

FACULDADES INTEGRADAS SANTA CRUZ

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS
SOCIEDADES LIMITADAS À LUZ DO ARTIGO 135,III DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**
Danubia de Mello Guimarães

Curitiba/PR
2012

FACULDADES INTEGRADAS SANTA CRUZ

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES LIMITADAS À LUZ DO ARTIGO 135,III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Danubia de Mello Guimarães

Monografia apresentada como requisito parcial
de Conclusão de Curso para obtenção do Grau
de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof.
Esp. Mauricio Holzkamp.

Curitiba/PR
2012

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS
SOCIEDADES LIMITADAS À LUZ DO ARTIGO 135,III DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como
requisito parcial para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito

MAURICIO HOLZKAMP
Orientador

FERNANDO REGO AZEREDO
Examinador

MARISTELA DA SILVA FAGUNDES RIBAS
Examinador

Curitiba/PR, 25 de junho de 2012

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me guiar pelas veredas da vida, mesmo com passos tímidos e inseguros, substituindo a incerteza pela segurança e o medo pela vitória.

Aos meus pais pelo amor incondicional e indescritível, dedico a eles esta vitória, feliz porque amo vocês e posso dizer Obrigada por TUDO!

Ao meu querido irmão, com imenso amor e admiração, agradeço pelos momentos de apoio.

A minha pequena Rafaella, fonte incessante de amor. Te amo filha!

A minha família, que viveu e compartilhou comigo o sonho da graduação em Direito, pessoas maravilhosas que me apoiam nos momentos difíceis e compartilham as minhas alegrias.

Aos meus mestres, em especial ao meu orientador Maurício Holzkamp, pessoa de inestimável saber jurídico, dedico o resultado de um esforço comum, consciente e honesto do desenvolvimento e valorização de nossa atividade profissional.

A todos os meus amigos, sigamos no amor e no respeito ao outro, trilhemos por caminhos com coragem e perseverança. Felicidades a todos. Somos Vencedores!

RESUMO

Análise da responsabilidade tributária dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada na doutrina e jurisprudência pátrias. Objetiva delimitar, à luz do princípio da separação da personalidade jurídica da sociedade e das pessoas físicas que a compõe, até que ponto o patrimônio particular dos sócios poderá ser atingido no Direito Tributário pelas dívidas da sociedade. O primeiro capítulo tratará do Sistema Tributário Nacional, dispendo acerca das previsões normativas, a Constituição Federal e a Lei Complementar. O segundo capítulo tratará das obrigações tributárias, suas classificações, sujeitos, a constituição do crédito fiscal e a conseqüente exigibilidade. O terceiro capítulo abordará a responsabilidade tributária, trazendo o conceito e suas modalidades. O quarto capítulo especifica a responsabilidade dos sócios das sociedades limitadas, os casos que autorizam o Fisco a responsabilizar o terceiro pelos débitos contraídos por outrem. O último capítulo abordará o redirecionamento executivo fiscal, o procedimento regido pela lei 6830/80 bem como os amparos concedidos às Fazendas Públicas neste sentido.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária dos sócios; sociedades limitadas; redirecionamento executivo; desconsideração da personalidade jurídica, jurisprudência.

ABSTRACT

Analysis of the tax liability of shareholders of a limited liability doctrine and jurisprudence in the homelands. It aims to define, under the principle of separation of legal personality, society and individuals that comprise it, to what extent the particular assets of the partners can be achieved in the Tax Law for the debts of the company. The first chapter treats of the National Tax System, offering predictions about the regulations, the Federal Constitution and Complementary Law. The second chapter will deal with tax obligations, their ratings, subjects, the constitution of the tax credit and the consequent liability. The third chapter will cover the tax liability, bringing the concept and modalities. The fourth chapter specifies the responsibility of the partners of limited partnerships, the cases that authorize the Treasury to hold the third for the debts incurred by others. The final chapter will address the redirect tax executive, the procedure governed by law 6830/80 as well as props granted to Treasuries this.

Key-Words: Tax liability of the partners, limited liability companies; redirection executive; disregard of legal jurisprudence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	11
2.1 Competência Tributária	11
2.2 Tributo	15
2.2.1 Espécies Tributárias	18
2.2.2 Do Fato Gerador	19
2.2.3 Regra Matriz de Incidência.....	21
3 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	23
3.2 Da Obrigação Principal.....	25
3.2.1 Da Obrigação Acessória.....	25
3.3 Dos sujeitos da Obrigação Tributária	26
3.3.1 Sujeito ativo.....	27
3.3.2 Sujeito passivo	28
3.4 Lançamento Tributário.....	28
4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	35
4.1 Responsabilidade Tributária Por Sucessão.....	38
4.2 Responsabilidade Tributária de Terceiros.....	39
4.3 Responsabilidade Tributária por Infrações	42
5. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES LIMITADAS À LUZ DO ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.	43
5.1 Excesso de Poderes	48
5.2 Infração de Lei.....	48
5.3 Infração ao Contrato Social ou Estatuto.....	51
5.4 A desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário.....	52
5.5 Da súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça	57
5.6 O redirecionamento Executivo Fiscal à Luz do Artigo 135, III do CTN e a Súmula 435 do STJ.....	59
5.7 Posicionamento jurisprudencial.....	67
CONCLUSÃO.....	72
REFERÊNCIAS.....	77

1 INTRODUÇÃO

Não são raros os casos nos quais os sócios que exercem as funções de gestão das sociedades limitadas, aproveitando-se do amparo legal concedido pelo direito, que separa as pessoas jurídicas das pessoas naturais, agem com condutas dolosas com a intenção de golpear contra o Fisco e contra credores particulares.

Baseado nesta situação corriqueira nas execuções fiscais, foi eleito o tema do presente trabalho. A escolha foi feita precipuamente para analisar os recursos dispostos na legislação tributária brasileira quanto à responsabilização dos sócios das sociedades limitadas quando agem em desrespeito à lei, ao contrato social e aos estatutos da empresa sem, contudo, descaracterizar, a separação entre a responsabilidade da pessoa jurídica e de seus componentes. Neste diapasão, pretende-se verificar se os casos de responsabilidade dos sócios eleitos pelo Código Tributário Nacional são ou não casos de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

O tema possui grande relevância prática para a arrecadação dos tributos pelo Estado, pois as operações realizadas pelas sociedades limitadas representam grande parcela da arrecadação estatal, bem como, para estabelecer até que limites os sócios podem ser responsabilizados pelas dívidas que, em princípio, pertencem à sociedade, sem extrapolar os limites previstos na Constituição Federal.

Nesta trilha, encontram-se alguns embaraços no Código Tributário Nacional, podendo-se dizer a falta de técnica legislativa de seus artigos, ocasionando divergências na doutrina e na jurisprudência acerca da interpretação do instituto da responsabilidade tributária dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Não obstante, com o propósito de fraudar o erário público, muitas empresas são criadas em curto espaço de tempo, praticam determinados fatos geradores de tributos e jamais repassam estes valores aos cofres públicos, fechando suas portas e conseqüentemente impossibilitando a arrecadação tributária perante a empresa. Da mesma forma, é comum o caso de efetivos responsáveis pela empresa se utilizarem de pessoas como “laranjas”, sendo “sócios” fictícios, que nunca tiveram

ligação com sociedade, ou ainda que são pagos para responder pelas dívidas da pessoa jurídica pelo fato de não possuírem patrimônio pessoal, e conseqüentemente não haver como saldar os débitos fiscais.

Diante desta lastimável realidade, o tema se faz oportuno, no sentido de sistematizar as diversas correntes de entendimento, aprofundar o conhecimento necessário para a aplicação eficiente da lei, bem como, refletir acerca das limitações a que deve se ater o Estado na perseguição de seus créditos.

O estudo será dividido nos seguintes capítulos: II – O Sistema Tributário Nacional, III – Obrigação Tributária IV - Responsabilidade Tributária V. Da Responsabilidade Tributária dos Sócios das Sociedades Limitadas à Luz do Art. 135, III do Código Tributário Nacional.

O primeiro capítulo tem por objetivo esmiuçar o sistema tributário nacional, indicando os institutos do direito tributário, tais como a competência tributária, os tributos e suas espécies, o fato gerador como o centro das lides tributárias e o grande fenômeno da tributação formulado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, batizada como a Regra Matriz de Incidência.

Superados os tópicos do primeiro capítulo, os estudos avançam no sentido de elucidar o surgimento das obrigações tributárias, trazendo o conceito e a divisão feita pelo CTN em obrigações principais e acessórias, bem como o respectivo fato gerador para cada modalidade, identificando os sujeitos e as peculiaridades que as obrigações tributárias possuem que as tornam diferentes daquelas do Direito Civil.

Ainda neste capítulo aproveita-se para discorrer acerca da constituição do crédito fiscal, que se dá por meio do lançamento tributário. O CTN elencou três modalidades de lançamento, diferenciando-as quanto à participação ou não do contribuinte.

O terceiro capítulo objetiva analisar o instituto da responsabilidade tributária disposta no Código Tributário Nacional e as modalidades nas quais o legislador verificou a possibilidade do terceiro integrar o liame obrigacional na qualidade de responsável tributário, dando ênfase para a responsabilidade de terceiros disposta nos arts. 134 e 135 do CTN, a responsabilidade de terceiros.

No tocante ao artigo 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional, mister classificar as sociedades por quotas de responsabilidade em sociedades de pessoas ou de capitais para verificar se tal artigo a elas se aplica. Em relação ao

artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional será analisada natureza jurídica de tal responsabilidade, se se trata de responsabilidade pessoal ou subsidiária, se é necessário procedimento administrativo prévio para a responsabilização dos sócios e se o nome dos responsáveis deverá constar ou não da certidão de dívida ativa, Será elucidado acerca da responsabilidade dos sócios das sociedades limitadas à luz do art.135, III do CTN e o contido na súmula 435 do STJ.

Em atenção ao disposto no caput do artigo135 do CTN será analisado o significado das expressões “excesso de poderes” “infração à lei” e ainda “infração ao contrato social ou estatuto” que identificam a conduta desonrosa do administrador passível de responsabilização tributária.

Na sequencia será abordado o surgimento da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, verificando a aplicação desta teoria no direito civil e a sua eventual aplicação no direito tributário, à divergência entre a doutrina e a jurisprudência acerca deste instituto. A intenção do legislador quando da redação dos artigos 134 e 135 do CTN.

Ainda o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça ao julgar inúmeros casos acerca da dissolução irregular da sociedade, com a edição da súmula 435 que veio a favorecer as Fazendas Públicas na arrecadação fiscal, atestando a presunção da dissolução irregular das sociedades.

Finalmente, o redirecionamento das execuções fiscais para os sócios administradores, quando resta evidente a prática das condutas elencadas no art.135 do CTN em conjunto com o texto da súmula do STJ.

Após a investigação dos motivos que deram origem à lei é importante verificar como ela foi interpretada no momento de sua criação e com a evolução histórica e os fenômenos que se acresceram, quais foram as modificações sofridas por essa interpretação até chegar à atualidade. A interpretação da lei está constantemente se adaptando às novas necessidades sociais. Nesse aspecto, o estudo da jurisprudência e de suas subseqüentes modificações é de fundamental importância.

2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

No Brasil o núcleo das normas matrizes tributárias está elencado na Constituição Federal, formando um conjunto de normas hierarquicamente organizadas que tratam da matéria tributária.

A Constituição Federal no tocante à matéria tributária desceu a minúcias, prevendo as regras jurídicas a serem aplicadas no âmbito do direito tributário, disciplinando os princípios deste ramo do direito, as normas que regulam a criação dos tributos identificando os seus destinatários, bem como delimitando o poder de tributar dado aos entes políticos.

2.1 Competência Tributária

A competência tributária é a aptidão dada às pessoas políticas, revestindo-as de poderes para legislar em matéria tributária, em obediência à Constituição Federal, no que diz respeito à redação do Art. 145:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º-Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º-As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

A princípio, a Carta Magna repartiu o poder de tributar entre a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, cada qual com a sua parcela de

competência para legislar em matéria tributária e instituir os tributos que lhes competem. Dessa forma, o poder de estatuir determinados tributos por meio de lei, esta sob um aspecto de competência suplementar, isto porque, não se admite a criação de tributos sem que haja previsão constitucional para tanto.

O Código Tributário Nacional recepcionou o tema da Competência Tributária no art.6º, transcrevemos:

“Art.6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei.

Parágrafo Único: Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de Direito Público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.”

A outorga da competência legislativa plena para os entes federados lhes concede autonomia para atuar no sentido de instituir os tributos, de modo que podem legislar e definir aspectos como o fato gerador, a alíquota, a forma de fiscalização e os meios para constituir o crédito tributário, não havendo limitações no desempenho destas funções senão aquelas definidas pela Constituição Federal, é dizer que a competência das pessoas políticas é plena desde que não ultrapasse os limites contidos na Carta Magna.

Em razão desta submissão das pessoas políticas as normas constitucionais, esclarece Roque Antonio Carrazza:¹ “A competência tributária, subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que preveem as concretas obrigações tributárias”.

A doutrina ao tratar da competência tributária, posiciona-se quanto à soberania da Constituição Federal em face da partilha de competência concedida aos entes federados, no sentido de que a carta magna estabelece normas gerais para a instituição dos tributos, impondo limites as pessoas políticas que não devem ultrapassar as diretrizes contidas na Lei Maior.

Os entes federados podem instituir os impostos, que são espécies de tributos que não carecem de atividade estatal específica para existir, de acordo com

¹CARAVAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª ed. São Paulo. Malheiros 2002. p.429

o art. 16 do CTN. Por outro lado há tributos vinculados a uma atuação estatal específica, como exemplo a Contribuição de Melhoria.

Ainda, preconiza Sacha Calmon Navarro Coêlho² “Em princípio, a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação)”.

Paulo de Barros Carvalho trouxe a sua colaboração para o entendimento do instituto da competência tributária:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”³

É importante que não haja confusão entre competência tributária e capacidade tributária. Competência tributária é a atribuição dada pela Constituição Federal aos entes federados para legislar em matéria tributária, tornando-os competentes para expedir regras jurídicas tributárias, de modo a valorar determinados fatos para a incidência de tributação.

Já a capacidade tributária, diz respeito aos requisitos necessários para integrar o liame da relação jurídica, na qualidade de sujeito ativo da obrigação tributária. Convém trazer os ensinamentos do Professor Gustavo Barchet:

“A competência tributária consiste no poder de legislar, criando o tributo, sendo conferida pela Constituição Federal (e apenas por ela) exclusivamente aos entes políticos. Nos termos do art. 7º do CTN, primeira parte, a competência tributária é indelegável. Já a capacidade tributária consiste na aptidão para ocupar o pólo ativo da relação tributária, fiscalizando o cumprimento da legislação, constituindo os créditos tributários e exigindo seu pagamento pelos sujeitos passivos da obrigação. A capacidade tributária pode ser exercida pelo próprio ente político titular da competência tributária. É o que ocorre, por exemplo, quando a União, além de instituir por lei o imposto de renda, ainda ocupa a posição de sujeito ativo, exercendo seus próprios órgãos a fiscalização do cumprimento da legislação tributária relativa ao imposto, constituindo pelo lançamento os créditos dela decorrentes, e exigindo seu pagamento pelos sujeitos passivos. Poderá a capacidade tributária, além disso, ser exercida por

²COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense. 2009. P.66

³CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed.rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p.211.

pessoa jurídica de Direito Público diversa daquela que tem competência para instituir por lei o tributo.”⁴

Portanto, a competência tributária atribuída ao ente federado pela Constituição é indelegável por ser uma aptidão para legislar em matéria tributária. Diferente é o que ocorre na capacidade tributária, onde o ente competente poderá delegar a outra pessoa jurídica de direito público uma competência para figurar no pólo ativo da relação tributária. O legislador permitiu a delegação da capacidade ativa nos termos do art. 7º do Código Tributário Nacional:

“Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição Federal.

