

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Flávia Lanza de Paula Veloso

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS
SÓCIOS GERENTES, PREVISTA NO ART. 135,
III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E
SUAS DIVERGÊNCIAS.**

Brasília – DF

2011

Flávia Lanza de Paula Veloso

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS
SÓCIOS GERENTES, PREVISTA NO ART. 135,
III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E
SUAS DIVERGÊNCIAS.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. André Gontijo

Brasília – DF

2011

Flávia Lanza de Paula Veloso

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS
SÓCIOS GERENTES, PREVISTA NO ART. 135,
III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E
SUAS DIVERGÊNCIAS.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. André Gontijo

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Agradecimentos:

Primeiramente a **DEUS**, a quem agradeço por esta oportunidade e por muitas outras que virão.

A meus pais, exemplo de luta e garra, **ÁLVARO AUGUSTO P. VELOSO** e **TEREZA CRISTINA L. VELOSO**, pelo carinho e incentivo.

A meus amigos e amigas, pelo apoio de sempre.

Ao professor André Gontijo, pela atenção e orientação na elaboração deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho trata da aplicação do artigo 135, II, do Código Tributário Nacional (CTN) – que trata da responsabilidade tributária pessoal dos sócios-gerentes em casos em que estes agem com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatutos – e suas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Justifica-se a escolha do tema por ser muito polêmico e constantemente discutido no meio jurídico. O objetivo desse estudo é interpretar a aplicação do referido artigo, analisar a objetividade ou subjetividade da responsabilidade, investigar se tal responsabilidade é pessoalmente aplicada ou se é caso de responsabilidade solidária, conferir se se trata de desconsideração da personalidade jurídica ou de mera responsabilidade pessoal e verificação da possibilidade de redirecionamento da execução fiscal aos sócios não inscritos na certidão de Dívida Ativa. Para isso, utilizou-se do método de pesquisa indutivo, com base em técnicas da pesquisa bibliográfica. A pesquisa permitiu concluir que é ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que, para aplicação da referida responsabilidade, é necessário que o ato tenha sido praticado por sócio-gerente ou terceiro investido de poderes de gerência sobre a pessoa jurídica e, ainda, que haja conduta dolosa. Para a maioria dos autores, trata-se de responsabilidade pessoal e subjetiva. Apesar de ser tema amplamente discutido e relativamente pacificado pela publicação da Portaria PGFN nº 180/10, ainda há muitas divergências, o que evidencia a necessidade de uniformização das opiniões e pacificação da doutrina acerca desse assunto.

Palavras-chave: responsabilidade tributária; sócio-gerente; responsabilidade pessoal, responsabilidade subjetiva, responsabilidade objetiva e responsabilidade solidária; conduta dolosa; dívida ativa.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
Ac.	Acórdão
Ap.	Apelação
CC	Código Civil de 1916
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
Des.	Desembargador
DJU	Diário da Justiça
DOU	Diário Oficial da União
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
Inc.	Inciso
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
LC	Lei complementar
Min.	Ministro
NCC	Novo Código Civil de 2002
Rel.	Relator
REO	Recurso Ordinário
REsp	Recurso Especial
RExt	Recurso Extraordinário
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ	Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
1. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU FATO GERADOR.....	10
1.1 Noções Gerais da Obrigação	10
1.2 Obrigação Tributária.....	11
1.3 Relação Jurídica	12
1.3.1 Relação Jurídica Tributária.....	13
1.3.2 Relação Jurídica de Direito Público.....	14
1.3.3 Relação Jurídica <i>Ex Lege</i>	14
1.4 Natureza da Obrigação Jurídica Tributária.....	14
1.5 Espécies de Obrigação Tributária.....	15
1.5.1 Obrigação Tributária Principal.....	16
1.5.2 Obrigação Tributária Acessória.....	16
1.6 Vínculo Jurídico.....	18
1.7 Nascimento da Obrigação Tributária.....	20
1.8 Fato Gerador da Obrigação Tributária.....	21
1.9 Espécies da Obrigação Tributária.....	22
1.9.1 Fato Gerador da Obrigação Principal.....	23
1.9.2 Fato Gerador da Obrigação Acessória.....	23
1.10 Efeitos do Fato Gerador.....	24
1.11 Tributação de Atos Nulos, Anuláveis, IMoraes e Ilícitos.....	25
2. OS SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	27
2.1 Sujeito Ativo.....	27
2.2 Capacidade Ativa Tributária.....	27
2.3 Sujeito Passivo ou Contribuinte <i>Lato Sensu</i>	30
2.3.1 Sujeito Passivo Direto (Contribuinte <i>Stricto Sensu</i>).....	31
2.3.2 Sujeito Passivo Indireto (Responsável).....	33
2.3.3 Obrigação Principal e Obrigação Acessória.....	35
2.4 Capacidade Passiva Tributária.....	35

2.5 Solidariedade Tributária.....	37
2.5.1 Benefício de Ordem.....	38
2.5.2 Efeitos da Solidariedade.....	39
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	41
3.1 Responsabilidade Jurídica.....	41
3.2 Responsabilidade Jurídica Tributária.....	41
3.3 Nascimento da Responsabilidade Tributária.....	43
3.4 Sujeito Passivo da Responsabilidade Tributária.....	43
3.5 Técnicas de Definição do Sujeito Passivo Responsável.....	44
3.5.1 Substituição Tributária.....	45
3.6 Classificação da Responsabilidade Tributária.....	47
3.6.1 Responsabilidade por Sucessão.....	48
3.6.2 Responsabilidade de Terceiros.....	50
3.6.2.1 <i>Responsabilidade Subsidiária – artigo 134 do CTN.....</i>	<i>50</i>
3.6.2.2 <i>Responsabilidade Pessoal de Terceiros – artigo 135 do CTN.....</i>	<i>52</i>
3.6.3 Responsabilidade por Infração.....	53
4. RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS POR SUBSTITUIÇÃO E SUA APLICAÇÃO	56
4.1 Noção Geral.....	56
4.2 Pressupostos da Responsabilidade Pessoal.....	59
4.3 Pontos Divergentes.....	60
4.3.1 Responsabilidade Pessoal ou Solidária?.....	61
4.3.2 Responsabilidade Objetiva ou Subjetiva?.....	63
4.3.3 Desconsideração da Personalidade Jurídica.....	69
4.3.4 Necessidade de Apuração.....	72
4.4 Do Redirecionamento da Execução Fiscal.....	74
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	81

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....84

INTRODUÇÃO

O objeto deste trabalho é a elaboração de um estudo aprofundado sobre a aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional [CTN], no direito positivo brasileiro, à luz da doutrina e jurisprudência.

É comum ouvirmos falar que a responsabilidade dos sócios é limitada ao capital social, o que se deve à separação da pessoa jurídica da pessoa natural do sócio.

No entanto, o Código Tributário Nacional apresenta alguns artigos que dispõem justamente o contrário, prevendo, em algumas situações, a possibilidade de responsabilizar o sócio, pessoalmente, por seus atos, embora isso seja exceção à regra.

