define o objeto e as partes na ação (autor e réu) – gozando essa de liquidez e certeza. Isto porque a CDA somente é lavrada quando houve a constituição definitiva do crédito após longo procedimento administrativo, que deve seguir os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (devido processo legal).

Na maior parte das vezes, o procedimento administrativo de cobrança tributária tem no polo passivo apenas a pessoa do contribuinte – no caso, a pessoa jurídica – sem ser este intentado contra a pessoa dos sócios administradores.

Por consequência, apenas a pessoa jurídica exerce contraditório e ampla defesa, razão pela qual a CDA tem o condão de representar dívida tributária exigível apenas da pessoa que participou do procedimento administrativo.

A questão parece simples: se os sócios não participaram do procedimento administrativo, mas sim, apenas a pessoa jurídica, somente dela pode ser exigido o cumprimento da obrigação tributária, tendo em vista que os administradores não passaram pelo devido processo legal de apuração e, tampouco, exerceram seus direitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Se, somente da pessoa jurídica pode ser exigido o cumprimento de tributo, pois é em face dela que a CDA foi lavrada, somente ela possuía capacidade processual passiva para ocupar a posição de réu na execução fiscal.

O que acontece, também, corriqueiramente, é que, ao se frustrar a primeira tentativa de citação no curso da execução fiscal, a ação já é direcionada para a pessoa dos sócios com fundamento do artigo 134 e 135 do CTN.

Entretanto, apenas por serem sócios da pessoa jurídica, os administradores não podem serem considerados de forma sumária e imediata, responsáveis pelo pagamento de tributo.

O STJ, neste sentido, editou súmula cuja redação autoriza que, até que sejam julgados os embargos à execução, a CDA pode ser aditada por erro material ou formal, o que implica, diretamente, que a Fazenda Pública, para cobrar o crédito tributário, pode redirecionar a execução fiscal ilimitadamente, sem qualquer tipo de razão ou pudor.

Tal circunstância torna extremamente ostensiva a execução fiscal para a pessoa dos sócios, gerando grande insegurança jurídica no sentido de que eles podem ter contra si, a qualquer momento, decretada a constrição patrimonial ou realizado qualquer outro ato de cobrança.

Pior ainda, há grave violação dos direitos constitucionais a um devido processo legal com contraditório e ampla defesa.

Aliás, a necessidade da instauração de procedimento administrativo prévio para apurar a responsabilidade do sócio é imprescindível porque, principalmente o artigo 135 do CTN, trata da prática de atos ilícitos, os quais, para serem caracterizados, dependem expressamente da apuração do *dolo* em cometê-los.

Ora, se não houve procedimento administrativo, como se poderá ter certeza de que os sócios dolosamente praticaram atos com excesso de poder ou infração de lei?

Obviamente não se tem como saber.

O mais coerente, nestes casos, é que, levantada a possibilidade de que os sócios estejam exacerbando seus direitos sobre a personalidade jurídica, deve ser instaurado procedimento administrativo para apurar suas condutas, garantindo-lhes o pleno direito de defesa.

Assim, a execução fiscal *pode* ser direcionada à pessoa dos sócios. Em alguns casos, até *deve* ser redirecionada contra eles, desde que:

- i. Haja suspeita de atos praticados com *excesso de poderes* ou *infração de lei* nos atos de gestão administrativa;
- ii. Seja instaurado procedimento administrativo próprio com as garantias de defesa (devido processo legal, contraditório e ampla defesa);
- iii. Ao final do procedimento administrativo, seja constatado o *dolo* específico na prática dos atos ilícitos.

Apenas em tais possibilidades é que a execução fiscal deve ser direcionada para a pessoa dos sócios, atribuindo-lhes a responsabilidade de terceiros ao cumprimento da obrigação tributária, uma vez que estes não praticaram quaisquer fatos geradores descritos na regra-matriz de incidência.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18^a edição, Editora Saraiva, 2012, São Paulo.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6^a edição, 13^a tiragem, 2012, Editora Malheiros, São Paulo.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11^a edição, Editora Forense, 2010, Rio de Janeiro.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**, 2^a Edição, 2014, Editora Saraiva, São Paulo.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributaria**, 2º Edição, 2007, Editora Dialética, São Paulo.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**, 2^a Edição, 2009, Editora Malheiros, São Paulo.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito processual Civil**, 8^a Edição, 2014, Editora Saraiva, São Paulo.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27^a edição, 2011, Editora Malheiros, São Paulo.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigaçāo Tributária**, edição única, 2010, Editora Noeses, São Paulo.

CARVALHO FILHO, Jose dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 27^a Edição, 2014, Editora Atlas, São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 15^a edição, 2003, Editora Saraiva, São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 9^a edição, Editora Saraiva, 2012, São Paulo.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**, 18^a edição, Editora Saraiva, 2007, São Paulo.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 11^a Edição, 2010, Editora Forense, Rio de Janeiro.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 4^a Edição, 2014, Editora Saraiva, São Paulo.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**, Edição Única, 2007, Editora Malheiros, São Paulo.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico Universitário**, 1^a edição, Editora Saraiva, 2010, São Paulo.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1^a Edição, 2005, Editora Noeses, São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31^a edição, 2010, Editora Malheiros, São Paulo.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade Tributária**. Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980, São Paulo.

MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, 10^a Edição, 2012, Editora Dialética, São Paulo.

TORRES, Heleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, Edição Única, 2005, Editora Quartier Latin, São Paulo.