§1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§3º Não constitui delegação e competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

O Professor Ricardo Alexandre diferenciou com muita precisão estes dois institutos:

“É fundamental entender a diferença entre estes dois institutos. Em sentido estrito, a competência tributária é política e se refere à possibilidade de editar lei instituindo tributo, definindo seus elementos essenciais (fatos geradores, contribuintes, alíquotas e bases de cálculo). A capacidade ativa decorre da competência tributária, mas possui natureza administrativa, referindo-se às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária”.⁵

No tocante à competência tributária, não há dúvidas quanto à sua submissão à Lei maior, cabendo à lei complementar deliberar acerca de eventuais conflitos entre as competências atribuídas aos entes políticos nos ditames do art.

⁴ BARCHET, Gustavo. Direito Tributário Questões da ESAF com gabarito comentado. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009, p.248-249.

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 6 ed.rev. e atual. Rio de Janeiro, Forense; São Paulo: Método, 2012. p.183.

146, I, e dispor sobre limitações constitucionais do poder de tributar em conformidade com o inciso II do mesmo artigo, de modo que não haja práticas arbitrárias na instituição dos tributos que acabariam por ferir os princípios tributários.

2.2 Tributo

O conceito de tributo é legalmente definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional:

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

De modo a facilitar a compreensão do conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional, se faz necessária a análise minuciosa do que dispõe a letra de lei.

Prestação pecuniária é a prestação em dinheiro, derivada da palavra pecúlio “*pecus*”, entende-se pela obrigação do sujeito passivo levar aos cofres públicos o dinheiro devido ao Estado, no âmbito do direito civil se traduz na obrigação de dar.

Compulsória significa a não voluntariedade do contribuinte em satisfazer a prestação, ou seja, desconsidera-se a existência de vontade em contribuir, tornando-se uma obrigatoriedade.

No tocante a expressão “*em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*” a princípio o CTN limitou o adimplemento dos tributos em dinheiro, ou seja, em moeda corrente nacional. Porém, o legislador ao mencionar “cujo valor nela se possa exprimir” abriu certa lacuna para a existência de outras formas de pagamento do tributo, neste caso, a dação em pagamento de bens imóveis, disposto no art. 156, XI do Código Tributário Nacional.

De modo a facilitar a compreensão acerca da dação em pagamento como forma de pagar os tributos, o renomado Professor Ricardo Alexandre esclarece:

“Assim, é lícito entender que o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código, que no seu art. 141 afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas”.⁶

Neste sentido, a extinção do crédito tributário por meio da dação em pagamento nos termos do artigo 156, XI do CTN não prejudica o conceito de tributo descrito no artigo 3º do CTN, eis que esta modalidade de extinção deve obedecer à formas e condições estabelecidas em lei, sob pena de responsabilidade funcional.

Que não constitua sanção de ato ilícito significa que as condutas praticadas por meio de ato ilícito descaracterizam o tributo, pois este instituto não possui caráter punitivo, sendo que a sanção advinda de ato ilícito se revela como multa. Na visão de Sacha Calmon “se o fato for ilícito, não teremos tributo, mas multa (norma sancionante) pois toda regra punitiva tem como hipótese, como suposto, um fato ilícito”⁷

Instituída em lei é a mais pura expressão do princípio da legalidade, que todo tributo deriva de lei. Paulo de Barros Carvalho defende que “Ao mencionar instituída em lei, de certo que se pretendeu afastar as chamadas obrigações convencionais, que teriam fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontades”.⁸

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, sua cobrança não é admitida de forma discricionária pelo Poder Público, de modo a não conceder autonomia a Administração em cobrar ou não o tributo, de modo a não frustrar o caráter compulsório dos tributos, evitando práticas arbitrárias. Não obstante, a função de cobrar os tributos poderá ser delegada a terceiros, quando a lei autorizar.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado:

“A instituição do tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. op.cit.,p.09.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. op.cit.,p.380.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. op.cit.,p.26.

Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação”.⁹

Sacha Calmon Navarro Coêlho completa o raciocínio:

“Por outro lado, a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção, de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato).”¹⁰

Resta ainda, mesmo que brevemente, expor as funções dos tributos: Fiscal, Parafiscal e Extrafiscal.

A finalidade fiscal do tributo consiste em angariar recursos para os cofres públicos.

A função extrafiscal, trata-se de uma intervenção do Estado em situações sociais ou econômicas. Um exemplo da extrafiscalidade é a regulamentação da balança comercial, que é um instrumento do governo para regular mercado, no sentido de aumentar ou diminuir as alíquotas, criando uma barreira que proteja a economia nacional.

O ente político no exercício de sua competência legisla em matéria tributária, e posteriormente delega as funções administrativas de fiscalização e arrecadação dos tributos para outra pessoa jurídica de direito público, exercendo a função parafiscal. O que o ente competente delega ao outro, é a capacidade ativa, transferindo a capacidade para integrar o polo ativo da relação entre o Estado e o particular. Destaca-se que na função parafiscal do tributo, o ente delegado poderá dispor dos recursos arrecadados para serem utilizados em seus objetivos.

Analisando o tributo como uma modalidade de arrecadação de receitas derivadas, isto porque, as arrecadações provem do patrimônio do particular, verifica-se que a soberania do Estado submete os indivíduos as suas vontades. Esse poder de império confere ao Estado o direito de instituir tributos independentemente da vontade do contribuinte, obrigando o particular a repassar dinheiro aos cofres públicos, sem que haja qualquer manifestação volitiva do neste sentido.

⁹MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros,2002 p.156.

¹⁰COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ibidem*. p.376.

2.2.1 Espécies Tributárias

Dentro da matéria tributária o tributo pode ser considerado como um gênero, sendo integrado em espécies, a serem abordadas neste capítulo.

A Constituição Federal, no artigo 145 fez menção a três espécies tributárias, sendo os Impostos, Taxas e as Contribuições de Melhoria de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Não foi diferente o entendimento do legislador ao dispor no Código Tributário Nacional em seu art.5º, que os tributos são os mesmos elencados no art.145 da Constituição Federal.

É sabido que além dessas três espécies descritas no art. 145, não se pode desprezar as espécies tributárias previstas no art. 148 que trata dos Empréstimos Compulsórios e no art. 149 versando sobre as Contribuições Especiais, ambos da Constituição Federal.

Essa separação feita pela Constituição Federal merece análise mais profunda. Compreende-se que a lógica utilizada pelo legislador foi a de agrupar as espécies tributárias de acordo com a atribuição simultânea de competência, isto é, aquelas espécies de competência comum foram enumeradas em um único artigo, na redação do art. 145 da Carta Magna. Quanto às espécies tributárias de competência exclusiva da União, preferiu dispor em apartado, nos arts. 148 que trata dos Empréstimos Compulsórios e no art. 149 que dispõe sobre as Contribuições Especiais.

Diante da grande repercussão do tema, o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP reconheceu a existência de cinco espécies tributárias em nosso ordenamento jurídico pátrio, incluindo aquelas do art. 145, estão os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais.

Considerando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal a corte de maior prestígio em nosso sistema jurídico, aceita-se a teoria da penta partição ou teoria quinquipartite dos tributos.

2.2.2 Do Fato Gerador

É de suma importância falar do fato gerador, por ser considerado o centro de várias lides tributárias. Sem a ocorrência do fato gerador não há o que se falar em obrigação tributária e muito menos em constituição do crédito tributário.

O Código Tributário Nacional ao tratar do fato gerador, causou certo embaraço quanto à nomenclatura que utilizou. Em determinado momento o diploma legal refere-se ao fato gerador de forma abstrata e em outro momento do fato gerador de forma concreta.

O duplo sentido da expressão de que se utilizou o CTN deu margem para que a doutrina passasse a entender o fato gerador sob dois planos distintos.

Quando o diploma legal refere-se ao fato gerador de forma abstrata, trata de uma norma descritiva de certo ato ou fato, ainda hipotética, que não está sujeita à tributação, limitando-se a ser apenas previsão legal de uma conduta a ser praticada, porém que permanece inerte.

No plano concreto, àquela conduta normatizada, se aperfeiçoa no mundo real, abandona a sua forma hipotética e torna-se fato concreto. A consequência da prática da conduta prevista em lei é a incidência da tributação.

Quanto a esta questão controvertida, é oportuno o entendimento do Professor Kiyoshi Harada:

“Essa expressão “fato gerador” empregada pelo Código Tributário Nacional tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso preferem a expressão “hipótese de incidência” ou “hipótese tributária” para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão “fato imponível” ou “fato jurídico tributário” ou ainda “hipótese de incidência realizada” para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço”.¹¹

A hipótese de incidência e o fato gerador em concreto caminham lado a lado, porém um não se confunde com o outro, isto porque são dois momentos distintos na legislação tributária. A hipótese de incidência é uma previsão de determinada conduta que foi recepcionada pela regra jurídica da tributação como

¹¹ HARADA, Kiyoshi. **Da Liminar em Matéria Tributária**. 2.ed, rev. e aum.- São Paulo. Juarez de Oliveira, 2003, p.80.

ensejadora de um tributo, porém por ser hipótese, sua forma ainda é abstrata, enquanto ao falar do fato gerador, estamos diante de uma hipótese materializada, uma situação *in concreto*, o fato real.

Assim, deduz-se que não existe o fato gerador em concreto, sem que haja uma previsão normativa da hipótese de incidência, bem como não podemos falar na existência de obrigação tributária sem a ocorrência do fato gerador hipoteticamente previsto.

Diferente do que ocorre na forma abstrata, o fato gerador em concreto tem o condão de gerar uma relação tributária entre o Estado e o sujeito passivo, de modo que a conduta praticada pelo sujeito, sendo uma ação ou omissão, desde que prescindida de uma hipótese de incidência, dá ocasião ao nascimento do tributo.

Por oportuno, o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, ao tratar do fato gerador: “Os fatos jurídicos ou geradores de obrigações tributárias podem ser fatos jurídicos já regulados noutro ramo do Direito e podem ser fatos da vida valorados pela lei tributária”.¹²

O fato gerador é o marco inicial da obrigação tributária, de modo que, não havendo o fato gerador, não existe relação tributária.

Na doutrina, encontra-se diversas terminologias utilizadas para fazer referência aquele fato abstrato previsto em lei e aquele fato concreto realizado no tempo e no espaço. Sobre o assunto comenta o Professor Paulo de Barros Carvalho¹³ “[...] Geraldo Ataliba propôs a adoção de *hipótese de incidência* para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e *fato impositivo* para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antesupostos requeridos pela norma jurídica”. Paulo de Barros ainda complementa:

“A respeito do fato que realmente sucede no quadro de relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar fato jurídico tributário. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo”.¹⁴

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. op.cit.p.618.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. op.cit.p.240.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. idem.p.241.

Subsecutivamente, os estudos serão direcionados para as obrigações tributárias, nesta oportunidade, apenas para facilitar a compreensão do fato gerador, é importante destacar que a obrigação tributária se apresenta de dois modos, em obrigação principal e em obrigação acessória. Nesta lógica, tem-se o fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória, definidos pelos arts. 114 e 115 do Código Tributário Nacional.

A legislação tributária, em regra, imputa o dever do pagamento do tributo àquele que detêm o proveito econômico contido no fato gerador. Como toda regra comporta exceções, não é diferente na legislação tributária, sendo que a pessoa que não praticou o fato gerador também poderá ser responsabilizada a adimplir a obrigação contraída por outrem, caso que será elucidado no capítulo da Responsabilidade Tributária.

2.2.3 Regra Matriz de Incidência

Dentre os assuntos já narrados, é indispensável à análise acerca da Regra Matriz de Incidência, grande amparo tributário formulado pelo Professor Paulo Barros de Carvalho.

A regra matriz de incidência facilitou o entendimento tributário, de modo que desmembrou os requisitos essenciais para esclarecer o fenômeno da tributação.

O desenho normativo definiu cinco critérios indispensáveis para explicar a fenomenologia tributária, o critério material, critério espacial, critério temporal, critério pessoal e o critério quantitativo, sendo que a inobservância de um desses critérios acaba por comprometer a incidência do tributo.

Nas palavras de seu criador, “[...] a regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”.¹⁵

¹⁵CARVALHO, Paulo de Barros. op.cit.p.244.

O critério material é o comportamento das pessoas em si, o fato da vida social que sofreu os efeitos jurídicos, e, portanto a lei os considerou como o fato jurídico tributário. Paulo de Barros Carvalho sobre o aspecto material:

“O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato”.¹⁶

Neste sentido, verifica-se que o critério material não acontece isoladamente, pois está intimamente ligado aos critérios temporal e espacial, isto porque, é difícil ou praticamente impossível pensar em uma ação ou omissão humana, sem se atentar ao tempo e local onde esta aconteceu.

O critério pessoal define os sujeitos que vão compor a relação jurídica tributária, o sujeito ativo e o sujeito passivo. Paulo de Barros¹⁷ nos ensina que “O critério pessoal é o conjunto de elementos colhidos no *prescritor* da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica- sujeito ativo, credor ou pretensor de um lado, e o sujeito passivo ou devedor, de outro”.

O critério quantitativo pode ser definido como o objeto da prestação pecuniária, isto é, o critério que define a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, de acordo com a base de cálculo e a alíquota aplicada para cada espécie tributária.

Kiyoshi Harada¹⁸ esclarece que “A base de cálculo é, pois uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador. Alíquota é o percentual incidente sobre a base de cálculo, ou, um valor prefixado para os chamados tributos fixos.” Tanto a base de cálculo e a fixação da alíquota obedecem o disposto no art.97, IV do CTN.

Sacha Calmon, ao falar da Regra Matriz, descreve:

“O renomado professor paulistano define as hipóteses das normas tributárias, a que chama de *endonormas tributárias*, como o conjunto de critérios necessários à identificação do *fato lícito*, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios

¹⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *ibidem*.p.252

¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *idem*.p.278

¹⁸HARADA, Kiyoshi. *op.cit*.p.21.p.85.

esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* de fato jurígeno (fato gerador).¹⁹

A investigação dos critérios estabelecidos na Regra Matriz de Incidência revelam as estruturas da relação jurídica tributária, que é o vínculo que une o credor ao devedor, facilitando a compreensão acerca do nascimento do fato jurídico tributário e sua aplicação.

3 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em virtude do princípio da legalidade, a lei descreve as hipóteses em que o tributo é devido, ou seja, a hipótese de incidência tributária. Esta hipótese de incidência se materializa com a ocorrência do fato gerador, surgindo, pois a obrigação tributária descrita no art. 113 do CTN in verbis:

“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 a penalidade pecuniária.”