Neste contexto, verifica-se que a responsabilidade tributária reveste-se de grandes divergências, pois além de ser exceção ao princípio da autonomia patrimonial vigente no direito privado brasileiro, foi instituída de forma genérica, dando grande margem para discussões e diferentes interpretações.

A grande dificuldade em torno desse tema reside principalmente nas variadas interpretações, tanto da doutrina, quanto dos tribunais pátrios, quando tratam do assunto. Existem interpretações totalmente controversas e conflitantes. Alguns autores, por exemplo, impõem entraves para a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios, enquanto outros defendem sua aplicação sem qualquer análise acurada.

Esta pesquisa tem como objetivos: institucional, produzir monografia para cumprimento de requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP; geral, analisar a responsabilidade pessoal por substituição dos sócios-gerentes quando agirem com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto, prevista no artigo 135, inciso III, do CTN e suas principais divergências; específico, interpretar a aplicação do referido artigo, demonstrar se a responsabilidade estudada no artigo supracitado possui

característica de responsabilidade objetiva ou subjetiva, investigar se a responsabilidade é pessoalmente aplicada ou se trata de responsabilidade solidária, conferir se se trata de desconsideração da personalidade jurídica ou mera responsabilidade pessoal, verificar a necessidade de prévia apuração e se é possível o redirecionamento da execução fiscal aos sócios não inscritos na certidão de Dívida Ativa.

Para a investigação do objeto e como meio para se atingir os objetivos propostos, adotou-se o método indutivo, através das técnicas da pesquisa bibliográfica, dividindo-se a pesquisa em quatro capítulos.

O primeiro aborda a obrigação tributária de modo geral e seu fato gerador. Falar-se-á sobre a obrigação tributária e sua relação jurídica e serão apresentadas as espécies de obrigação do direito tributário. No tocante ao fato gerador, será avaliado seu vínculo jurídico com a obrigação tributária.

O segundo capítulo terá como escopo a diferenciação do contribuinte e do responsável tributário, explicando seus direitos e obrigações, além de abordar aspectos referentes ao sujeito ativo e sua capacidade tributária.

Na terceira parte será estudada a responsabilidade tributária, definindo seu conceito, seu surgimento e também serão relatadas as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Capítulo V do CTN, apontando as particularidades de cada uma delas e permitindo uma visão geral do assunto.

O quarto e último capítulo analisará detalhadamente a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN. É neste capítulo que serão abordadas as principais divergências, tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais. Serão levantados os aspectos relevantes, de acordo com os maiores doutrinadores no assunto.

Em síntese, este trabalho foi desenvolvido com o intuito de apresentar a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, em comparação com as variadas teses doutrinárias, buscando, assim, demonstrar que, ainda hoje, nossos Tribunais vêm julgando semelhantes casos com diferentes decisões, evidenciando, dessa forma, a polêmica que temos em relação a este tema.

1. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU FATO GERADOR

1.1 Noções Gerais da Obrigação

A palavra obrigação, mesmo limitada à órbita jurídica, admite várias acepções. Cumpre distinguir, aqui, dois sentidos: o genérico ou comum; e outro, especial ou técnico.

Obrigação no sentido técnico, que interessa para este estudo, vem a ser um vínculo jurídico entre o credor e o devedor. Traz a idéia de uma relação obrigacional, entre duas ou mais pessoas, tendo em vista determinado objeto. Trata-se de um vínculo decorrente de lei.

Na dicção de Caio Mário da Silva Pereira¹, obrigação é *um vínculo jurídico do qual pode-se exigir uma prestação economicamente apreciável*; neste mesmo sentido, Washington de Barros Monteiro² a define como sendo *uma relação jurídica entre o devedor e o credor e cujo objeto é uma prestação pessoal econômica, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o seu adimplemento através de seu patrimônio*.

De tais conceitos, não fica difícil extrair as características essenciais da obrigação, firmadas pelo direito privado, assim consubstanciadas:

- a) existência de uma relação, de um vínculo jurídico. Esse vínculo jurídico representa a coercibilidade do direito, admitindo-se que o credor possa exigir do devedor a prestação objeto da obrigação;
- b) os sujeitos da relação jurídica, sendo no pólo ativo, o credor, e no pólo passivo, o devedor. O direito do credor é denominado crédito, e o dever do devedor, débito. A pessoa que integra a relação obrigacional deve ser

¹ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações*. 19. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 5.

² MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações* 1ª parte. Atualização de Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. 31. ed. 4 v. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 8.

determinada ou determinável, havendo um limite de tempo para tal determinação, que é até o momento do adimplemento da prestação;

- c) o objeto economicamente apreciável pode se revestir em dar, fazer ou não fazer. A pessoa credora pode exigir do devedor determinada conduta, devida e esperada.

1.2 Obrigação Tributária

Partindo-se dos conceitos instituídos pelo direito civil, pode-se dizer que a obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo uma prestação positiva ou negativa.

Todavia, a doutrina diverge acerca da existência de diferença entre a obrigação tributária e a obrigação de direito privado. Para alguns, o que existe é um único instituto, não havendo no direito tributário uma noção específica de obrigação.

Na lição de Rubens Gomes de Sousa³, o conceito de obrigação é *um conceito geral, comum a todos os ramos do direito que tenham a natureza obrigacional, quer pertençam ao direito privado, quer ao direito público.*

Haja vista a unidade do nosso direito, os elementos estruturais das duas obrigações são os mesmos: a) vínculo jurídico; b) sujeito ativo e sujeito passivo; c) objeto da prestação.

Os autores⁴ que apresentam tais distinções argumentam que enquanto a obrigação tributária só pode resultar, ser alterada ou modificada por lei, a obrigação de direito privado origina-se também da vontade das partes. Além do mais, na obrigação tributária somente o Estado pode integrar a relação jurídica como sujeito ativo, o que já não ocorre com o direito civil.

³ SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 83.

⁴ É a posição, dentre outros, de Rafael Biesa, segundo Bernardo Ribeiro de MORAES. (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 267.)

Aliomar Baleeiro⁵ sustenta ainda que a substituição do sujeito passivo, na obrigação tributária, apresenta-se como figura típica do Direito Fiscal, ***sem símile em qualquer outro ramo jurídico*** [grifou-se].

Registre-se ainda, que a discussão sobre existir ou não diferenças entre a obrigação de direito privado e a obrigação tributária, perde sua importância a partir do momento em que o Código Tributário Nacional prescreve em seu artigo 110, que a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

1.3 Relação Jurídica

O direito objetivo⁶ estabelece as normas de conduta humana para a sociedade. O direito, assim, transforma as relações da vida em relações de direito.

Nessas relações, é infalível a incidência das regras jurídicas, criando uma relação entre as pessoas. Essa relação é denominada relação jurídica e implica um poder de um lado e um dever de outro. Em outras palavras, a relação jurídica apresenta a norma jurídica como propositura condicional.

Relação nos dá idéia de ligação, vínculo. Existem vários tipos de relações, porém o que interessa, para o presente trabalho, são as relações jurídicas, estabelecidas pelo direito. A idéia de relação jurídica acha-se em toda relação social regulada por normas jurídicas, entre dois sujeitos (ativo e passivo), em relação a um objeto.