Diferente das obrigações de natureza civil, as obrigações tributárias possuem certos distintivos que as tornam autônomas. Isto porque, estas obrigações se limitam ao âmbito dos tributos, ou seja, são obrigações que versam estritamente sobre prestações tributárias. Outra característica peculiar destas obrigações é a inexistência da convergência de vontades entre as partes.

Desta feita, o que existe na obrigação tributária é a lei e o fato, gerando um vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, tornando-os obrigados entre si. Portanto, a obrigação tributária é uma obrigação de natureza *ex lege* que

¹⁹COELHO, Sacha Calmon Navarro. op.cit.p378.

nasce em decorrência de uma situação legislativa em concreto apta a suportar a imposição fiscal, isto é, da prática de certo ato ou fato descrito na norma, que origina o tributo.

Hugo de Brito Machado, elucida o nascimento da obrigação tributária:

“As fontes da obrigação tributária são a lei e o fato gerador. A primeira é fonte formal. A segunda é fonte material. Ambas indispensáveis. Não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento. Mas só a descrição legal não basta. É preciso que ocorra o fato descrito na hipótese. A previsão legal hipótese de incidência-mais a concretização desta fato gerador criam a obrigação tributária.”²⁰

O Estado no exercício de sua soberania é o sujeito ativo, enquanto na qualidade de sujeito passivo esta o devedor, obrigado a cumprir o objeto da prestação, que pode ser de dar, fazer ou não fazer.

A obrigação tributária pode ser considerada uma pretensão do Estado em responsabilizar o sujeito passivo. Pretensão, tendo em vista ser um primeiro momento da relação tributária, aonde não existe o direito de exigir o pagamento do tributo, isto porque, o crédito tributário não está constituído, e será formalizado em momento posterior, com o lançamento.

Para Hugo de Brito Machado “a obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível”.²¹

Completando este raciocínio, os ensinamentos de Kiyoshi Harada:

“[...]pode-se definir a obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pelo qual o sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113 §1º do Código Tributário Nacional), ou, prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113 §2º do Código Tributário Nacional).”²²

Dos conceitos trazidos à colação, observa-se que obrigação tributária e o crédito tributário são realidades distintas, isto porque a constituição do crédito é o

²⁰MACHADO, Hugo de Brito. op.cit.p.111.

²¹MACHADO, Hugo de Brito. idem.p.112.

²²HARADA, Kiyoshi. op.cit.p.79-80.

momento seguinte da obrigação tributária, que ocorre quando os todos os aspectos do tributo já se encontram definidos, tendo o sujeito passivo e os valores pecuniários devidamente identificados, tornando a obrigação líquida e exigível.

O Código Tributário Nacional dividiu as obrigações tributárias em Principal e Acessória, a serem analisadas na sequencia.

3.2 Da Obrigação Principal

O Código Tributário Nacional em seu artigo 113 §1º classifica a obrigação tributária principal, prescrevendo que esta obrigação está plenamente vinculada ao fato gerador e sua natureza é patrimonial.

Traduz-se na obrigação de dar e o objeto desta prestação é o dinheiro, resultando na obrigação de compor aos cofres públicos o dinheiro que lhe é devido, e como a própria letra de lei define “extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” é dizer que havendo o pagamento da obrigação principal extinto está o crédito tributário.

3.2.1 Da Obrigação Acessória

Enquanto a obrigação tributária principal é aquela conduta descrita em lei que ganhou vida no mundo real e aperfeiçoou-se com a exigibilidade, a obrigação acessória pode ser compreendida como o complemento feito pelo sujeito passivo para formalizar a obrigação tributária como um todo.

Assim entende o professor Luiz Emygdio, que a obrigação tributária principal decorre de lei, enquanto a obrigação acessória reveste-se de normas tributárias, dividindo-as em ações de fazer e de não fazer conforme explica:

Obrigação de fazer (declaração de bens, exibição de livros e, prestação de informações etc.) ou obrigação de não fazer (não

destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo exigido por lei, tolerar o exame em livros e documentos, não impedir a fiscalização etc.)²³

A obrigação acessória é definida pela legislação tributária, conforme o disposto no art. 115 do CTN, “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

As obrigações acessórias consistem num conjunto de ações ou omissões a serem praticadas pelos contribuintes em função de completar a obrigação principal. A existência desta obrigação está intrinsecamente ligada às obrigações principais, tendo em vista que não haveria sentido em sua existência senão para aperfeiçoar a obrigação principal.

Estas ações ou omissões concretizadas pelo contribuinte são de relevante importância para o Fisco. No entendimento de Hugo de Brito Machado “Não implica para o sujeito (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária.”²⁴

O inadimplemento da obrigação acessória se converte em obrigação principal, gerando para o fisco o direito de constituir um crédito tributário face ao descumprimento desta obrigação, caracterizando-se por sanção pecuniária.

Diferente do conceito de tributo já definido no presente trabalho, a sanção pecuniária são as multas tributárias e sua concepção e posterior cobrança se dá de forma diversa da arrecadação tributária.

3.3 Dos sujeitos da Obrigação Tributária

Toda relação jurídica pressupõe a existência de dois sujeitos, figurando como sujeito ativo e sujeito passivo.

²³ROSA Junior, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p 286.

²⁴MACHADO, Hugo de Brito. op.cit.p.109.

Nesta esteira, os sujeitos da obrigação tributária são aqueles que compõem o liame obrigacional, aquele que está no direito de exigir o pagamento do tributo (credor), em contrapartida daquele que tem o dever de cumprir a prestação que lhe cabe (devedor).

3.3.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo é o credor da relação tributária, revestido do direito de exigir a prestação do sujeito passivo, de modo a ver satisfeito o crédito tributário.

O Código Tributário Nacional no artigo 119 assim o definiu “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” O artigo ao mencionar a *pessoa jurídica de direito público* fez menção às Fazendas Públicas.

Alfredo Augusto Becker, estabeleceu os critérios do sujeito ativo:

- “No pólo positivo de relação jurídica tributária, podem assumir posição de sujeito ativo as pessoas abaixo discriminadas e desde que nelas coexistam sempre os três elementos essenciais seguintes:
- a) Ser Órgão estatal;
 - b) Execer (exclusivamente ou simultaneamente) função executiva;
 - c) Estar revestido de personalidade Jurídica”²⁵

As pessoas jurídicas de direito público com competência para legislar em matéria tributária, são consideradas como sujeito ativo direto na relação jurídica tributária, isto porque, são detentores da competência para instituir os tributos. Todavia, os entes titulares de competência por delegação, aqueles que receberam de outro ente a capacidade ativa para integrar o pólo ativo da relação jurídico tributária, são considerados como sujeito ativo indireto, em virtude da parafiscalidade.

²⁵BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.p.274

3.3.2 Sujeito passivo

Em contrapartida, o sujeito passivo é aquele que tem a obrigação de pagar, aquele investido na condição de contribuinte ou de responsável tributário.

O Código Tributário Nacional assim o define:

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.

O legislador atribui dois modos de classificar a sujeição passiva da obrigação tributária. Assume a condição de contribuinte aquele que em caráter pessoal, em virtude de suas práticas, converteu a hipótese de incidência tributária em fato concreto. Aquele que não manteve a relação pessoal e direta com o fato gerador, mas a lei lhe atribuiu o dever de satisfazer a obrigação tributária em prol do contribuinte, será denominado responsável tributário.

3.4 Lançamento Tributário

No capítulo pertinente ao fato gerador, destacou-se à confusão gerada pela nomenclatura utilizada pelo CTN para designar o fenômeno. Para facilitar a compreensão acerca do tema a ser explorado neste capítulo, vale a pena recordar que o fato gerador pode ser interpretado sob duas formas distintas, a forma abstrata e a forma concreta. O fato gerador na forma abstrata é a hipótese descrita em lei acerca de determinado ato ou fato que permanece inerte, enquanto o fato gerador em concreto se traduz pela conduta praticada no mundo real que enseja a tributação.

Praticada a hipótese definida em lei como fato gerador do tributo surge à obrigação tributária. A obrigação tributária é um primeiro momento da relação

tributária que gera um vínculo entre o sujeito ativo e o sujeito passivo e tem por objeto a prestação pecuniária, porém esta prestação ainda não é exigível por parte do credor, isto porque este intervalo temporal entre o nascimento da obrigação tributária e a sua conseqüente exigibilidade, é a constituição do crédito tributário, que se dá por meio do Lançamento.

Com a ocorrência do lançamento, presume-se que as demais formalidades que antecedem a constituição do crédito fiscal já foram preenchidas, seguindo o raciocínio do desenho normativo da regra matriz de incidência.

De grande valia a definição doutrinária do lançamento, trazida pelo Professor Kiyoshi Harada:

“O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, aplicação da penalidade cabível.”²⁶

O CTN em seu art.142 trouxe o conceito legal do lançamento, sendo imperativo no tocante às formalidades a serem obedecidas para sua realização, classificando-o como atividade privativa da autoridade administrativa, vinculada e obrigatória, não se admitindo discricionariedades neste procedimento, além de mencionar quanto a pena de responsabilidade funcional em caso de descumprimento destes preceitos.

Vale a pena transcrever o artigo 142 do CTN:

“Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

A interpretação do artigo do CTN gerou certa discussão doutrinária acerca da natureza jurídica do lançamento, debruçando-se principalmente sobre a natureza jurídica do lançamento, no sentido de verificar se a natureza jurídica deste

²⁶HARADA, Kiyoshi. op. cit.p.90.

instituto é declaratória ou constitutiva. O Professor Ricardo Alexandre prestou enorme contribuição a despeito destas controvérsias:

“Não obstante a natureza constitutiva do lançamento, no que se refere ao crédito é necessário que se perceba que o CTN claramente atribuiu-lhe natureza declaratória quanto à obrigação. A conclusão decorre da redação do mesmo art.142, no ponto em que inclui no procedimento de lançamento a função de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Ora, ao verificar formalmente que o fato gerador ocorreu, a autoridade fiscal declara- e não constitui a obrigação tributária.

Assim, seguindo à risca a tese adotada pelo legislador brasileiro, adotar-se à, nesta obra, o entendimento segundo o qual o lançamento possui natureza jurídica mista, sendo constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação tributária.”²⁷

Outra discussão enfrentada pela doutrina versa sobre a configuração do lançamento como ato ou procedimento administrativo. Mais uma vez o Professor Ricardo Alexandre resolve esta questão controvertida: “Procedimento é um conjunto de atos sistematicamente organizados para a produção de determinado resultado. A maioria da doutrina entende que o lançamento é ato administrativo, apesar de ser resultante de um procedimento.”²⁸

O legislador classificou o lançamento sob três modalidades distintas, quais sejam: lançamento por declaração, lançamento por ofício e lançamento por homologação. Discorre-se em apartado sobre estas modalidades:

a) O lançamento misto ou por declaração:

Nos termos do art.147 do CTN, o sujeito passivo ou o terceiro colaboram para realizar o lançamento por declaração:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo.op.cit.p.346.

²⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Idem.p.347.

Em harmonia com a legislação tributária o sujeito passivo ou o terceiro prestam declarações à autoridade fazendária, que iram auxiliar no procedimento do lançamento. Ressaltando que a declaração feita pelo sujeito passivo ou pelo terceiro, versa tão somente acerca da matéria de fato que é indispensável para concretizar o lançamento. Neste aspecto reside a diferença entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação, sendo que neste último o sujeito passivo apresenta ao Fisco, tanto a matéria de fato quanto à matéria de direito.

b) O lançamento direto ou por ofício:

O vocábulo “de ofício” a primeira vista é capaz de traduzir o sentido desta modalidade.

Cuida-se do lançamento feito exclusivamente pela autoridade administrativa no exercício de sua competência, onde a participação do contribuinte é irrelevante.

O art.149 do Código Tributário Nacional descreve as hipóteses nas quais o lançamento poderá ser feito de ofício:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I -quando a lei assim o determine;

II -quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III -quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV -quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V -quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI -quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII -quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX -quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por ser iniciativa da autoridade fiscal, este lançamento acontece em conformidade com os dados que o Fisco possui a respeito do sujeito passivo, identificando-o e aplicando a legislação pertinente à época da ocorrência do fato gerador, definindo a matéria tributável e realizando os cálculos acerca do montante a ser recolhido aos cofres públicos.

O lançamento de ofício no que diz respeito aos incisos II e IX do art. 149 do CTN é utilizado pela autoridade fazendária nos casos de omissão ou inexatidão dos valores recolhidos pelo sujeito passivo no lançamento por homologação.

c) O lançamento por homologação:

O lançamento por homologação está previsto no art.150 do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
 § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
 § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
 § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.
 § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Na doutrina esta modalidade também recebe a terminologia de *auto lançamento*. É uma maneira mais prática que a administração fiscal encontrou de constituir o crédito tributário, contando com a colaboração do sujeito passivo que calcula o tributo devido e antecipa o pagamento, que fica sujeito a ulterior homologação expressa ou tácita.

Na expectativa de facilitar a compreensão acerca do lançamento por homologação, a situação fática apresenta-se da seguinte forma: Toma-se como exemplo o tributo ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços). Neste caso, o contribuinte preenche um formulário que recebe o nome de GIA (Guia de Informação e Apuração) por meio do qual transmite informações e cálculos acerca

dos valores que por ele são devidos. Observa-se neste ato o cumprimento de uma obrigação acessória pelo sujeito passivo.

Cumprida esta fase e realizados os cálculos pertinentes aos valores devidos, o sujeito passivo antecipa o pagamento desta verba ao fisco, sem que haja prévio exame da autoridade administrativa.

A partir do momento que a autoridade fazendária toma conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, e concordando com a quantia paga, realiza a homologação dos valores já recolhidos ao erário e desta forma concretiza o lançamento por homologação, com a conseguinte extinção do crédito tributário.

Subsistindo diferença entre os valores recolhidos pelo sujeito passivo, far-se-á o lançamento por ofício do saldo remanescente, a fim de reaver eventual diferença, sendo considerados os valores já percebidos a título de graduação de penalidade pecuniária, caso exista, conforme preceitua o § 3º do art.150 do CTN.

Salvo os casos previstos em lei, o prazo decadencial dado a Fazenda Pública para realizar a homologação e conseqüentemente constituir o crédito tributário é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, §4º do art.150 CTN, sendo que a inobservância do prazo por parte da autoridade administrativa resulta no entendimento de que a homologação se deu de forma tácita, extinguindo-se o crédito fiscal.

O Professor Kiyoshi Harada elucida o lançamento por homologação:

“Neste tipo de lançamento todas as providências necessárias à constituição definitiva do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como a emissão de notas fiscais, sua escrituração em livros especiais, a apuração periódica do montante do tributo devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento, etc”.²⁹

Subentende-se que o sujeito passivo que se enquadra na modalidade de lançamento por homologação, assume a responsabilidade pela interpretação correta da legislação tributária, de modo a evitar as penalidades pecuniárias resultantes do descumprimento das formalidades a serem respeitadas.

Havendo a homologação tácita pelo Fisco, presume que o valor tributário pago antecipadamente pelo sujeito passivo é hábil para constituir o crédito tributário.