A doutrina não traz divergência quanto ao conceito de relação jurídica.

As relações jurídicas podem ser simples, quando somente possuem um direito e seu correlativo dever, onde cada sujeito ocupa uma posição; e complexas, quando se apresentam com mais direitos e seus respectivos deveres, contendo vários direitos subjetivos.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 697.

⁶ Direito objetivo é a consideração normativa do direito, ou seja, o direito tido como norma obrigatória.

1.3.1 Relação Jurídica Tributária

A relação tributária, que hoje é vista como uma das relações de direito, antigamente era considerada como uma relação de força e de poder⁷. Este entendimento fundava-se no fato de que a relação tributária seria integrada, de um lado pelo Estado, impondo o tributo no exercício de seu poder de soberania, e, de outro lado, pelo contribuinte, submetido a este poder fiscal.

No entanto, a doutrina moderna, como salienta Bernardo R. Moraes⁸, agora entende que *o Estado apenas se utiliza desta soberania para ditar as leis, e logo que promulgadas, cessam os efeitos da soberania, ficando apenas a norma legal, a que tanto o Estado quanto o contribuinte devem obediência.*

O Estado, sendo titular do poder fiscal, serve-se da lei, que regula as relações entre o Estado e os contribuintes, estabelecendo relações jurídicas entre eles.

Assim sendo, não se pode deixar de considerar a relação tributária como uma relação de direito, uma vez que o Estado não exerce livremente o seu poder fiscal, mas sim, o exerce limitado nas condições fixadas por lei, em decorrência do princípio da legalidade. Desse modo, o Estado tem o direito de cobrar o tributo, mas, em contrapartida, tem a obrigação de só poder cobrá-lo nos termos definidos em lei.

De outro lado, o contribuinte tem o dever de pagar o tributo, mas tem o direito de só fazê-lo nas condições legais. Essa é a razão pela qual o CTN reza, em seu artigo 3º, que a prestação tributária corresponde a uma atividade administrativa vinculada.

Podemos dizer então, que entre o Estado e os contribuintes, ou responsáveis, existe uma relação jurídica tributária.

Mister se faz esclarecer que sobre este conceito nem sempre os juristas estiveram de acordo. Em relação ao conteúdo da relação jurídica tributária

⁷ A obrigação tributária não era considerada nem mesmo uma obrigação jurídica em geral, muito menos uma obrigação de direito público: se a obrigação tributária era instituída a favor do Estado por uma lei, que era feita por ele próprio, não se poderia considerar uma situação jurídica, porque nesta pressupõe necessariamente a igualdade das partes.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 245-246.

sempre houve muita divergência. Os primeiros estudos foram limitados apenas à obrigação tributária principal (uma das espécies de relação jurídica tributária que irá ser analisada adiante), deixando de lado a obrigação acessória. Com a doutrina alemã e italiana, o conceito de relação jurídica tributária passou a ser mais vasto.

Hoje em dia, grande parte da doutrina postula pela existência, na relação jurídica tributária, de uma obrigação principal de prestar pecúnia, e de relações acessórias, destinadas a facilitar o cumprimento da primeira.

1.3.2 Relação Jurídica de Direito Público

O direito tributário é um ramo do direito pertencente ao direito público. Isto porque o poder de tributar somente pode ser exercido por pessoa de direito público por ser poder privativo do Estado e por visar proteger interesse de natureza pública, que é o atendimento das necessidades da sociedade.

1.3.3 Relação Jurídica *Ex Lege*

Ex lege, porque nasce sempre da lei, e só dela. Visto que a relação tributária somente se instaura quando concretizada a situação prevista como fato gerador, originando o direito do Estado de exigir a prestação tributária e o dever do contribuinte em satisfazê-la. Então, se a lei não previr tal situação, a relação jurídica jamais existirá.

1.4 Natureza da Obrigação Jurídica Tributária

Sendo indubitável que a relação tributária corresponde a uma relação jurídica, analisaremos agora a sua natureza.

Costuma-se classificar o direito em: direito *das* pessoas (se exercido pela própria pessoa do seu titular ou questões referentes à personalidade do titular), reais (se exercido sobre um bem de valor econômico, como a posse) e obrigacionais

(se concede ao titular o direito de exigir de uma determinada pessoa ou grupo de pessoas, a prática ou abstenção de certo ato).

Tendo em vista ser o direito tributário um ramo do direito público que disciplina as relações entre o Estado e o contribuinte quanto aos tributos, e tendo por base a classificação do direito antes referida, podemos concluir que a relação jurídico-tributária que se instaura é, sem sombra de dúvida, obrigacional e pessoal.

Obrigacional porque o Estado tem o poder jurídico de exigir do contribuinte o pagamento do tributo criado por lei, ao mesmo tempo em que este tem o direito de fazê-lo nas condições estabelecidas por lei; e pessoal devido ao fato de os sujeitos - ativo e passivo - da obrigação tributária serem somente pessoas.

É verdade que alguns autores, como Bernardo Ribeiro de Moraes⁹, entendem que os chamados impostos reais teriam o caráter de direito real e não pessoal. Imposto real é aquele que incide numa manifestação objetiva e isolada de riqueza sem levar em conta as condições pessoais do contribuinte, como os tributos pertinentes ao direito aduaneiro e ao imposto imobiliário. Fundamenta-se em que não existe uma relação jurídica contra uma pessoa determinada e que o vínculo recai sobre a própria coisa, como no direito aduaneiro, por exemplo.

Todavia, esse entendimento parte de uma premissa falsa, qual seja, a de que impostos reais constituem direitos reais. É inquestionável que, apesar dos direitos aduaneiros e do imposto imobiliário incidirem sobre mercadorias ou bens, o sujeito passivo da obrigação tributária só poderá ser uma pessoa física ou jurídica, porque não existe relação entre uma pessoa e uma coisa.

1.5 Espécies de Obrigação Tributária

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, classifica a obrigação tributária em principal e acessória.

1.5.1 Obrigação Tributária Principal

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 252.

Reza o artigo 113, § 1º do CTN que a obrigação tributária principal é aquela que 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.

É de se verificar, primeiro, que quando o referido artigo diz que a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador, este não está negando a sua natureza legal, uma vez que somente a lei, em sentido estrito, pode definir a situação como hipótese de incidência do tributo (CTN, art. 97, III).

Por segundo, Paulo de Barros Carvalho¹⁰ critica o legislador “pelo manifesto equívoco legislativo” ao incluir a penalidade como objeto possível da obrigação tributária, porque estaria negando a cláusula do art. 3º do Código Tributário Nacional, quando afirma que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.

No direito tributário, é sabido, o CTN distinguiu a obrigação (art. 113) do crédito (art. 139). A obrigação, que se apresenta no primeiro momento da relação, não tem conteúdo ainda determinado, e seu sujeito passivo não está formalmente identificado. Já o crédito, presente num segundo momento da relação jurídica, surge com o lançamento, que confere à obrigação tributária liquidez e certeza. Podemos dizer que, no primeiro momento, existe uma obrigação de dar coisa incerta e a partir do lançamento, dando origem ao crédito tributário, transforma-se em uma obrigação de dar coisa certa.