²⁹HARADA, Kiyoshi.op.cit.p.95.

A grande utilização desta modalidade se justifica pela redução dos custos da arrecadação.

4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional fez menção a duas modalidades de sujeição passiva no artigo 121: o contribuinte e o responsável tributário. Não obstante, estabeleceu as diretrizes para o surgimento da responsabilidade tributária, no art. 128 do diploma legal. Vale a pena transcrevê-los:

“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.”

“Art.128: Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Considera-se o contribuinte como àquele que contraiu a obrigação com a realização do fato jurídico tributário, tendo ligação pessoal e direta com o fato gerador. O terceiro, no caso o responsável tributário, é aquele que mesmo não tendo praticado pessoalmente o fato jurídico tributário, possui vínculos com esta situação e por este motivo a lei lhe imputa o dever de satisfazer a obrigação tributária.

Ao tratar da responsabilidade tributária, o Professor Kiyoshi Harada conceituou os dois modos de sujeição passiva trazidas pelo CTN:

“Contribuinte é o sujeito passivo natural, isto é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária. Já o responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.”³⁰

Entende Alfredo Augusto Becker “que a responsabilidade tributária surge em “Casos que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a

³⁰ HARADA, Kiyoshi. op.cit.p.83.

satisfação da prestação jurídica-tributária somente depois de ocorrer o fato da não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte “de jure”.³¹

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entende o instituto da responsabilidade tributária como:

“A submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária do direito do Fisco de exigir a prestação respectiva”.³²

Ainda, a importante colaboração de Valéria Furlan “Responsável tributário em sentido restrito, é uma terceira pessoa que, embora não tenha realizado o fato gerador in concreto, tem o dever de efetuar o pagamento do tributo por expressa determinação legal”.³³

A doutrina classifica a responsabilidade tributária de dois modos: a responsabilidade tributária por transferência e a responsabilidade por substituição. Para verificar em qual dessas classificações o responsável se enquadra, é necessário identificar o momento no qual surgiu o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o responsável tributário.

A responsabilidade por transferência é aquela onde o contribuinte deixa de responder pelo débito fiscal e transfere na íntegra a responsabilidade ao terceiro responsável. Esta transferência de responsabilidade ocorre nos casos previstos no CTN que autorizam a modificação do sujeito que integra o pólo passivo da obrigação. Ricardo Alexandre colabora para o entendimento desta responsabilidade:

“Trata-se de casos em que a obrigação nasce tendo, no polo passivo, determinado devedor (contribuinte ou responsável), mas, em virtude de evento descrito com precisão na lei, há a transferência da sujeição passiva a uma outra pessoa, esta na condição de responsável. Verifica-se, portanto, uma modificação subjetiva (dos sujeitos) na obrigação surgida.”³⁴

De outro lado, surge a responsabilidade por substituição, sendo aquela onde o terceiro é responsável pelo crédito tributário desde a ocorrência do fato

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. op.cit.p.387.

³² MACHADO, Hugo de Brito. op.cit.p.189.

³³ FURLAN, Valéria C. Pereira. **Apontamentos de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.176.

³⁴ ALEXANDRE, Ricardo. op.cit.p.294.

gerador, de modo que a obrigação tributária nasce tendo como sujeito passivo, o responsável tributário, em virtude da lei considerar a existência de um vínculo entre o responsável e o substituído.

Novamente a colaboração do Professor Ricardo Alexandre:

“Na responsabilidade por substituição desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo. Em nenhum momento, o dever de pagar o tributo recai sobre a figura do contribuinte, não havendo qualquer mudança subjetiva na obrigação.”³⁵

Na substituição, atendendo à conveniência da arrecadação, a lei atribui a condição de sujeito passivo à pessoa diversa daquela que realiza a materialidade da hipótese de incidência tributária, ou seja, a responsabilidade é atribuída àquela pessoa que não praticou o fato gerador, mas que indiretamente se vinculou a ele.

Sob a ótica de Hugo de Brito Machado “Por substituição tributária entende-se a técnica de tributação que impõe a terceira pessoa que não realiza o fato gerador, mas que a ele está relacionada, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente”.³⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho assenta que “[...] na substituição tributária, a pessoa obrigada a pagar o tributo, por expressa determinação legal, não é a mesma que pratica o fato gerador”.³⁷

É bom frisar que, a responsável tributário não tem ligação direta com o fato gerador, porém mantém com o substituído, relações que permitem ser eleito como substituto.

O sujeito passivo contribuinte é o que realiza a hipótese de incidência da regra jurídica especificamente tributária. Esta regra é que incide sobre o fato tributário, irradiando a relação jurídica tributária entre um particular (sujeito passivo), na condição de devedor da obrigação principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), e um órgão estatal, na condição de credor e por fim o responsável que tem o dever cumprir com a obrigação tributária contraída por outrem.

³⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *ibidem*.p.295.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito, SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro:Forense,2008, p.351.

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.op.cit.p.684.

Nos ensinamentos de Fábio Leopoldo de Oliveira, a responsabilidade tributária, pode ser definida como:

“Uma imposição legal da sujeição passiva da obrigação tributária a uma pessoa física ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, se vincula com o respectivo fato gerador, seja com exclusão da responsabilidade do contribuinte “substituto”, seja assumindo com o contribuinte, supletivamente, a responsabilidade total ou parcial (transferência) pelo cumprimento da obrigação.”³⁸

Infere-se da análise dos assuntos já expostos no presente trabalho, que as normas tributárias demandam da Constituição Federal, porém, existe a possibilidade da norma infraconstitucional, diante de determinadas peculiaridades, impor o dever jurídico tributário a terceiros. Neste sentido o CTN dividiu as responsabilidades tributárias sob três modalidades:

- a) Responsabilidade por sucessão (arts. 129 ao art. 133).
- b) Responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135).
- c) Responsabilidade por infração (arts. 136 a 138).

Nos tópicos a seguir, passamos a aprofundar os conceitos relativos a cada modalidade de responsabilidade tributária.

4.1 Responsabilidade Tributária Por Sucessão

Esta modalidade de responsabilidade é entendida pela doutrina como a responsabilidade por transferência, aquela que por força de um evento, elege um responsável que nada tinha a ver com o fato gerador, para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária.

Luciano Amaro comenta acerca da responsabilidade tributária por sucessão:

³⁸ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo. Resenha Tributária 1982. p.87.

“A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providencia do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providencia do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido”.³⁹

A responsabilidade do sucessor caracteriza-se pelo desaparecimento do devedor original, podendo ser dar de dois modos. (a): Por morte, passando a dívida tributária a recair sobre o espólio que caso não satisfaça a obrigação irá transferir a responsabilidade para os herdeiros. (b) Por venda de imóvel ou estabelecimento comercial, incidindo a responsabilidade do adquirente.

4.2 Responsabilidade Tributária de Terceiros

A responsabilidade Tributária de Terceiros foi disciplinada em dois dispositivos do Código Tributário Nacional, o artigo 134 e artigo 135. Em ambos os casos a pretensão do legislador foi alcançar as pessoas que em determinadas situações agem com condutas falíveis na vigilância do patrimônio de outrem. O que diferencia a aplicação de um artigo ou de outro, é a atuação regular ou irregular destas pessoas.

Primeiramente será feita a análise do artigo 134, especificamente no inciso VII, que diz respeito à responsabilidade dos sócios em casos de atuação regular na dissolução da sociedade:

“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:

(...)

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

³⁹ AMARO, Luciano .**Direito Tributário Brasileiro**.14ed. rev. São Paulo. Saraiva, 2008. p. 320.

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

Existe certa problemática na interpretação do artigo 134 tendo em vista que a letra de lei falou em responsabilidade solidária, o que a doutrina aponta como uma imprecisão no uso dessa expressão, eis que a responsabilidade solidária autoriza que o sujeito ativo cobre a prestação pecuniária do contribuinte e do responsável tributário indistintamente, sem que haja o benefício de ordem.

Em contrapartida o *caput* do artigo menciona “*nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”, ou seja, transparece o benefício de ordem que a solidariedade não comporta, esclarece que serão esgotados os bens da pessoa jurídica e não logrando êxito nesta expropriação, responsabilizará o terceiro com fulcro no inciso VII.

Quanto a esta controvérsia encontrada no CTN, Ricardo Alexandre comenta que:

“[...] a Administração Tributária deve inicialmente voltar sua pretensão executória contra a pessoa legalmente definida como contribuinte. Somente no caso de insucesso (a execução fiscal é frustrada pela inexistência de bens suficientes) a cobrança pode ser redirecionada para o responsável [...]”.⁴⁰

Uma vez suportando o benefício de ordem, entende-se que a responsabilidade do art.134 é subsidiária ou supletiva, através da qual se esgota os meios de satisfazer a obrigação na pessoa do contribuinte para depois eleger o responsável tributário.

Nas lições de Eduardo Sabbag:

“[...] segundo o artigo 128 do CTN, o contribuinte é excluído parcialmente, dando ensejo à responsabilidade subsidiária ou supletiva. Esta, atribuída por lei, indica que o responsável designado em lei responde pela parte ou pelo todo da obrigação tributária que o contribuinte deixa de cumprir. Inicialmente cobra-se do contribuinte; caso este não disponha de recursos suficientes, cobra-se do responsável. Logo, “o dito responsável solidário só é chamado a satisfazer a obrigação “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.”⁴¹

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. op.cit.p.16.

⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo. Saraiva. 2011. p.701.

É de salutar importância destacar que a responsabilidade pessoal dos sócios disposta no art.134, VII do CTN é aplicável quando restar comprovada omissões que foram realizadas por estes, no caso de liquidação da sociedade de pessoas.

Assim, diante do contido no texto legal do artigo 134 do CTN, existe um dever de fiscalização que se não cumprido, ainda que por culpa ou negligência, gerará a responsabilidade.

Oportunamente, passa-se a analisar a outra modalidade de responsabilizar o terceiro, nos moldes do art. 135 do CTN:

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.

Grande parte da doutrina entende que a responsabilidade elencada no artigo 135 do CTN cuida de uma responsabilidade pessoal do agente que afasta a responsabilidade do contribuinte conforme explicito no art. 128 do mesmo diploma legal. Ricardo Alexandre entende que “Sendo assim, o “terceiro” responde sozinho, com todo o seu patrimônio, ficando afastada qualquer possibilidade de atribuição da sujeição passiva à pessoa que, de outra forma, estaria na condição de contribuinte.”⁴²

Este entendimento sobre a responsabilidade pessoal deriva da ideia de que os atos praticados com dolo foram executados com pessoalidade, não havendo como responsabilizar a pessoa jurídica por um ato doloso cometido pelo terceiro que exerce função de gestão dentro da sociedade.

Quanto a ser considerada uma responsabilidade por substituição, justifica-se pelo fato de que o responsável é eleito concomitantemente com a ocorrência do fato gerador, não havendo possibilidade de se falar em transferência que ocorre com o surgimento de um evento que modifica a relação jurídica-tributária.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. *ibidem*.p.331.

Não obstante, ressalta-se que na responsabilidade por substituição, o substituto deve ter com o substituído um vínculo capaz de autorizar a responsabilização deste perante a obrigação tributária.

4.3 Responsabilidade Tributária por Infrações

As pessoas atingidas por esta modalidade de responsabilidade são aquelas que detêm ligação pessoal e direta com as infrações. Recordando o que diz a letra de lei do art. 121 do CTN, têm-se que as pessoas que mantêm relação pessoal e direta com o fato gerador, são consideradas contribuintes. Seria dizer que os responsáveis por infrações são os próprios contribuintes?

Ricardo Alexandre desvendou esta questão ao esclarecer que

“Todavia, como soaria estranho designar alguém que cometeu um ato ilícito de “contribuinte da multa” o CTN optou por impropriamente atribuir-lhe a qualificação de responsável. Assim, a palavra “responsável”, nesses casos, deve ser entendida no seu sentido comum, qual seja aquele a quem é imputada determinada conduta, devendo assumir as respectivas consequências.”⁴³

Analisando o raciocínio do Professor Ricardo Alexandre já é possível verificar que a responsabilidade por infrações classifica-se como uma responsabilidade por substituição, obedecendo à lógica de que no momento do cometimento da infração já é possível identificar o sujeito passivo (da multa) sendo o mesmo o responsável.

Do art. 136 do CTN, verifica-se que a responsabilidade por infrações independe de culpa, sendo considerada, portando uma responsabilidade objetiva.

⁴³ ALEXANDRE, Ricardo. *ibidem*.p.331.

5. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES LIMITADAS À LUZ DO ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

As sociedades limitadas foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto 3.708/1919, que recebeu críticas por parte dos doutrinadores no sentido de ser deficitário para regular com precisão os objetivos das sociedades por quotas limitadas. O Código Civil de 2002 trouxe inovações no que concerne o regime destas sociedades se comparado ao referido Decreto que foi revogado com o advento do novo código.

Atualmente, o fato das sociedades limitadas ser o tipo societário mais utilizado no Brasil justifica-se em dois motivos: a limitação da responsabilidade dos sócios de acordo com as suas quotas e a simplicidade de constituir esta sociedade.

Verifica-se que neste tipo societário a responsabilidade dos sócios se restringe aos valores de suas quotas no que tange as obrigações sociais, e a responsabilidade da integralização do capital social se dá de forma solidária, sendo que aquele sócio que se comprometeu com a sua quota-parte poderá ser responsabilizado pelo capital social como um todo, no caso da ausência de integralização dos demais sócios ou de eventual desfalque.

Subentende-se que uma vez integralizado o capital social, os sócios estão eximidos de responder pessoalmente pelas obrigações contraídas pela sociedade, em face da condição de responsabilidade limitada às quotas.

Esta responsabilidade limitada às quotas e a integralização do capital social protegem o patrimônio particular destes sócios, de modo a evitar que credores ultrapassem os limites na cobrança de seus débitos com a pretensão de atingir o patrimônio pessoal destes sócios. Considerando que esta regra não possui caráter absoluto, existem casos que autorizam a responsabilização pessoal dos sócios.

Outro motivo relevante que traduz o sucesso das sociedades limitadas é a flexibilidade entre os sócios para pactuarem acerca das diretrizes da sociedade, sendo que o acordo de vontades entre os quotistas é suficiente para deliberar, sem a necessidade de maiores formalidades como exigido para os outros tipos de regime societário.

O renomado magistrado Amador Paes de Almeida descreve em sua obra os motivos do sucesso deste regime societário:

“A sociedade por quotas de responsabilidade limitada, denominada no Capítulo IV do Subtítulo II do Título II do Livro do Direito de Empresa do novo Código Civil (art.1052), simplesmente *sociedade limitada*, é, de modo inquestionável, uma feliz aglutinação das sociedades de pessoas com as sociedades de capital. Pressupõe, como as primeiras, um relacionamento harmonioso entre os respectivos sócios, podendo ser considerada *intuitu personae*. Forma-se por meio de simples contratos sociais, o que, igualmente, é próprio das sociedades de pessoas, também denominadas contratuais. Contudo, ao revés destas, não acolhe em seu seio o sócio solidário, já que todos, à semelhança das sociedades de capitais, têm responsabilidade limitada razão por que, contrariamente ao que sustentam renomados autores, não a situamos entre as sociedades de pessoas tampouco a definimos como sociedade de capital. Sustentamos, isso sim, sua natureza híbrida [...]”⁴⁴

O Código Civil de 2002 dedicou um capítulo próprio às sociedades limitadas (art.1.052 ao art. 1.087), considerando que as omissões no regulamento destas sociedades podem ser sanadas com o estabelecido para as sociedades simples, com fulcro no art. 1.053 do mesmo dispositivo legal com a seguinte redação: “A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste capítulo, pelas normas da sociedade simples. Parágrafo único: O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima”.

Tendo em vista que nos artigos do Código Civil dedicados à Sociedade Limitada não foi tratado o assunto acerca da responsabilidade dos administradores perante a sociedade e terceiros, recorre-se ainda ao disposto para as sociedades simples, no art.1.016 do CC “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”.

Não obstante, conforme disposto no parágrafo único do artigo 1.053, a sociedade limitada pode reger-se pela Lei das Sociedades Anônimas (LSA), desde que haja acordo entre os sócios neste sentido e com cláusula expressa no contrato social, afastando-se a regência pelas sociedades simples.

Fábio Ulhoa Coelho nos elucida neste sentido:

⁴⁴ ALMEIDA, Amador Paes de. **Execução de Bens dos Sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)**. 6.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo Saraiva. 2003. p.49.

“De se notar que a lei das sociedades por ações, por sua abrangência e superioridade técnica, tem sido aplicada a todos os tipos societários, inclusive a limitada, também por via analógica. Quer dizer, sendo o Código Civil lacunoso, poderá o juiz aplicar a LSA, mesmo que o regime de regência supletiva da limitada seja o das sociedades simples. Evidentemente, se o Código Civil de 2002 não for omissivo, não há que se cogitar de aplicação analógica nem da lei das sociedades por ações nem de outra qualquer: neste caso, ou a LSA se aplica supletivamente (porque esta é a vontade dos sócios) ou não se aplica (porque a matéria esta regulada no capítulo referente às sociedades simples).”⁴⁵

No que toca as funções de gestão da sociedade limitada, é importante verificar como é composto o quadro diretivo da sociedade, à eleição do administrador, bem como os poderes que lhe são conferidos. Mais uma vez as lições de Fábio Ulhoa Coelho:

“A administração cabe a uma ou mais pessoas, sócias ou não, designadas no contrato social ou em ato separado. Elas são escolhidas e destituídas pelos sócios, observando-se em cada caso, a maioria qualificada exigida por lei para a hipótese. Para a sociedade ser administrada por não sócio, é necessária expressa autorização no contrato social. Inexistente esta, só o sócio podem ser atribuídos poderes de administrador”.⁴⁶

O administrador da sociedade limitada é aquele responsável pela atuação da empresa, submetido às regras previstas no contrato social e em conformidade com o disposto na legislação específica para cada sociedade comercial.

O Código Tributário Nacional foi claro quanto às formas de responsabilizar o terceiro para adimplir as obrigações tributárias. Afirmando esta precisão do CTN acerca da responsabilidade tributária, não houve omissões quanto ao caso do responsável tributário ser o administrador das sociedades.

O art. 135 do CTN trata da responsabilidade pessoal daqueles que agem com excesso de poderes, infração a lei ao estatuto ou ao contrato social e a consequente responsabilização descrita no inciso III de “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

⁴⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa. 20.ed.rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2008 p.155.

⁴⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. idem.p.162.

“Art.135 São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da 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”.

O artigo não se refere a uma responsabilidade solidária, onde a pessoa jurídica e o sócio respondem concomitantemente pelas obrigações contraídas. A responsabilidade descrita no artigo é uma responsabilidade subsidiária, que pode ser vista como aquela que procura esgotar os meios de satisfazer os débitos na pessoa do contribuinte e não logrando êxito na adimplência do tributo irá responsabilizar pessoalmente o sócio gerente ou administrador da sociedade, desde que tenha havido a prática das condutas previstas no caput do referido artigo, passando a exercer a condição de responsável tributário pelas obrigações tributárias advindas dos atos ilegais ou em excesso de poderes, respondendo para tanto com o seu patrimônio pessoal.

Portanto ao alargar a responsabilidade tributária para os sócios administradores, verifica-se uma situação diferente da solidariedade prevista no artigo 124 II do CTN, sendo que neste caso, somente a previsão normativa não é suficiente para eleger o responsável tributário e obrigá-lo solidariamente junto a pessoa jurídica. Para aplicar a responsabilidade tributária por substituição é preciso observar se o sócio está investido na condição de administrador ou se exerce qualquer outro ato de gestão que esteve vinculado à ocorrência do fato gerador, bem como se houve a prática das condutas previstas no *caput* do artigo 135, que se revelam como práticas abusivas em detrimento do Fisco.

Desta feita, denota-se que a responsabilização de terceiros não pode ser uma prática arbitrária pelo Fisco. Para evitar fraudes contra credores a administração fazendária fiscaliza a atuação da pessoa jurídica mediante a verificação do cumprimento das obrigações principais e acessórias.

Porém quando se trata de responsabilidade tributária, o disposto nas leis ordinárias não pode ser interpretado isoladamente, isto porque o artigo 146, III da Constituição Federal foi taxativo ao dizer que “Cabe à lei complementar: III: estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]” ou seja, o CTN estabelece normas para definir os casos de responsabilidade tributária. Significa

dizer que o previsto no Código Civil em especial a redação do art. 1.016, não tem por si só o condão de responsabilizar o administrador da sociedade limitada no caso das obrigações tributárias.

O CTN não se omitiu neste sentido, dispondo sobre os casos do administrador ser eleito como responsável pelos débitos fiscais descrevendo os motivos que ocasionam a eleição do responsável tributário perante o fisco.

É consabido que, em qualquer espécie de sociedade comercial, o patrimônio integral da sociedade responde pelos eventuais débitos não saldados, não comprometendo o patrimônio pessoal dos sócios em favor destas dívidas que foram contraídas pela pessoa jurídica, salvo os casos em que exista a inobservância dos deveres daqueles que exercem as funções de gestão, vindo a expor o patrimônio particular.

Quanto à regência das sociedades limitadas, preceituava o próprio Decreto n.º 3708/19, em seu art. 10, se a sociedade não possuísse mais patrimônio líquido para solver as suas obrigações, é porque havia se tornado insolvente, por não ter mais bens para garantir os credores, pelo que se presume a culpa do administrador, por atuar de maneira contrária ao constante do contrato social e à lei, haja vista que estes exigem a salvaguarda do capital social, para que se mantenha íntegro e suficiente para honrar os negócios societários.

Assim é a redação do referido Decreto em seu art. 10:

“Os sócios gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei.”

Desta análise, resta evidente que, se a empresa ficou sem condições de saldar seus débitos, foi porque seus sócios gerentes ou administradores violaram o mais evidente de seus deveres, de zelar pela hígidez do patrimônio da sociedade e em consequência de sua atuação temerária, expuseram seu próprio patrimônio, passando a responder com seus bens pelos débitos das sociedades.

Novamente, Fábio Ulhoa Coelho colabora no sentido de esclarecer as obrigações tributárias da sociedade:

“No tocante aos débitos da sociedade enquadráveis como dívida ativa, de natureza tributária ou não tributária (Lei nº 6830/80 art.2º) os administradores, sócios ou não, respondem por inadimplemento da sociedade limitada. É o que dispõe o art. 135, III do CTN. Sendo ato administrativo e, portanto, presumivelmente verdadeiro, a Certidão de Dívida Ativa, emitida contra a sociedade por ser executada, diretamente no patrimônio particular do administrador a quem cabe demonstrar, por embargos do devedor, que o inadimplemento não teria importado descumprimento de lei ou contrato.”⁴⁷

Hoje, ao contrário de outrora, o simples fato da sociedade não ter condições de adimplir com suas obrigações tributárias é considerado como mora da empresa, não importando o redirecionamento da dívida ao patrimônio particular dos sócios, a não ser no caso da obrigação tributária ter sido ocasionada por ato ilegal, excessivo do sócio administrador, o qual, neste caso, será responsável tributário nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional, elucidado na sequência.

5.1 Excesso de Poderes

A expressão “excesso de poderes” é utilizada para indicar atos praticados em virtude de mandato ou função, fora da outorga ou autoridade que lhe é conferida.

Nas palavras do jurista Eduardo Sabbag “[...] o terceiro age por conta própria, além dos poderes que a norma legal, contratual ou estatutária lhe conferem, isto é, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas.”⁴⁸

É o caso do representante legal da sociedade agir em desconformidade com a competência que a pessoa jurídica lhe outorgou, no sentido de ultrapassar os limites de suas funções de gestão, indo além do que lhe foi outorgado quando da investidura no mandato ou na função de administrador, realizando práticas arbitrárias em detrimento da própria sociedade.

5.2 Infração de Lei

⁴⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. op.cit.p.163.

⁴⁸ SABBAG, Eduardo. op.cit.p.738.

A legislação conceituou o tributo como uma prestação compulsória, traduzindo a obrigatoriedade de seu adimplemento. Assim, entende-se que o descumprimento de uma obrigação tida como compulsória poderia vir a ser considerado como um ato ilícito, caracterizando por si só, a infração à lei.

Não obstante, matéria já pacificada pelos Tribunais Superiores, o mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para caracterizar a responsabilidade pessoal dos administradores das sociedades limitadas, isto porque o contribuinte pode deixar de satisfazer os débitos fiscais por motivos alheios a sua vontade e não necessariamente pela prática de condutas dolosas.

De certo modo, a expressão “infração à lei” causa certo embaraço em seu significado, considerando tratar-se de uma hipótese muito ampla. Assim, esta expressão transmite a impressão de que qualquer lei, inclusive a própria legislação tributária, ao ser infringida pelas pessoas arroladas nos incisos do artigo 135, ensejaria a responsabilidade.

Não foi esta a intenção do legislador, ao tratar da infração à Lei.

Renato Lopes Becho verificando a amplitude na interpretação do artigo 135 do CTN, esclareceu:

“A lei referida no artigo 135 do Código Tributário Nacional é a lei que rege as ações da pessoa referida. Assim, como o inciso I do artigo em evidência traz para a sua guarda todos os sujeitos referidos no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis, a do inventário para os inventariantes, a da falência e da concordata para os síndicos e comissários, a dos registros públicos para os tabeliães, escrivães e demais serventuários de cartórios, a comercial para dissolução de pessoas jurídicas e para os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do artigo 135, será também a sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas (gerentes, diretores, etc.), será a lei comercial.”⁴⁹

Desta feita, interpreta-se que a lei passível de infringência pelo administrador com a sua consequente responsabilização com fulcro no artigo 135

⁴⁹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.p.177.

CTN, é a lei da sociedade comercial da qual este gestor faz parte, não havendo o que pensar acerca das outras leis em geral.

Infere-se da análise do art. 135 do CTN que em conjunto com a expressão “infração a lei” encontra-se as expressões “excesso de poderes” e “infração ao contrato social ou estatuto” que são típicas expressões do direito comercial não restando dúvidas, portanto, que a lei que o Código Tributário se refere é a Comercial. Portanto, adverte-se que a “infração de lei” em questão não está indicando a infração à Lei Tributária, disposta nos arts. 136 e 137 do CTN, mas sim a infração da legislação comercial e civil.

A infração à lei de que trata o artigo 135 do CTN tem objeto diferente do que o simples não pagamento do crédito tributário, cuida-se de um caso que autoriza que os sócios administradores respondam pelas dívidas fiscais contraídas pela sociedade, desde que reste comprovada a prática de algum dos itens descritos no *caput* do referido artigo.

A infração à lei é um dos casos autorizadores do redirecionamento executivo para os administradores, e o jurista Hugo de Brito Machado, cuidou deste tema:

“A infração da lei societária pode ocorrer dando lugar à responsabilização do sócio, gerente ou diretor, em dois momentos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade ou do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor.”⁵⁰

No primeiro momento o administrador age em abuso da personalidade jurídica praticando um ato contrário àquele estabelecido no contrato social da empresa, ou seja, aproveita-se da sua função de gestão para ultrapassar os ditames da sociedade e contrair obrigações tributárias contrárias ao objeto social.

Na segunda hipótese, o fato gerador é cometido de forma regular pela pessoa jurídica, porém a obrigação deixa de ser satisfeita em razão da conduta de

⁵⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 590.

seu administrador. O administrador dolosamente deixa de zelar pela higidez do patrimônio societário, dilapidando os recursos da sociedade com a finalidade de enriquecer, de maneira ilícita, o seu patrimônio pessoal, deixando a sociedade em estado de insolvência perante os credores, sem condições de saldar as obrigações tributárias junto ao Fisco.

Infringir a lei, portanto é agir em desconformidade com a norma que rege determinado instituto jurídico, no caso em específico, é o descumprimento da lei comercial pelo administrador.

5.3 Infração ao Contrato Social ou Estatuto

O termo utilizado pelo direito para designar os atos constitutivos das sociedades limitadas é o contrato social, sem prejuízo das demais sociedades que adotam esta terminologia, porém não foram abordadas no presente trabalho para que não se perca o objeto.

O direito concedeu personalidade jurídica própria às pessoas jurídicas de modo a evitar a existência de confusão entre sociedade e seus sócios, para tanto, distinguiu os patrimônios e individualizou as ações praticadas pela sociedade e as ações praticadas em caráter pessoal pelos sócios.

Não obstante, as pessoas jurídicas podem ser entendidas sob um aspecto simbólico, tendo em vista que sua atuação não pode ser praticada de outra maneira senão por meio de seus representantes (gerentes ou administradores) cujos poderes emanam das determinações constantes nos atos constitutivos.

Dado o momento em que estes representantes são eleitos para exercerem as funções de gestão da sociedade, automaticamente lhes é transferida a responsabilidade de zelar pela sociedade como um todo, agindo com fidelidade ao disposto nos atos constitutivos, sendo que os atos que contrariam o disposto no contrato social podem ser considerados como infrações.

Seria dizer que, se estes representantes, aproveitando-se da conveniência e da oportunidade proporcionada por suas funções junto à nominada pessoa jurídica (com domínio do fato), agem deliberadamente e com o propósito de

contrariar o objeto social da empresa, estes gestores estão sendo infiéis ao contrato social, infringindo o.

5.4 A desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário

O direito consagra à separação das pessoas jurídicas das pessoas físicas, tornando-as autônomas no sentido de que cada qual, possui direitos e obrigações próprias.

Não obstante, em virtude desta autonomia concedida as pessoas jurídicas, não são poucos os casos nos quais os sócios investidos nas funções de gestão da sociedade, em proveito deste amparo legal que separa as pessoas jurídicas das pessoas naturais, desviam as finalidades do Contrato Social ou Estatuto para cometer fraudes contra terceiros, almejando o enriquecimento ilícito de seu patrimônio particular.

A conduta destes gestores é praticada em nome da pessoa jurídica, de modo que o patrimônio da sociedade responda por eventuais danos causados aos credores, considerando até então a inatingibilidade do patrimônio particular dos sócios, que fica livre de qualquer ônus no caso de ações praticadas pela sociedade.