1.5.2 Obrigação Tributária Acessória

A obrigação tributária acessória decorre, como prevê o art. 113, § 2º, da legislação tributária e tem por objeto o cumprimento de prestações, positivas ou negativas, prevendo nelas o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A principal distinção entre a obrigação acessória e a principal, é que esta só pode decorrer de lei, enquanto a acessória pode ser estabelecida por qualquer das normas que integram a legislação tributária (CTN, art. 96).

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 287.

As obrigações acessórias têm como objetivo atender aos interesses do fisco no tocante a fiscalização e arrecadação dos tributos. Corresponde a qualquer exigência feita pela legislação tributária que não seja o pagamento de tributo. Desse modo, pode ela se apresentar como uma obrigação de *fazer* (declarar bens, exigir livros) ou de *não fazer* (não impedir a fiscalização, não destruir documentos).

O CTN no § 3º, do art. 113 dispõe ainda que, a não observância da obrigação acessória faz com que esta se converta em obrigação principal, acarretando em penalidade pecuniária, passando a ter valor econômico, equivalendo-se em obrigação de dar.

Na verdade, o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal, mas apenas faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra este inadimplemento, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária.

Neste sentido, assina Hugo de Brito Machado¹¹, o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, na linguagem da Teoria Geral do Direito, uma não prestação, da qual decorre uma sanção.

Assim, a previsão do § 3º, do art. 113, apenas quer dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento da obrigação acessória como fato gerador de uma obrigação principal.

Uma parte da doutrina, influenciada pelo pensamento civilista, critica a expressão obrigação acessória utilizada, sustentando que essas “obrigações” são simplesmente deveres administrativos, ou como designa Paulo de Barros Carvalho¹² *mero dever formal*. Segundo afirma, toda obrigação tem conteúdo patrimonial.

No entanto, há autores¹³ que criticam a tese de que as obrigações necessitassem ter cunho patrimonial. Para eles, simplesmente não há atributos “essenciais” da obrigação, mas sim atributos que estão contemplados em norma construída como obrigacional.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 101.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 285-286.

¹³ Entre eles, Bernardo Ribeiro de MORAES em *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pág. 314-316.

Logo, a patrimonialidade será ou não um requisito da obrigação conforme esteja ou não pressuposta em norma de direito obrigacional. Cumpre ressaltar que o contexto do adjetivo acessória, que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do direito privado, e, ainda que não o tivesse, na ciência do direito, não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial.

1.6 O Vínculo Jurídico

Outro elemento da obrigação tributária é o vínculo jurídico, essência abstrata da obrigação. É o vínculo jurídico que estabelece a sujeição entre o direito de exigir do credor, e o dever de prestar do devedor.

Para o nascimento do vínculo obrigacional são indispensáveis os seguintes elementos: a existência antecipada da norma jurídica que prevê a situação jurídica geral e abstrata (pressuposto) e a ocorrência do pressuposto de fato da respectiva obrigação, definido anteriormente pela norma jurídica. Este liame persiste até a liquidação final do crédito.

Duas correntes, tidas como principais, procuram explicar a constituição do vínculo jurídico da obrigação. Tais correntes investigam a constituição e a fisionomia da relação jurídica obrigacional, procurando explicar como o credor, tendo direito a uma prestação do devedor, possa fazer-se pagar pelo patrimônio deste.

A teoria unitária da obrigação, denominada monista, postulada por Frederico Savigny¹⁴, pretende que o vínculo jurídico esteja no poder do credor em relação à determinada conduta a ser praticada pelo devedor, havendo, pois, na relação jurídica um vínculo único, que admite a execução de uma prestação por parte de uma pessoa em proveito da outra.

Por outro lado, a teoria dualista insurge-se contra esta concepção unitária da obrigação. Para esta doutrina, de procedência germânica, a relação obrigacional é decomposta em duas outras sub-relações, a dívida e a responsabilidade. Assim, o vínculo obrigacional não se apresenta unitário, mas, sim,

¹⁴ SAVIGNY, Frederico, *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.318.

duplo, com essas duas relações distintas e com momentos autônomos e independentes.

A primeira relação, de dívida, consiste no dever de realizar a prestação exigida pela ordem jurídica. Há, aqui, o vínculo jurídico propriamente dito, uma relação de crédito e débito.

A segunda relação, de responsabilidade, representa a faculdade que a lei confere ao credor de constranger o devedor a realizar a prestação, com garantia constituída pelo patrimônio deste ou de terceiro. Há, aqui, uma relação de sujeição.

Os autores alemães, para ressaltarem melhor a concepção dualista, procuram demonstrar que, embora dívida e responsabilidade sejam encontradas, normalmente, juntos, pois é pelo fato de haver o débito que o credor tem a faculdade de provocar a execução, nem sempre é assim. Às vezes pode-se encontrá-los separados.

Nas dívidas de jogo, por exemplo, encontramos dívidas sem responsabilidade, pois tais dívidas não podem ser exigidas. Já na hipótese da fiança tem-se a responsabilidade sem a dívida, em que o fiador é responsável sem ser obrigado, aparecendo o seu dever jurídico somente com o inadimplemento do afiançado.

Para Bernardo Ribeiro Moraes¹⁵, por mais que pese a clareza da exposição e a lógica empregada pela teoria dualista, a teoria unitária parece a mais correta, e é a mais aceita na doutrina brasileira.

A teoria dualista não tem logrado muito êxito, sendo até combatida por outros escritores. Os que atacam esta tese ensinam que a dívida e a responsabilidade representam apenas aspectos de um mesmo e único vínculo jurídico, mas em momentos diferentes. Já o dualismo induz, erroneamente, a exteriorização dos dois institutos ao mesmo tempo. O credor está investido num só direito, o direito à prestação. A garantia acompanha a prestação.

1.7 Nascimento da Obrigação Tributária

¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 321.

A obrigação tributária nasce da ocorrência de um pressuposto de fato que a lei atribui, previamente, o efeito de lhe dar nascimento. Dois pontos merecem destaque no nascimento da obrigação tributária:

- a) a norma jurídica isolada não cria a obrigação tributária, pois, embora necessária, não é suficiente, por si só, para criá-la;
- b) a ocorrência do pressuposto, quando isolado, sem prévia lei, também nada cria, por não provocar a incidência de uma norma jurídica.

Portanto, o essencial para o nascimento da obrigação tributária é a existência de ambos os fatos. A vinculação do sujeito passivo ao sujeito ativo se realiza, na maioria das vezes, através desse fato gerador da obrigação tributária.

Podemos concluir então, que a fonte da obrigação tributária é a lei. É a lei que define o pressuposto de fato necessário e suficiente para dar nascimento à respectiva obrigação.

Bem, neste ponto, nossa Constituição da República Federativa do Brasil ensina em seu art. 5º:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

[...];

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...].