De modo a repelir os abusos cometidos por estes gestores, a doutrina e a jurisprudência consolidaram a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica (*disregard doctrine*) que foi recepcionada pelo art.50 do Código Civil de 2002, que assim dispõe:

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

O Código Civil de 1916 em seu art. 20 trazia a seguinte previsão: “As pessoas jurídicas tem existência distinta da dos seus membros”. Observa-se que o legislador não recepcionou esta redação ao novo código civil, contudo, em estrita

análise dos estudos acerca da desconsideração da personalidade jurídica, verifica-se que a ideia do artigo revogado, não desapareceu.

A Lei admite a desconsideração da personalidade jurídica em casos peculiares, nas quais essas sociedades existem apenas formalmente, sendo utilizada por estes sócios para exercer atividades no mundo dos negócios com a limitação das responsabilidades pelas obrigações que verdadeiramente são suas, porém contraídas e assumidas em nome da pessoa jurídica, sendo esvaziados os patrimônios das sociedades de modo a frustrar os credores, dificultando as execuções que não logram êxito em encontrar bens que pertençam à sociedade que nominal e formalmente é considerada a única devedora e responsável.

O juiz após observar os requisitos dispostos em lei bem como identificar a conduta dolosa dos sócios em relação à empresa, acaba por declarar a desconsideração da personalidade jurídica, que não vem a ser a extinção da pessoa jurídica e dos seus atos constitutivos, mas sim, uma suspensão dos atos praticados pela sociedade em determinado tempo, por considerar que estes atos não partiram da sociedade e sim da pessoa física que se esconde atrás dela.

O magistrado aplica esta desconsideração a contar da ocorrência do ato fraudulento, considerando a conduta praticada com abuso da personalidade jurídica e desvio de finalidades para enganar terceiros. Seria como retirar o manto da personalidade jurídica que encobre o gestor de má-fé e responsabiliza-lo pessoalmente pelos prejuízos causados a outrem.

A respeito deste tema, é oportuno o esclarecimento de Fábio Ulhôa Coelho:

“A desconsideração da pessoa jurídica não atinge a validade do ato constitutivo, mas sua eficácia episódica. Uma sociedade que tenha a autonomia patrimonial desconsiderada continua válida, assim como válidos são os demais atos que praticou. A separação patrimonial em relação aos seus sócios é que não produzirá nenhum efeito na decisão judicial referente àquele específico ato objeto da fraude. Esta é, inclusive, a grande vantagem da desconsideração em relação a outros mecanismos de coibição de fraude, tais como a anulação ou dissolução da sociedade. Por apenas suspender a eficácia do ato constitutivo, no episódio sobre o qual recai o julgamento, sem invalidá-lo, a teoria da desconsideração preserva a empresa, que não será necessariamente atingida por ato fraudulento de um de seus sócios, resguardando-se, desta forma, os demais interesses que gravitam ao seu redor, como o dos empregados, dos demais sócios, da comunidade etc.”⁵¹

⁵¹ COELHO, Fábio Ulhoa. op.cit.p.187.

Denota-se que a decisão do Magistrado em declarar a suspensão dos atos da sociedade e não a de extinguir os seus atos constitutivos, é a forma menos onerosa que o direito encontrou de individualizar e atribuir a responsabilidade exclusivamente àqueles que detiveram o comportamento enganoso.

Acerca do modo processual por meio do qual se aplica a desconconsideração da personalidade jurídica Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery asseveram:

“A aplicação da teoria da desconconsideração a personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o juiz, incidentemente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja os bens particulares de seus sócios, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros.”⁵²

Sem dúvidas o entendimento do magistrado é o menos gravoso. Se ao contrário fosse, se sua decisão aplica-se a despersonalização da sociedade, acabaria por cometer injustiças com os demais membros que a integram e que em nada contribuíram para a realização dos atos de fraude.

Sob esta ótica, Maria Helena Diniz manifestou seu entendimento:

“A desconconsideração ou penetração permite que o magistrado não mais considere os efeitos da personificação ou da autonomia jurídica da sociedade para atingir e vincular a responsabilidade dos sócios, com intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos de direito cometidos, por meio da personalidade jurídica, que causem prejuízos ou danos a terceiros. Convém lembrar, ainda, que a disregard doctrine visa atingir o detentor do comando efetivo da empresa, ou seja, o acionista controlador e não os diretores assalariados ou empregados, não participantes do comando acionário. Pressupõe, portanto, a utilização fraudulenta da companhia pelo seu controlador [...]”⁵³

Desta feita, em havendo indícios de condutas fraudulentas praticadas por gestores com o desígnio de golpear credores, dilapidando para tanto o patrimônio societário e protegendo o seu patrimônio particular, aplica-se, pois a

⁵² JUNIOR, Nelson Nery. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado**. 4 ed. ver. ampl. e atua. ate 20 de maio de 2006. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p.209.

⁵³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro** v.1, 26 ed. São Paulo. Saraiva. 2008.p.345.

desconsideração da personalidade jurídica a fim de desmascarar a situação forjada pelo gestor.

Dado o momento em que é declarada a desconsideração da pessoa jurídica, permite-se que patrimônio particular dos administradores se torne passível de expropriação, a fim de reaver os prejuízos que por ele foram cometidos contra terceiros e satisfazer eventuais obrigações contraídas em nome da sociedade sob a situação simulada.

Com fulcro nestas considerações acerca da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, resta evidenciar quanto à existência ou não deste instituto no âmbito do Direito Tributário.

As obrigações tributárias conforme dito alhures, possuem uma particularidade que as diferencia das demais obrigações, consiste na inexistência da manifestação de vontade para contrair esta obrigação, é dizer que, o sujeito passivo da obrigação tributária está vinculado ao sujeito ativo sem que haja para tanto uma pretensão favorável do devedor neste sentido.

A intenção do Fisco ao cobrar o tributo compor os cofres públicos com o dinheiro arrecado através das receitas derivadas.

A princípio a cobrança dos tributos é feita na pessoa do contribuinte e caso este não satisfaça a obrigação tributária, a cobrança será feita ao responsável tributário, que por força normativa fica obrigado a saldar o débito, mesmo que contraído por outrem.

O Código Tributário Nacional adiantou-se quanto ao tema da responsabilidade tributária nos termos do art. 128 ao art. 138, estabelecendo os casos em que a obrigação tributária passa da pessoa do contribuinte para o responsável tributário, podendo se dar de forma solidária ou subsidiária. Para tanto, o art. 121 do diploma legal elencou duas maneiras de identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, podendo ser contribuinte quando ele próprio praticou o fato jurígeno ou responsável quando a lei lhe atribuir esta condição.

Significa dizer que o legislador não foi omissivo quanto à possibilidade de outra pessoa que não o contribuinte tornar-se vinculada a prestação obrigacional. Especificamente, o legislador já previu situações nas quais os sócios da pessoa jurídica passam a ser obrigados a adimplir as dívidas tributárias contraídas por esta.

Com efeito, em termos da legislação tributária, observa-se que o CTN não recepcionou a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, não

oferecendo tratamento específico para este instituto, de modo que a visão avançada do legislador permitiu a previsão de situações futuras que ocasionassem a transferência da responsabilidade.

A doutrina majoritária entende a não aplicação desta Teoria no Direito Tributário, defende que em virtude do princípio da legalidade não há o que se falar em descon sideração da pessoa jurídica no campo tributário, pois inexistente previsão legislativa tributária que autorize a aplicação desta teoria para atingir os sócios de má-fé, eis que para tanto se utiliza o disposto nos arts. 134 e 135 do CTN.

O renomado tributarista Luciano Amaro expôs de forma brilhante o seu posicionamento:

“Resta examinar a descon sideração da pessoa jurídica (propriamente dita), que seria feita pelo juiz, para responsabilizar outra pessoa (o sócio), sem apoio em prévia descrição legal de hipótese de responsabilização do terceiro, à qual a situação concreta pudesse corresponder. Nessa formulação teórica da doutrina da descon sideração, não vemos possibilidade de sua aplicação em nosso direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, a definição do responsável tributário exige norma expressa de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do princípio da legalidade. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou descon siderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar responsabilidade tributária a terceiro”.⁵⁴

O raciocínio do doutrinador é no sentido de que o aplicador da norma tributária deve agir em consonância com a previsão legal, não lhe sendo facultado buscar um responsável tributário além daquele que a Lei já elegeu.

No mesmo sentido a importante contribuição de Lamartine Corrêa:

“Por isso mesmo, não tem sentido em Direito brasileiro enxergar em dispositivos como o do art. 134, VII, do Código Tributário (que responsabiliza verificados determinados pressupostos, os sócios pelas obrigações tributárias da sociedade) indícios que revelem a presença entre nós das teses da descon sideração. Tal dispositivo significa apenas que, em determinadas circunstâncias, os sócios são responsáveis por dívida alheia – no caso, dívida da própria sociedade. Não envolve qualquer quebra entre o princípio da separação entre o ser da pessoa-jurídica e o ser da pessoa-membro.

⁵⁴ AMARO, Luciano. op.cit.p.240-241.

Com maior razão, também não há qualquer desestimação da autonomia ontológica da pessoa jurídica na circunstância de admitirem determinados dispositivos de lei responsabilidade dos diretores em caso de comportamento doloso ou culposo ou que viole diretamente a lei ou estatutos sociais (ou contrato social). Em tal caso, há simplesmente uma questão de imputação. Quando o diretor ou gerente agiu com desobediência a determinadas normas legais ou estatutárias, pode seu ato, em determinadas circunstâncias, ser inimputável à pessoa jurídica, pois não agiu como órgão (salvo problema da aparência) – a responsabilidade será sua, por ato seu. Da mesma forma, quando pratique ato ilícito, doloso ou culposo: responderá por ilícito seu, por fato próprio”⁵⁵

Partindo da linha de raciocínio da doutrina que não considera a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, apura-se que a ideia consiste no fato de que a imputação de responsabilidade pessoal dos sócios que agem com intuito de golpear terceiros já foi prevista no Código Tributário Nacional, especificamente nos arts. 134 e 135 do diploma legal não havendo correlação entre o disposto no artigo 50 do Código Civil, considerando que as normas tributárias receberam tratamento específico por meio de Lei Complementar, portanto gozam de determinada autonomia em seus institutos.

Em regra, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica não foi aceita pela corrente doutrinária tributarista majoritária embasada na inexistência de expressa disposição legal do assunto pelo CTN, porém a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem feito menção a esta expressão, relacionando-a com os artigos 134 e 135 do CTN.

5.5 Da súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça

Tendo em vista a grande repercussão dos pleitos formulados pelas Fazendas Públicas objetivando o redirecionamento executivo fiscal com fulcro no art.135,III do CTN, o STJ manifestou seu posicionamento acerca da responsabilidade tributária dos sócios que exercem função de administração da

⁵⁵ OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1979. p.520.

sociedade, especificamente quanto a dissolução irregular, pacificando o seu entendimento com a forte inteligência da Súmula 435:

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

No âmbito das execuções fiscais, frente a uma situação de desaparecimento da empresa, antes de eleger o terceiro responsável para figurar como sujeito passivo no polo executivo é necessário que a exequente comprove que diligenciou no sentido de localizar a empresa, através do endereço constante na certidão de dívida ativa, no contrato social atualizado, bem como por meio de ofícios as companhias de telefonia, energia e saneamento de modo a localizar um possível endereço onde a empresa possa estar operando.

O meio processual probatório utilizado para identificar a ocorrência da dissolução irregular da empresa é a certidão do Oficial de Justiça, que em diligência se dirige ao domicílio tributário da empresa ou aquele oportunamente encontrado pela exequente, e a encontra com suas portas fechadas, verificando que a empresa encerrou as suas atividades no local, estando em lugar incerto e não sabido, ou seja, encerrou suas atividades empresariais de forma irregular, sem a devida comunicação aos órgãos competentes acerca de eventual mudança de endereço ou até mesmo de encerramento das atividades comerciais.

O advogado Marco Fratezzi Gonçalves explica esta situação fática em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário:

“[...] a dissolução irregular normalmente chega ao conhecimento do órgão encarregado da execução judicial da dívida pública já no curso do processo executivo, quando o oficial de justiça, no cumprimento de mandado de citação ou penhora, certifica não ter encontrado o devedor no endereço que lhe foi informado pelo ente público (e que normalmente é a este informado pelo próprio contribuinte).”⁵⁶

Diante desta certidão que goza de fé pública, trazida aos autos executivos pelo Meirinho, ou seja, presunção *juris tantum* de veracidade, presume-

⁵⁶ GONÇALVES, Marco Fratezzi. Ainda a Dissolução Irregular: “Redirecionamento” da Execução Fiscal e Data de Obtenção de Poderes de Administração da Sociedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 198, p. 98, mar. 2012.

se que houve a dissolução irregular da sociedade, e considerando a necessidade de ver satisfeita a arrecadação fiscal, admite-se que o Fisco busque o seu direito responsabilizando o terceiro por substituição, neste caso o sócio administrador da sociedade, com a aplicação da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.

5.6 O redirecionamento Executivo Fiscal à Luz do Artigo 135, III do CTN e a Súmula 435 do STJ

Considerando o crédito tributário plenamente constituído com o lançamento e a posterior notificação do sujeito passivo para que pague a dívida, sem que haja o cumprimento espontâneo desta obrigação, o fisco irá inscrever este crédito em dívida ativa, tornando-se um título executivo extrajudicial com a emissão da Certidão de Dívida Ativa, que fundamenta a pretensão do credor em buscar a prestação jurisdicional para satisfazer o seu direito.

Noutros dizeres, quando o crédito tributário inadimplido é inscrito em dívida ativa, ainda existe a possibilidade do devedor quitar os seus débitos fiscais junto ao Fisco. Havendo a desídia do sujeito passivo em realizar o pagamento dos créditos tributários, emite-se a respectiva Certidão de Dívida Ativa, revestindo-se de força executiva, e concedendo ao Fisco o direito de executá-la.

A execução fiscal é um rito especial destinado a facilitar a cobrança dos créditos públicos. Este rito especial rege-se pela Lei nº 6830/80 a Lei de Execuções Fiscais (LEF) que determina as providências a serem seguidas pelas Fazendas Públicas na cobrança judicial das dívidas ativas da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

A certidão de dívida ativa que instrui o feito executivo deve estar em consonância com o disposto no art.5º da LEF e artigo 202 do CTN. Preenchidas estas formalidades a CDA goza de presunção relativa de certeza e liquidez, porém por ser relativa, admite prova inequívoca em contrário a ser alegada pelo executado ou terceiro nos termos do art. 3º da LEF.

O jurista Luciano Amaro comenta acerca da Certidão de Dívida Ativa:

“A inscrição da dívida ativa confere-lhe presunção relativa de liquidez e certeza, dando-lhe o efeito de prova pré-constituída (art.204), e tornando-a idônea a ser cobrada por ação de execução. A presunção relativa pode ser ilidida por prova em contrário, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro interessado (art.204, parágrafo único). A fluência de juros de mora não afeta a liquidez do crédito, diz o parágrafo único do art.201, que melhor se posicionaria como parágrafo do próprio art.204.”⁵⁷

A Fazenda Pública empossada deste título executivo extrajudicial poderá iniciar em conjunto com o judiciário os meios de satisfazer a arrecadação fiscal, citando o contribuinte ou o responsável tributário para que efetue o pagamento do montante devido no prazo legal ou que nomeie bens à penhora capazes de garantir a execução.

Transcorrido o prazo para o pagamento sem que haja qualquer manifestação do sujeito passivo no sentido de pagar, penhorar ou realizar o parcelamento do débito exequendo, autorizado esta o credor a realizar os procedimentos expropriatórios peculiares das execuções forçadas, tais como expedição de mandado de penhora, arresto, penhora online por meio do convênio entre o Juízo e o Sistema BACEN-JUD, consulta ao Sistema RENAJUD, ao sistema INFOJUD e acesso as declarações de imposto de renda junta à Receita Federal.

O foco do presente trabalho concentra-se nas lides tributárias que envolvem pessoas jurídicas no pólo passivo executivo, na qualidade de contribuintes e o posterior redirecionamento desta execução ao terceiro responsável, no caso o sócio gerente ou administrador que agiu com a conduta de má-fé e conseqüentemente será responsabilizado por substituição.

Comprovado que a exequente utilizou de todos os meios expropriatórios já citados, a fim de apurar a existência de bens de propriedade da sociedade restando frustradas todas estas tentativas parte-se do pressuposto que existe algo irregular por de trás desta pessoa jurídica, considerando que é praticamente impossível imaginar uma empresa que realiza operações comerciais, ou seja, que opera normalmente para efeitos fiscais, não possuir bens em seu nome, ou até mesmo ativos financeiros em contas bancárias que seriam considerados como capitais de giro destas sociedades.

⁵⁷ AMARO, Luciano. op.cit.p.485.

A partir destas situações que demonstram precariedade de patrimônio societário, levanta-se a suspeita de eventual irregularidade em sua administração. Para a exequente surge à indagação acerca dos motivos que levariam esta sociedade a estar com o patrimônio dilapidado. Seria uma quebra individual da pessoa jurídica que se deu por motivos alheios a sua vontade, ou seria em decorrência de uma má administração por seus gestores?

Desta feita, o olhar executivo volta-se sob outro prisma, o de deflagrar as condutas dolosas que vieram a dilapidar o patrimônio da sociedade, a falta de zelo pela higidez do patrimônio societário e demais atuações que acarretaram prejuízos, a ponto de deixar a sociedade sem condições de saldar os débitos juntos aos credores, em especial os débitos fiscais.

A situação mais corriqueira nas execuções fiscais acerca da responsabilidade de terceiros no direito tributário, é o caso da aplicação do artigo 135,III do CTN, o redirecionamento executivo para os administradores das pessoas jurídicas.

Os motivos que ensejam a eleição de um terceiro para figurar no polo passivo executivo, são os meios encontrados pela exequente de viabilizar o próprio prosseguimento do feito, haja vista que algumas medidas se tornam indispensáveis no momento de satisfazer a arrecadação tributária.

No tocante às execuções fiscais propostas em face de pessoas jurídicas consta como elemento fundamental da Certidão de Dívida Ativa a “Relação de Sócios e/ou Responsáveis”, descrevendo no título executivo o nome dos co-responsáveis pelos débitos tributários, em obediência ao artigo 2º §5º, I da Lei 6830/1980 e art.202 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que esta relação de sócios ou responsáveis descrita na CDA, com o decurso do tempo pode ficar desatualizada, dificultando a apuração do agente legítimo a integrar o liame processual. Isto porque a depender da data da propositura da execução fiscal e à data da eventual necessidade do redirecionamento executivo, pode ter havido mudança de gestores na sociedade. Assim, a identificação dos administradores deve ser apurada no contrato social ou ato constitutivo e suas respectivas alterações arquivadas nas Juntas Comerciais dos Estados, devendo estes documentos serem carreados aos autos executivos, na forma de elementos comprobatórios, tornando-se inválida a responsabilização de sócios que não ocupavam a esfera administrativa da empresa executada.

Nessa esteira, observa-se que independente do fato dos nomes dos sócios ou responsáveis estarem relacionados na certidão de dívida ativa, nada impede que venham a serem chamados supletivamente, em outra oportunidade, como responsáveis tributários por substituição.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto assevera a responsabilidade dos sócios já arrolados na CDA “Impende destacar, neste contexto que todos os indicados na CDA como devedores ou corresponsáveis poderão ter seus bens, desde o início do processo de execução fiscal, sujeitos à penhora.”⁵⁸

Não obstante, existe certa dificuldade da exequente em apurar o verdadeiro responsável tributário e posteriormente chamá-lo a responder pessoalmente pelos débitos, isto porque em determinadas situações, alguns desses administradores utilizam-se de artimanhas para enganar o fisco na expectativa de salvar o seu patrimônio particular de futuras expropriações.

Um das situações mais enfrentadas no âmbito das execuções fiscais é a infração de lei praticada pelo administrador, descrita no caput do artigo 135 do CTN e em consonância com o texto da súmula 435 do STJ. Traduz-se nos casos de “dissolução irregular das sociedades”, onde existe o encerramento das atividades comerciais da empresa em seu domicílio tributário sem a devida observância de formalidades estipuladas pela ordem jurídica, inclusive o não pagamento dos credores e a não comunicação da cessação aos órgãos competentes.

Este ato da sociedade em desaparecer de seu estabelecimento comercial, sem dar satisfações de seu atual paradeiro está conexo à ideia de que houve uma prática que infringe a lei, conjugando-se três fatores: dissolução irregular da sociedade, a não quitação dos tributos e ainda a inexistência de patrimônio da pessoa jurídica, a responsabilidade recai sobre administrador que diante da situação negativa da empresa em relação à quitação dos débitos perante os credores, deveria proceder de forma regular para cessar as atividades da sociedade, por meio do processo falimentar. E o fato de dispensar a forma prevista em lei de encerramento de uma pessoa jurídica, caracteriza a infração a lei.

Sobre os efeitos da dissolução irregular da sociedade, esclarece Fábio Ulhoa Coelho que:

⁵⁸ PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. **A Apuração da Responsabilidade Tributária dos Representantes Legais de Empresas no Processo Administrativo Fiscal Federal**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 198, mar. 2012. p. 67.

“Os preceitos legais sobre a dissolução - procedimento visam, de um lado, assegurar a justa repartição entre os sócios, dos sucessos do empreendimento comum, no encerramento deste; e de outro, a proteção dos credores da sociedade empresária. Em razão deste segundo objetivo, se os sócios não observaram as regras estabelecidas para a regular terminação do sujeito artificial, respondem pessoal e ilimitadamente pelas obrigações sociais. Em outros termos, se eles simplesmente paralisam a atividade econômica, repartem os ativos e se dispersam (dissolução de fato), deixam de cumprir a lei societária, e incorrem em ilícito. Respondem, por isso, por todas as obrigações da sociedade irregularmente dissolvida.”⁵⁹

A responsabilidade pessoal dos sócios, quando da dissolução irregular, é inquestionável, e esses responderão pelos débitos tributários não pagos em havendo encerramento irregular, porque há o dever de vigilância, que se traduz na exigência do cumprimento da lei, das obrigações da pessoa jurídica.

Assim lecionam Fernando Osório de Almeida Junior e Simone Franco di Ciero:

“A sociedade-contribuinte não deixa de continuar obrigada ao pagamento do tributo, porquanto – e por outro lado – ainda que se possa dizer que tais atos realizados com excesso de poder pelos seus gerentes não constituam um ato desejado pela sociedade, a mesma responderá em face de terceiros pelo fato de assumir o risco pela nomeação de seus administradores. E se nomeou mal, não pode se eximir da responsabilidade de pagar tributo perante a Fazenda Pública.”⁶⁰

Neste ponto, merece destaque o fato de que a insolvência da empresa também revela a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato por parte de seus sócios gerentes ou administradores. Ainda assim, verifica-se que o pleito da Fazenda Pública pelo redirecionamento executivo só se faz, dado o momento em que a execução não chega a seu termo, ou seja, denota-se o emprego de diligências pela exequente no sentido de apurar bens passíveis de penhora, não logrando êxito em encontrá-los em nome da pessoa jurídica, e valendo-se da prerrogativa de ver satisfeita a quitação do crédito tributário.

⁵⁹ COELHO, Fabio Ulhôa. op.cit.p.157.

⁶⁰ ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de; DI CICERO, Simone Franco. **É Possível a Exclusão da Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e a Inclusão os seus Administradores em face da Mera Ausência de Pagamento dos Tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Dialética. n. 55, abr.2000.p. 76.

Hugo de Brito Machado trouxe a sua colaboração acerca do assunto:

“Com acerto decidiu o Tribunal Federal de Recursos que, deixando a sociedade de operar, sem ter havido sua regular liquidação, os sócios-gerentes, diretores e administradores respondem pelas dívidas tributárias desta. Há, nesses casos, uma presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade.

Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; (b) em se tratando de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei n. 1736/79; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existiria quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.”⁶¹

Enfrentando as grandes repercussões acerca deste assunto, o STJ pacificou o seu entendimento na súmula 435, trazendo grande amparo as Fazendas Públicas, demonstrando para tanto que os mecanismos do judiciário trabalham em favor da exequente, dentro dos limites e interesses jurídicos, com a intenção de favorecer as arrecadações fiscais.

É importante destacar que a realização da diligência de constatação a ser cumprida pelo Oficial de Justiça para certificar-se acerca da dissolução irregular, com a clara especificação desta finalidade, pode ser requerida a qualquer momento do feito executivo, independe se já houve a citação da executada, desde que haja indícios de encerramento das atividades, a exequente poderá postular por esta diligência.

Comprovada a situação de dissolução irregular, autoriza-se o redirecionamento fiscal para os administradores das sociedades, na qualidade de responsáveis tributários por substituição.

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery transcreveram em sua obra um artigo da Revista dos Tribunais, que facilita a compreensão da dissolução regular da sociedade:

“Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial [sociedade empresária] não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta ao

⁶¹MACHADO. Hugo de Brito. op.cit.p.138.

sócio gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração a lei praticada pelo dirigente. Não é responsável por dívida tributária, no contexto do CTN 135 III, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, sem ocorrer extinção ilegal da empresa, nem ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos" (RT 778/211).⁶²

Sobre outro prisma, não há o que se falar em responsabilidade tributária quando a sociedade teve sua dissolução regular, ou quando o sócio administrador transferiu as suas quotas a outro e no momento da transferência estava adimplente quanto aos débitos fiscais.

Outra situação comum nas execuções fiscais é a existência de créditos tributários constituídos por autos de infração. Nestes casos, a rigor, o crédito tributário já poderia ser constituído contra a pessoa jurídica concomitantemente com seus administradores, isto porque, baseado nos estudos acerca da responsabilidade por infrações verifica-se que o contribuinte e o responsável tributário se confundem nesta modalidade, eis que os dois detêm relação pessoal e direta com o fato gerador.

Na prática não ocorre desta maneira. Tem-se o contribuinte como o devedor principal e o responsável eleito pela lei em caso de inadimplemento por àquele. Porém ao contrário do caso de encerramento irregular da sociedade, não existe a necessidade de certidão de constatação para que haja o redirecionamento do feito, sendo que o fundamento em chamar o responsável tributário ao pólo passivo reside no próprio ato ilegal que gerou a autuação pelo fisco.

Para este caso, os instrumentos que comprovam a responsabilidade do terceiro consistem na cópia do processo administrativo que originou o auto de infração.

Existe a possibilidade das duas situações se encontrarem no mesmo feito executivo. É o caso de um crédito ter se originado por meio do auto de infração e de posteriormente ter havido a dissolução irregular da empresa. Caso exista um administrador no primeiro momento (quando lavrado o auto de infração) e com o decurso do tempo a sociedade tenha eleito outro administrador (no momento da dissolução irregular), é possível que o redirecionamento atinja os dois sócios, isto porque será considerado o fato gerador da responsabilidade tributária.

⁶² JUNIOR, Nelson Nery. NERY, Rosa Maria de Andrade. op.cit.p.209.

Todavia, em obediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa, assegura-se ao responsável tributário o direito de defender-se da responsabilização que lhe é imputada.

Fernando Oliveira Pinto faz breves considerações acerca do contraditório e da ampla defesa:

“Pode-se definir ampla defesa como a garantia dada ao réu de dispor de todas as condições necessárias para produção dos elementos que venham esclarecer a verdade, podendo, ainda calar-se. Já o contraditório vem a ser a face visível da ampla defesa, possibilitando ao litigante o direito de contrapor todo ato produzido pela outra parte, quer no ponto de vista material, quer sob o aspecto de uma interpretação jurídica distinta da apresentada pelo oponente.”⁶³

Os tribunais superiores já se posicionaram no sentido de que cabe ao Fisco, quando do redirecionamento executivo, provar os fatos autorizadores da responsabilidade de terceiros.

Neste sentido, o Professor Diego Diniz Ribeiro publicou um recente artigo:

“Primeiramente, insta desde já registrar que os dois Tribunais entendem como válida a apuração de responsabilidade tributária com fundamento no art.135,III do CTN, já em sede de procedimento administrativo de natureza tributária. Nessa hipótese, ambos entendem que o dever de provar os fatos autorizadores dessa responsabilização pertence ao Fisco, cabendo ao contribuinte o ônus da contraprova. E de forma mais avançada, o STF defende que essa responsabilização só será válida se for dado ao responsável a possibilidade ampla e substancial de se defender das acusações que lhe estão sendo feitas, sob pena de ofensa ao devido processo legal e aos seus desdobramentos lógicos (contraditório e ampla defesa).”⁶⁴

Todavia, seguindo uma interpretação sistemática da estrutura jurídica nacional, com base na lógica e na consistência das normas, considera-se o não recolhimento do tributo uma simples mora da empresa. Sob outro prisma, analisando a imposição da norma específica de responsabilidade por substituição inculpada no art. 135, III do CTN, para haver o redirecionamento executivo ao sócio da sociedade limitada, além do não pagamento do tributo devido é imprescindível que estejam

⁶³ PINTO. Fernando Oliveira. op.cit.p.64.

⁶⁴ RIBEIRO, Diego Diniz. Responsabilidade Tributária Fundada no Art.135,III do CTN: Presunção de Certeza da CDA e o Cálculo Jurisprudencial dos Precedentes do STJ e do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. Dialética. n. 199, abr. 2012. p.29.

caracterizadas as condutas expressas no *caput* do referido artigo, o excesso de poderes, infração a lei ou ao contrato social, além da perfeita identificação do sócio administrador, não sendo admitido o redirecionamento executivo para outro sócio senão aquele que exerce as funções de gestão da sociedade.