No entanto, o problema da obrigação tributária é realmente definir quando é que se pode atribuir o efeito jurídico da criação da obrigação tributária. Seria com a lei que define o pressuposto de fato ou com a ocorrência do respectivo pressuposto de fato?

O problema acha-se relacionado ao exame das fontes da obrigação tributária, a saber:

- a) a lei por si mesma, sem haver a existência de qualquer pressuposto de fato como condição, são as obrigações puramente legais;

- b) a lei unida à concretização de um pressuposto de fato, diferente da vontade de obrigar-se, são as obrigações *ex lege*;
- c) a lei e a vontade de obrigar-se são as obrigações contratuais.

No direito tributário a obrigação é considerada, como já visto, *ex lege*. Para sua formação encontramos duas fases claramente diferenciadas.

Na primeira fase, temos a norma jurídica tributária; na segunda, temos o pressuposto de fato ocorrido, que em razão daquela, tem o efeito de dar nascimento à respectiva obrigação tributária.

O instrumento jurídico, de que se serve o Poder Público, para dar nascimento à obrigação tributária, é a lei tributária com sua hipótese de incidência, onde existe um preceito abstrato e geral. Ao instituir o tributo, descreve a lei tributária uma situação de fato sobre a qual incide a regra jurídica. Enquanto não ocorre o respectivo fato, existirá apenas uma hipótese de incidência.

Portanto, a obrigação tributária nasce da concorrência de dois elementos: a lei tributária e a ocorrência do pressuposto de fato, que não podem ser desprezados.

Em outras palavras, a norma jurídica transforma a ocorrência da situação de fato em causa de uma obrigação tributária, produzindo os efeitos jurídicos desejados, qual seja a criação da obrigação tributária.

O direito positivo¹⁶ brasileiro não contraria a doutrina ao dispor que a obrigação tributária “surge com a ocorrência do fato gerador” (CTN, art. 113, § 1º), definindo o fato gerador da respectiva obrigação tributária como a “situação definida em lei como necessário e suficiente à sua ocorrência” (CTN, art. 114).

1.8 Fato Gerador da Obrigação Tributária

Uma vez conhecido o processo relativo ao nascimento da obrigação tributária, a primeira questão a ser examinada é a do pressuposto de fato dessa obrigação, isto é, a situação de fato que a norma jurídica prevê hipoteticamente para

¹⁶ Direito positivo é o direito efetivamente posto e aplicado pelas autoridades do Estado. Resumindo, é o direito obrigatório para todos os membros de uma sociedade.

que, ao concretizar-se, ocorra o nascimento da respectiva obrigação tributária, ou seja, o fato gerador.

A ocorrência do fato gerador deixa claro qual o momento em que se concretiza a obrigação tributária. O nascimento da obrigação está unido ao fenômeno da ocorrência do fato gerador, pois a relação jurídica depende de um fato, definido em lei como necessário e suficiente para criá-la.

A terminologia empregada para qualificar o pressuposto de fato, configurada pela norma jurídica, que até agora chamamos de fato gerador, é bem variada. Dentre as diversas expressões utilizadas, duas delas merecem relevo: fato gerador e hipótese de incidência tributária.

A expressão, hipótese de incidência tributária, é utilizada por autores que fazem questão de distinguir duas situações, separando a hipótese de incidência, descrição genérica e abstrata feita pela lei, da situação prevista já concretizada. É a posição de Hugo de Brito Machado¹⁷, e neste mesmo sentido Geraldo Ataliba¹⁸.

Existem doutrinadores que discordam da utilização da terminologia “fato gerador”, destacando que a expressão desencadeia a impressão errônea de que o fato por si só, gera alguma obrigação, quando na verdade é a norma que atribui efeitos jurídicos à ocorrência daquele fato.

No entanto, a nossa Carta Magna e assim como nosso Código Tributário, este não obstante a utilização uma única vez no art. 104, II da expressão hipótese de incidência, adotaram a expressão fato gerador (art. 114).

1.9 Espécies da Obrigação Tributária

O CTN, por definir em separado a obrigação tributária principal e a obrigação acessória, adota a mesma técnica ao definir o fato gerador.

1.9.1 Fato Gerador da Obrigação Principal

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 106.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 69-72.

Dispõe o CTN em seu art. 114, que “fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

A lei refere-se de forma genérica e abstrata a uma situação como hipótese de incidência do tributo. Quando a situação descrita se materializar, ocorrerá a incidência do tributo. A simples ocorrência da situação definida em lei basta por si mesma para concretizar a obrigação tributária.

A situação prevista na lei tributária como hipótese de incidência pode corresponder a um fato, a um conjunto de fatos ou a uma situação jurídica, como deixa claro o art. 116 do CTN¹⁹.

1.9.2 Fato Gerador da Obrigação Tributária Acessória

Consoante o art. 115 do Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação tributária acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, (pagamento de tributo ou penalidade), como apresentação de declaração de bens.

Uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação principal e de uma obrigação acessória. Por exemplo, um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento. Desta situação, faz nascer ao mesmo tempo, a obrigação de pagar ICMS (obrigação principal) e de emitir nota fiscal (obrigação acessória).

Atente-se que, ao passo que o fato gerador da obrigação tributária principal só pode ser definida em lei (CTN, art. 97, III), na obrigação acessória pode decorrer de não apenas da lei, mas também decreto ou norma complementar.

¹⁹ A LC n. 104, de 10/01/2001, acrescentou parágrafo único ao art. 116 do CTN, permitindo que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem observados em lei ordinária.

Não há que se falar aqui em rompimento do princípio da legalidade. O legislador apenas reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei.

1.10 Efeitos do Fato Gerador

A importância do fato gerador para o estudo do direito tributário pode ser facilmente constatada através do conhecimento dos efeitos por ele produzidos, entre eles:

- a) fixa o momento em que se materializa a obrigação tributária;
- b) identifica o sujeito passivo da obrigação, porque enquanto a situação prevista não ocorre o sujeito passivo é indeterminado;
- c) fixa os conceitos²⁰ de incidência, não incidência e isenção;
- d) determina o regime jurídico da obrigação tributária, e assim, a lei a ser aplicada será aquela que estiver vigorando no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que no momento do lançamento esteja revogada ou modificada (CTN, art. 144);
- e) classifica os impostos em diretos e indiretos, pois o fato gerador do imposto direto é uma situação permanente e do imposto indireto, corresponde a atos ou situações acidentais.
- f) permite a distinção entre tributo vinculado e não vinculado. Naquele o fato gerador corresponde sempre a uma ação estatal específica relativa ao contribuinte, ao contrário do fato gerador do tributo não vinculado;
- g) permite a definição da base de cálculo do tributo.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, aplica o princípio da irretroatividade, não desvinculando o fato gerador de seus efeitos. Uma vez ocorrido

²⁰ Incidência é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador, ao passo que não incidência é o inverso de incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador. Já isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. Definição conforme Rubens Gomes de Sousa em Compêndio de legislação tributária.

o fato gerador, consideram-se também ocorrido os seus efeitos. Nem lei nova, posterior à ocorrência do fato, poderá atingir o fato pretérito, nem lhe modificar as conseqüências.

1.11 Tributação de atos nulos, anuláveis, iMoraes e ilícitos

O Novo Código Civil, em seu art. 104, dispõe que a validade do negócio jurídico²¹ requer agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não na defesa em lei. No art. 166 do mesmo instituto, temos como nulo o negócio jurídico quando praticado sob uma das formas descritas, a destacar quando o negócio for ilícito. Declarada a nulidade, os efeitos de tal declaração retroagirão de modo a alcançar o ato, que será considerado como se nunca tivesse sido praticado.

Já anulável é o negócio que, se reveste dos elementos exigidos para a sua forma, mas apresenta algum vício que diz respeito à proteção de interesses individuais. A decisão que anula o negócio jurídico produzirá efeitos somente a partir de sua prolatação, não afetando os efeitos jurídicos por ele ocasionados anteriormente.

Tendo em vista o interesse econômico visado pelo nosso Código Tributário, conclui-se que pouco importa a interpretação da definição legal do fato gerador, se é nulo ou anulável para o direito privado, pois o mesmo produzirá os efeitos econômicos, qual seja, a obrigação tributária se concretiza e o tributo é devido (CTN art. 118).

Ademais, ocorrendo à incidência tributária e pago o tributo, o mesmo não será devolvido ao contribuinte se o ato vier a ser considerado nulo, por conseqüência, deixando produzir seus efeitos.

A segunda parte do inciso I do art. 118 do CTN reza também que na interpretação da definição legal do fato gerador é igualmente irrelevante a natureza do objeto do ato, importando apenas a ocorrência ou não do fato gerador do tributo.

²¹ Negócio jurídico é todo ato lícito, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos. Atente-se ao fato que o CC de 1916, utilizava-se deste conceito para definir ato jurídico; o que não ocorreu com o código de 2002. A moderna doutrina prefere denominá-los negócios jurídicos.

Atualmente, atos jurídicos, também denominados atos humanos, são aqueles eventos emanados de uma vontade, quer tenha intenção de ocasionar efeitos jurídicos ou não. São divididos em atos lícitos e ilícitos.

Antes do Código Tributário Nacional, a jurisprudência entendia não ter o Estado direito de tirar proveito de um ato ilegal.

Todavia, após o advento deste *Codex*, tal entendimento não pode ser aceito, diante da clareza do art. 118, inc. I. Luiz Emygdio²² entende que o fato de o Estado cobrar tributo de uma casa de prostituição, por exemplo, não tem o condão de legitimar tais atividades, muito pelo contrário, a não tributação de tais atividades feriria a regra da igualdade tributária.

Não se deve, no entanto, esquecer que a lei não pode definir como hipótese de incidência uma atividade ilícita. O art. 118 do CTN, na realidade, autoriza, tão somente, que se a situação prevista materializar-se, mesmo que em decorrência de uma atividade ilícita, o tributo deve ser cobrado.

²² ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 486.

2. OS SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Sujeito Ativo

Para existir a obrigação é necessário haver pelos menos duas pessoas – a que tem a obrigação de dar, fazer ou não fazer e a que tem o direito de receber a prestação.

Na obrigação tributária o mesmo ocorre, e, neste caso denominamos sujeito ativo o pólo positivo e sujeito passivo o pólo negativo. Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes²³, fica claro que a relação que se estabelece, *sem sujeito é **contradictio*** (grifo no original). *Não pode haver um direito sem sujeito (ativo) e nem um dever sem sujeito (passivo).*

O primeiro elemento da obrigação tributária é, assim, o sujeito ativo, credor, pessoa que tem o direito de exigir de outrem a prestação objeto da obrigação. Trata-se da pessoa que a lei tributária designa como titular da exigibilidade do tributo.

2.2 Capacidade Ativa Tributária

Toda pessoa é capaz de direitos e obrigações. Tal aptidão, para ser sujeito de relações jurídicas, é o que denominamos de capacidade tributária. A capacidade de ser sujeito ativo de obrigação tributária depende do ordenamento jurídico vigente.

Deve-se lembrar que em qualquer relação jurídica, o sujeito, além de ser pessoa, deve ter personalidade e capacidade jurídica, e assim também ocorre na obrigação tributária. No entanto, há uma particularidade quanto ao sujeito ativo.

Ocorre que, como a obrigação tributária trata de tributo, o sujeito ativo não pode ser qualquer pessoa, e sim, pessoa ligada, de alguma forma, com a soberania fiscal. Em conseqüência, temos uma limitação quanto ao âmbito do sujeito

²³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 271.

ativo, que não será um credor comum. Este estará sempre ligado à existência de uma atividade financeira do Estado no cumprimento de seus fins.

No CTN, sua previsão legal encontra-se disposta no art. 119, que reza que o sujeito ativo da obrigação “é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

A insuficiência do artigo é gritante. Por primeiro ignorar a diferença entre a competência para legislar²⁴ sobre tributos e a capacidade para lançá-los e recebê-los, na qualidade de sujeito ativo.

Ao interpretar o referido artigo, a princípio, pode-se entender que somente pode ser sujeito ativo tributário a pessoa que tenha competência fiscal, ou seja, o Estado.

Todavia, deve-se observar que o sujeito ativo não necessariamente precisa ter competência, e sim, capacidade tributária. Nada impede que o Estado, titular desta competência, possa instituir o tributo e oferecer à outra pessoa a capacidade ativa. O Estado, então, atribui a outrem funções para fiscalizar e arrecadar o tributo por ele criado.

Competência, escreve Aliomar Baleeiro²⁵, *é norma constitucional, atributiva de poder legislativo à pessoa estatal, para criar, regular e instituir tributos.* É consequência da competência poder exercer a capacidade tributária ativa, ou seja, poder cobrar, arrecadar e exigir o cumprimento da obrigação, isto é, exercer a capacidade tributária ativa. É pacífico que, embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal²⁶ pode conferir a outras, a capacidade tributária ativa. Deve-se frisar que a lei não está conferindo a outras a competência tributária, mas tão apenas, a capacidade ativa, ou seja, poderes para cobrar o tributo.

Em resumo, o tributo então, pode ser criado pelo Estado (devido à competência tributária), e ser transferido para outra pessoa, que agirá como sujeito ativo da obrigação tributária (capacidade tributária).

²⁴ Competência para legislar, inclui as atribuições de legislar, fiscalizar e arrecadar tributos, já capacidade tributária é a aptidão para ser sujeito ativo tributário, ou seja, apenas arrecadar o tributo.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 717-718.

²⁶ Segundo o CTN, a delegação desta capacidade ativa tributária só pode ser exercida pela pessoa competente em lei expressa.

Na obrigação tributária, o sujeito ativo é a pessoa a quem a lei tributária atribua o direito à prestação do tributo. Antônio Braz Teixeira²⁷, quanto ao sujeito ativo, traz a seguinte anotação:

“... é independente da soberania tributária, podendo, por isso, ser atribuída a entidades diversas do Estado, o qual, quando assume tal posição, atua não como detentor da soberania fiscal, do poder de criar impostos, mas como Estado-administração, submetido à lei e titular de um direito que esta lhe confere em pé de igualdade com o devedor”.