5.7 Posicionamento jurisprudencial

O direito busca uma forma harmoniosa de regulamentar a vida em sociedade. Considerando as inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudências acerca do instituto da responsabilidade tributária e o conseqüente redirecionamento das execuções fiscais com o intuito de responsabilizar os maus gestores das sociedades limitadas, os Tribunais Superiores caminham no sentido de viabilizar e formalizar os meios de melhor atender àquele que busca a prestação jurisdicional.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR em 03.11.2010, o STF elencou os pressupostos essenciais para caracterizar a responsabilidade tributária disposta no art.135,III do CTN:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando

não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

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

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10 Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

No que concerne à teoria da desconsideração da personalidade jurídica, o Superior Tribunal de Justiça entende a aplicação desta teoria no campo do direito tributário, considerando que o art.135 do CTN traduz a desconsideração da pessoa jurídica e permite adentrar ao patrimônio pessoal de seus sócios. Nos termos do voto do Ministro Teori Albino Zavascki, ao julgar o Recurso Especial nº 670.423-RS (2004/0098899-2) observa-se o posicionamento da corte neste sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELO TOMADOR DO SERVIÇO. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. ART. 135 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

1. "O legislador, ao exigir do tomador do serviço contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do art. 22, IV da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.876/99), em nenhum momento valeu-se da regra contida no art. 135 do CTN, que diz respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para que seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário nas hipóteses que menciona" (REsp 787.454/PR, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 23.08.2007).
2. Recurso Especial a que se nega provimento.

No julgamento do Recurso Especial nº 881.911 /SP (2006/0190042-4) o Superior Tribunal de Justiça menciona ao comportamento das Fazendas Públicas diante dos requisitos da Certidão de Dívida Ativa e as demais providências a serem tomadas pela exequente quando existe a pretensão de redirecionar a execução à terceiros, no sentido de elucidar os meios probatórios para tanto.

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. OFENSA AOS ARTS. 124 E 135 DO CTN. VERIFICADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

2. Todavia, em recente julgado, a Primeira Seção desta Corte Superior, concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. "A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova Documento: 872134 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 06/05/2009 Página 1 de 11 Superior Tribunal de Justiça de que não

ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'."

Precedente: REsp. 1.104.900/ES, Primeira Seção, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU 01.04.09.

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu, consta da CDA o nome dos representantes legais da empresa como co-responsáveis pela dívida tributária (fls. 23/24), motivo pelo qual, independente da demonstração da ocorrência de que os sócios agiram com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, cabe o redirecionamento da execução.

6. Agravo regimental desprovido."

Manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial nº 702.232/RS quanto à presunção relativa de liquidez e certeza da CDA que indica o nome dos co-responsáveis pelas obrigações tributárias. Havendo a indicação do sócio responsável na Certidão de Dívida ativa, somado ao fato de sua presunção juris tantum de veracidade, o ônus da prova cabe ao administrador no sentido de esclarecer que não agiu com as condutas dolosas descritas no art. 135 do CTN, que se revelam como práticas abusivas em desfavor da sociedade, e por este motivo não deve ser responsabilizado.

Outra situação é quando o responsável tributário indicado pela exequente não é idêntico àquele indicado na CDA. Nessa esteira, cabe a exequente diligenciar de modo a provar, geralmente por meio do contrato social atualizado, que o pedido de redirecionamento está embasado nas alterações contratuais atualizadas da empresa, portanto legítimo é o redirecionamento.

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

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

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

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

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

5. Embargos de divergência providos" (EREsp 702.232/RS, DJU de 26.09.06).

Interpretando os posicionamento dos Tribunais Superiores acerca da responsabilidade tributária, observa-se que os redirecionamentos executivos não ocorrem de forma arbitrária pelas Fazendas Públicas, havendo para tanto a correta identificação do administrador da sociedade, a apuração da conduta dolosa em detrimento da sociedade descrita no art.135 do CTN, bem como a necessidade de ver satisfeita a arrecadação fiscal.

CONCLUSÃO

O intérprete do direito não pode se debruçar friamente sobre a letra de lei para resolver os conflitos de interesse. A legislação deve servir de apoio na resolução dos problemas, buscando a aplicação da justiça, de modo a regulamentar uma vida harmoniosa em sociedade.

As sociedades por quotas limitadas, que como o próprio nome expressa, limita a responsabilidade dos sócios à integralização do capital social, se por um lado representa um sucesso dentro das atividades comerciais, por outro, têm sido utilizadas como formas muito simples para a perpetração de fraudes e simulações em detrimento de terceiros, servindo de escudo para proteger o patrimônio pessoal dos sócios que enriquecem a custas dos golpes praticados no mercado, valendo-se da prerrogativa que separa as pessoas jurídicas das pessoas naturais.

São inúmeros os casos de sociedades que frustram as arrecadações tributárias, não repassando aos cofres públicos os montantes devidos pelas obrigações tributárias por estas contraídas. Esses valores desviados do erário público passam a integrar o capital da empresa como margem de lucro, sendo repartido entre os sócios.

Estas práticas geram uma concorrência desleal em face das empresas idôneas que pagam os seus tributos regularmente.

A separação da pessoa jurídica da pessoa natural concede a estes últimos a vantagem de não ter o seu patrimônio alcançado por dívidas contraídas pela sociedade. Ultrapassando os limites desta prerrogativa, a sociedade se torna inadimplente perante seus credores particulares e principalmente perante o Fisco.

Verificando a situação insustentável da sociedade em face dos credores, os sócios acabam fechando as portas da empresa, sem sequer dar satisfações à Fazenda Pública, pretendendo golpear contra estes, eximindo-se das dívidas.

Vendo-se livre das obrigações daquela sociedade, em uma nova oportunidade, movidos pelo objetivo ilícito, os mesmos sócios constituem outra

sociedade em local diverso, com a intenção de novamente fraudar credores, sonegar tributos e enriquecer os seus patrimônios.

Dessa maneira, a separação entre o patrimônio da empresa e dos sócios não pode ser tratada como algo inatingível, pois em alguns casos esta separação pode ser prejudicial aos credores, merecendo, portanto uma atenção especial.

Por muito tempo, a legislação, a doutrina e a jurisprudência se prestaram a defender os devedores em detrimento do credor, que quase sempre acabava por suportar os prejuízos da inadimplência.

A responsabilidade tributária dos sócios prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, parece uma responsabilidade de cunho sancionatório aos representantes das pessoas jurídicas que agem com culpa ou dolo em sua administração.

Representando a maioria das sociedades existentes, desde a sua criação, o sucesso das sociedades limitadas se deve à forma simplificada de constituir a sociedade e a garantia dada aos sócios contra indesejáveis “ações de credores” em desfavor do seu patrimônio particular.

Muito se discute na doutrina e na jurisprudência acerca da classificação das sociedades limitadas como sendo sociedades de pessoas ou sociedades de capital. Esta questão é enfrentada pela doutrina que majoritariamente classifica este tipo societário como sociedades híbridas, havendo a mistura das características das sociedades de ambas as sociedades tanto de pessoas como de capital.

A classificação das sociedades limitadas em híbridas pode ser considerada infeliz, não sendo satisfatória sob o olhar dos credores. Analisando sob outro aspecto, esta classificação se apresenta como uma forma inteligente em escapar de eventuais dívidas da sociedade, não se encaixando em nenhuma das classificações societárias, nem de pessoas, nem de sociedades de capitais. Se os regimes jurídicos para uma e para outra classificação são diversos, não seria correto adotar a um tipo misto, pois em muitos casos a intenção é exatamente a de não obedecer nenhum regime jurídico. O que se deve verificar são as características que prevalecem, e assim classificar as sociedades limitadas como de pessoas ou como de capitais.

De fato, não há como não perceber o nítido *intuito personae* de que está imbuída a sociedade limitada. Os sócios se escolhem entre si pelas suas

qualidades pessoais e até mesmo afetiva, diferente do que ocorre nas sociedades anônimas em que os sócios sequer se conhecem pessoalmente, interessando apenas o rendimento das ações.

Na sociedade limitada há restrições para a venda das quotas sociais a terceiros, simplicidade e liberdade de constituição, base financeira menos rígida; desnecessidade de conselho fiscal e de assembleias gerais, dispensa de publicação de balanço, exercício da gerência pelos sócios.

No âmbito das execuções fiscais, é grande o número de processos em desfavor das sociedades limitadas, sendo possível constatar que a grande maioria das sociedades limitadas possuem caráter familiar.

Neste diapasão, inclusive o Novo Código Civil atribuiu-lhes as características de sociedades de pessoas.

No tocante ao objeto do presente trabalho, a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, é dos sócios-gerentes e administradores de quaisquer tipos societários, que responderão pessoalmente, com patrimônio particular, pelos tributos devidos em virtude de atos praticados com excesso de poderes, infração da lei, contrato social ou estatutos.

Seria um trabalho muito extenso caso fossem abordados todos os regimes societários, por este motivo, delimitou-se a falar das sociedades limitadas.

Conforme pacificado pelos Tribunais Superiores a “infração da lei” prevista no *caput* do artigo 135 não é de qualquer lei, mas sim a da lei civil ou comercial que regulamenta a sociedade que praticou o fato gerador. O simples inadimplemento do tributo não é elemento suficiente para gerar a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes e administradores, considerando ser uma mora da empresa.

Porém, se a lei mencionada no artigo 135 do CTN é a lei comercial, constitui infração da lei a dissolução irregular da sociedade, que desaparece do seu domicílio fiscal sem a devida comunicação aos órgãos competentes, sem a apuração de haveres e sem o pagamento dos credores da sociedade.

Neste sentido, o STJ após julgar inúmeros casos de empresas que fechavam suas portas sem saldar suas dívidas fiscais, editou a súmula 435, beneficiando o prosseguimento das execuções fiscais, desde que haja a certidão de constatação do Oficial de Justiça, que encontrou a empresa com as portas fechadas,

sem indicação de novo endereço aonde possa estar operando, passando a estar em lugar incerto e não sabido.

Em contrapartida, em caso de insuficiência de patrimônio da sociedade, que não pudesse saldar as dívidas que por ela foram contraídas, uma atitude legal de seu administrador perante os credores, seria o processo falimentar, no qual os credores seriam pagos conforme a ordem legal de preferências. Na omissão deste procedimento legal, caracteriza-se a atuação irregular do administrador.

O Novo Código Civil reforçou a necessidade de formalizar a liquidação da empresa em seus artigos 1.036 e seguintes, sob pena de responsabilidade solidária dos sócios.

No caso de dissolução irregular, resta configurada a responsabilidade dos sócios gerentes pelas dívidas da empresa, pacificado pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Importante notar que o artigo 135, inciso III, não trata especificamente de responsabilidade solidária, mas sim de uma responsabilidade subsidiária, que busca esgotar os bens da pessoa jurídica (contribuinte) e não logrando êxito nesta diligência, passa a expropriar o patrimônio do sócio administrador (responsável tributário), que com condutas desonrosas dilapidou o patrimônio societário.

Atualmente na expectativa de auxiliar a administração fazendária na constituição do crédito fiscal, a grande maioria dos tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação. O próprio contribuinte informa ao fisco o valor que entende devido e efetua o pagamento. Portanto, grande parte dos créditos tributários decorrem de tributos declarados, mas não pagos. Nesses casos, passado o prazo legal para o adimplemento, o valor informado é automaticamente lançado e inscrito em dívida ativa. Emitida a Certidão de Dívida Ativa, o Fisco está autorizado a realizar a cobrança judicial.

Quanto à necessidade de o nome dos responsáveis deverem ou não constar na Certidão de Dívida Ativa, conclui-se no sentido de que é necessária esta informação seguindo os procedimentos da Lei de Execuções Fiscais, porém se o quadro do co-responsáveis estiver desatualizado nada impede que a exequente venha a apurar o atual administrador da empresa para responsabilizá-lo pelos débitos fiscais, utilizando-se do contrato social atualizado arquivado na junta comercial dos Estados.

A ideia de da necessidade de um procedimento administrativo prévio para a inclusão dos sócios no pólo passivo da relação processual, também é alvo de muita discussão. Quando os tributos são lançados por homologação, como acontece com a grande maioria não inexistente sequer procedimento administrativo para o ajuizamento da execução. O valor foi confessado como devido pela própria sociedade. Para tanto a defesa dos sócios, tanto quanto a da empresa, nos casos de lançamento por homologação, será em sede de exceção de pré-executividade ou de embargos à execução.

Grande parte da doutrina tributarista, não aceita a desconsideração da personalidade jurídica no campo do direito tributário. Estes renomados doutrinadores justificam seus posicionamentos entrelaçado ao princípio da legalidade, tendo em vista que o Código Tributário Nacional não tratou da matéria em nenhum de seus artigos, defendem que o legislador se adiantou na redação dos arts.134 e 135 do CTN, prevendo os casos nos quais o terceiro responde pelos débitos fiscais da sociedade, não havendo a necessidade de ser desconsiderada a pessoa jurídica para abrir a possibilidade de adentrar ao patrimônio particular de seus sócios, para tanto, basta que esteja comprovada a prática das condutas descritas nos referidos artigos, omissão ou infração.

Já os Tribunais Superiores consideram os arts.134 e 135 do CTN como formas de desconsiderar a pessoa jurídica, é explícito na jurisprudências de ambas as cortes, que o redirecionamento executivo traduz a desconsideração da pessoa jurídica com a consequente permissão de expropriação de patrimônio particular de seu administrador.

Ao nosso sentir, a doutrina pátria, embora pretenda se revestir de maior caráter científico, observa-se a jurisprudência tem encontrado um maior equilíbrio entre a literalidade da lei e a realidade fática, os objetivos precípuos para os quais a legislação foi criada, sem favorecer as partes além dos interesses jurídicos e preservar dogmas intocáveis.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, Forense; São Paulo: Método, 2012.

ALMEIDA, Amador Paes (2003). **Execução de Bens dos Sócios Obrigações Mercantis, Tributárias, Trabalhistas**. São Paulo: Saraiva.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando O., E DI CICERO, Simone. Franco. (abril de 2000). **É Possível a Exclusão da Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e a Inclusão dos seus Administradores em face da Mera Ausência de Pagamento dos Tributos?** Revista Dialética de Direito Tributário.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARCHET, Gustavo. **Direito Tributário Questões da ESAF com gabarito comentado** .4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009.

BECHO, Renato. Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética. 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário** 3.ed. São Paulo: Lejus. 2002

CARAVAZZA, Roque. Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18.ed. São Paulo: Malheiros. 2002

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva. 2002

COELHO, Fabio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 20.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva. 2008

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense. 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro** v.1, 26.ed. São Paulo. Saraiva. 2008

FURLAN, Valéria C. Pereira. **Apontamentos de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002

GONÇALVES, Marco Fratezzi. (março de 2012). **Ainda a Dissolução Irregular "Redirecionamento" da Execução Fiscal e Data de Obtenção de Poderes de Administração da Sociedade**. Revista Dialética de Direito Tributário. Dialética. n.198. 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Da Liminar em Matéria Tributária**. 2.ed. rev. e aum.- São Paulo. Juarez de Oliveira, 2003.

JUNIOR, Nelson Nery., e NERY, Rosa Andrade. **Código Civil Comentado**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2006

MACHADO, Hugo de Brito, SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro. Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo. Atlas. 2004

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20.ed. São Paulo: Malheiros. 2002.

OLIVEIRA, J. C. . **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva. 1979

PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. **A Apuração da Responsabilidade Tributária dos Representantes Legais das Empresas no Processo Administrativo Fiscal Federal**. Revista Dialética de Direito Tributário. Dialética. n.198. mar. 2012.

RIBEIRO, Diego Diniz. **Responsabilidade Tributária Fundada no Art.135,III do CTN: Presunção de Certeza da CDA e o Cálculo Jurisprudencial dos Precedentes do STJ e do STF**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Dialética. n.199, abr. 2012.

ROSA Junior, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva.2011.