Em nosso ordenamento jurídico a União, devido ao nosso regime federativo, é a primeira pessoa que aparece como sujeito ativo tributário, e somente depois os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de acordo com a CRFB em art. 145²⁸. Para estes, a Constituição outorgou competência para legislar sobre determinados tributos.

Estas pessoas jurídicas de direito público com soberania própria atuam como sujeito ativo quando ditam normas atribuindo tributo para si. Entretanto, existe a possibilidade de ao invés de atribuir a capacidade tributária para elas próprias, atribuir a outras pessoas, agindo estas assim, também como sujeito ativo tributário.

Nos termos definidos pelo CTN, em seu art. 119, o verbo exigir utilizado, não implica na idéia da titularidade do poder fiscal, competência para legislar, mas sim, significa ato de cobrar a prestação tributária.

Em decorrência, poderão apresentar-se como sujeito ativo tributário as unidades políticas de federação discriminadas pela Constituição da República: União, Estados-membros, Distrito Federal e os Municípios e as pessoas jurídicas de direito público que receberem, diretamente da lei, específica atribuição.

Existe, no entanto, uma questão delicada apresentada por alguns autores. Mesmo que esteja de modo expresso disposto no artigo supracitado, que o sujeito ativo será pessoa jurídica de direito público, pessoas jurídicas de direito privado (SESI, SESC, SENAI etc.) e até pessoas naturais (os titulares de tabelionatos) apresentam-se como tais. Se o dispositivo fosse interpretado no seu

²⁷ TEIXEIRA, Antonio Braz, *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 272.

²⁸ Os Territórios não gozam do poder de tributar, pois não são pessoas de direito público, mas meras possessões administrativas, dotadas de uma certa autonomia administrativa.

real sentido, o que não ocorre, tais pessoas não poderiam ser consideradas sujeitos ativos da obrigação tributária.

No mesmo sentido, apresenta-se Paulo de Barros Carvalho²⁹. Para ele o sujeito ativo pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, e não descarta a possibilidade de vir a ser uma pessoa física. Entende que o art. 119 do CTN é *letra morta no sistema do direito positivo brasileiro. Dele nada se aproveita, com exceção, naturalmente, de admitirmos a ponderação óbvia* (grifou-se) *de que as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos também podem ser sujeitos ativos*³⁰.

2.3 Sujeito Passivo ou Contribuinte *Lato Sensu*

Um dos efeitos do fato gerador, como visto anteriormente, é identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que, na maioria dos casos³¹, tal identificação não pode ser feita antes da sua ocorrência.

O sujeito passivo existe em contraposição à titularidade do direito à exigência do imposto do sujeito ativo, (titular do crédito tributário). No lembrar de Rubens Gomes de Souza³², sujeito passivo é *a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir*.

Em síntese, sujeito passivo da obrigação tributária, nas palavras de Bernardo R. Moraes³³, é *o devedor da prestação. É a pessoa que se acha adstrita a realizar a prestação tributária, satisfazendo desta forma, o interesse do titular do crédito (sujeito ativo)*.

Pode-se conceituar o sujeito passivo tributário como sendo pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, que tem o dever jurídico de efetuar a prestação tributária. É a pessoa que juridicamente deve pagar a dívida, seja sua ou de terceiro, na qualidade de contribuinte ou de responsável.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 293.

³⁰ Id. *ibid.*, p. 294.

³¹ Na substituição tributária, por exemplo, a identificação será feita antes de realizar o fato gerador. Porém, estes casos são exceções à regra, como será visto no próximo capítulo.

³² SOUSA, Rubens Gomes de, Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 91.

³³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 277.

Conforme se verifica, o CTN, em seu art. 121, adotou a expressão sujeito passivo como gênero. Do gênero, admitiu dois tipos específicos de sujeitos, com denominações diversas: contribuinte – tem relação direta e pessoal com o fato gerador – e o responsável – pessoa que tenha relação indireta com o fato gerador.

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

Parágrafo único – o sujeito da obrigação tributária diz-se:

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

II – responsável, quando, sem revestir na condição de contribuinte, sua disposição decorre da disposição expressa de lei.

O sujeito passivo pode ser direto ou indireto. O direto ou contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato tributável. Entretanto, por conveniência da Administração Pública, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo à outra pessoa, que não tenha relação direta com fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge neste caso, o sujeito passivo indireto, ou responsável.

2.3.1 Sujeito Passivo Direto (Contribuinte *Stricto Sensu*)

Na linguagem comum, contribuinte é a pessoa que contribui, que paga a contribuição, imposto, cota; já na linguagem técnica é empregada para indicar o sujeito passivo que tenha relação direta e pessoal com o pressuposto de fato da respectiva obrigação tributária (art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN). Trata-se da pessoa devedora originária da prestação tributária, também denominado de sujeito passivo direto.

A hipótese de incidência da norma tributária tem pelo menos quatro aspectos, como ensina Sacha Calmon³⁴: o aspecto material, o pessoal, o temporal e o espacial. Importa aqui examinar apenas dois deles. O aspecto material é a descrição de um fato cuja ocorrência é necessária e suficiente para nascimento da obrigação tributária, como, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de imóvel

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, Artigo por Artigo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 282.

urbano, etc. Já o pessoal configura a parte da hipótese, descritiva da pessoa relacionada ao fato, que realiza o pressuposto. No entender de Rubens Gomes de Souza³⁵, trata-se da pessoa que aproveita economicamente o fato.

Nesta pertinência lógica entre a matéria e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, é que estaria a relação pessoal e direta a que o código se refere na identificação da figura do contribuinte.

Como o fato gerador da obrigação tributária exterioriza capacidade contributiva, é evidente que a pessoa que participa do fato citado é quem deverá ser escolhido para o encargo tributário, pois se presume que o mesmo auferiu algum benefício econômico.

Outra idéia que se apresenta para a identificação do contribuinte é a que parte da análise da capacidade econômica atingida pelo tributo. Para muitos, contribuinte é quem auferiu vantagem econômica advindo do fato gerador. Amílcar de Araújo Falcão, em nota à obra de Luciano Amaro³⁶, diz que o fato gerador é a tradução da capacidade econômica do contribuinte. Ruy Barbosa Nogueira³⁷ aludi que contribuinte é a pessoa ligada materialmente ao evento tributário. Esta ligação do contribuinte e do fato gerador há de ser direta.

Daí a lição de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.³⁸:

*Contribuinte é o sujeito passivo **direto** (grifo no original), sua responsabilidade é originária, e existe uma relação de identidade entre a pessoa que, nos termos da lei, deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente.*

Contudo, esta teoria nem sempre funciona. Não se pode esquecer dos tributos indiretos. O tributo indireto é o que, onerando embora o contribuinte (de direito), atinge reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte de fato, entendido como aquele que suporta financeiramente o ônus tributário).

³⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 91-92.

³⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 290.

³⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 144.

³⁸ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 491.

2.3.2 Sujeito Passivo Indireto (Responsável)

As considerações expostas sobre contribuinte correspondem ao que a doutrina costuma chamar de sujeição passiva direta. O contribuinte seria o sujeito passivo direto, enquanto o responsável seria o sujeito passivo indireto.

Há duas acepções da palavra responsabilidade utilizada pelo CTN. A comum a todo dever jurídico, de qualquer relação jurídica, expressa no art. 128 e implícita nos demais dispositivos do CTN, e uma outra, na forma técnica, que designa uma espécie de sujeito passivo diferente do contribuinte.

Nem toda pessoa se encontra na condição de contribuinte. E por esta necessidade, o Estado ampliou o número de devedores do tributo, alcançando também, como sujeito passivo, outras pessoas.

Então, além do contribuinte, existe a previsão pelo Código Tributário Nacional, por conveniência e oportunidade, da pessoa do responsável como sujeito passivo tributário indireto. A lei, em resumo, amplia o alcance da obrigação tributária à pessoa que não seja contribuinte de tributo, ou seja, que não esteja ligada de forma direta e pessoal ao fato gerador da obrigação tributária.

Boa alusão faz Bernardo Ribeiro de Moraes em sua obra, onde menciona que *qualquer pessoa, que não seja contribuinte, guardada as devidas cautelas, pode ser colocada no pólo negativo da relação jurídica tributária como responsável*³⁹.

Discorre Luciano Amaro⁴⁰:

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

³⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 286.

⁴⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 304.

As razões para que ocorra esta extensão são de mero caráter fiscal, respondendo à necessidade de tornar mais fácil e segura a arrecadação do tributo, ou seja, garantir os direitos do Fisco.

Contudo, é de se observar que não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Há a necessidade de o responsável tributário surgir decorrente de lei específica, além de possuir uma relação indireta com o fato gerador da obrigação tributária.

Desde que estes se encontrem numa relação com o devedor principal ou com o fato gerador desta, a obrigação tributária pode ser estendida a terceiros. O legislador não pode ultrapassar certos limites que são estabelecidos pela necessidade de certa conexão entre a posição do contribuinte e a do responsável.

Salienta o Professor Ruy Babosa Nogueira⁴¹ que o sujeito passivo *deve ser pessoa ligada à situação descrita como fato gerador. Em princípio, a própria pessoa que o realizar, mas, se condições técnicas exigirem a eleição de outrem, ainda assim, deverá ser alguém vinculado àquela mesma situação.*

Tenha-se presente ainda que o art. 121 não deve ser interpretado isoladamente. Dispõe o art. 128 do CTN, que aclara e complementa o art. 121, parágrafo único, II do mesmo instituto:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade tributária 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.

Paulo de Barros Carvalho⁴², afirma com segurança que *ninguém pode ser obrigado a pagar tributo sem que tenha realizado ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente* (princípio da legalidade). E a prova dessa afirmação encontra-se no próprio Código Tributário. Em todas as hipóteses de responsabilidade, o terceiro ingressa como tal, por haver descumprido dever que lhe cabia observar. Assegura ainda, que tal relação, *apesar de cunho obrigacional, possui índole sancionatória – sanção administrativa*⁴³.

⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 144.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 312.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 319.

Destarte, ao lado do contribuinte (sujeito passivo direto), existe a figura do responsável (sujeito passivo indireto), esta pessoa que, sem ser contribuinte, é chamada ao cumprimento da obrigação tributária em determinadas circunstâncias e para diversos alcances. Ambos figuram no pólo negativo da relação tributária como devedores.

2.3.3 Obrigação Principal e Obrigação Acessória

O CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal, art. 121, do sujeito passivo da obrigação acessória, art. 122. O primeiro é somente quem, por lei, está obrigado a pagar tributo ou penalidade pecuniária. Já o sujeito passivo da obrigação acessória é aquele que tem por objeto da obrigação as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária.

No entanto, a principal distinção está no fato que na obrigação acessória qualquer pessoa pode ser colocada no pólo negativo da obrigação. Não há necessidade de nenhuma forma de relação, nem direta, nem pessoal ao pressuposto de fato da obrigação. Para tanto, basta a legislação atribuir à pessoa o dever jurídico de realizar a prestação que constitua o seu objeto⁴⁴.

No tocante à obrigação principal, a obrigação alcança tão-somente o contribuinte e o responsável. Somente estes podem ocupar o pólo negativo da relação jurídica.

2.4 Capacidade Passiva Tributária

Capacidade tributária passiva é a aptidão que a pessoa tem para ocupar o papel de sujeito passivo em relações jurídicas de natureza fiscal.

No exame do art. 126 do CTN, sobre a sujeição passiva tributária, podemos asseverar o seguinte:

- a) *independe da capacidade civil das partes* (art. 126, inc. I do CTN). Ser suscetível de ser sujeito de relações jurídicas tributárias é a condição

⁴⁴ Num conceito resumido, objeto da relação jurídica é a prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

necessária para que a pessoa possa ser sujeito passivo tributário. Assim, o devedor da prestação pode ser um menor de 5 anos de idade se, por exemplo, for proprietário de um imóvel;

- b) *independe de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios* (art. 126, inc. II). Assim, pessoa não diplomada em medicina, mas que possui uma clínica fica sujeita ao imposto, não sendo relevante, aqui, a atividade ilicitamente praticada;
- c) *independe de estar a pessoa jurídica devidamente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional* (art. 126, inc. III). O devedor tributário tanto pode ser uma sociedade regularmente constituída como uma sociedade irregular. Até mesmo os entes não dotados de personalidade podem ser sujeitos passivos.

É obrigatório, no entanto, inevitavelmente que haja uma norma jurídica expressa. Sem esta determinação expressa inexistente pessoa a quem possa ser atribuída a prestação tributária. *Ninguém será obrigado, como assegura a Constituição, a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei* (CRFB, art. 5º, II).

Cumprido ressaltar que o sujeito passivo não se exime do dever de pagar o tributo pelo fato, por exemplo, de efetuar a transferência econômica da carga fiscal para terceiros. No magistério de Aliomar Baleeiro⁴⁵, *não se libera quem deva ser sujeito passivo, porque outrem assumiu o encargo de prestar por ele o que a lei lhe impôs*.

Portanto um contrato entre as partes não terá efeito para o Fisco⁴⁶. A posição do sujeito passivo não pode ser alterada por convenção de particulares. A obrigação tributária, sendo decorrente de lei, não poderá ser modificada por terceiros.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 727.

⁴⁶ No entanto, tais acordos valem na esfera cível, ou seja, poderá, o prejudicado, ingressar com uma ação de regresso. Um exemplo bem prático é, por exemplo, num contrato de aluguel, aonde vem a ser contratado que o locatário pagará o valor referente ao IPTU. Se algum dia vem o locatário deixar de pagar, o fisco vai cobrar o referido imposto do dono do imóvel (locador), e não do locatário. Porém, o locador poderá, numa ação judicial cível, cobrar do locatário o valor devido.

Deve-se observar, como menciona Bernardo Ribeiro de Moraes⁴⁷, que não há proibição dos acordos particulares, apenas não se admite que eles sejam oponíveis perante o Poder Público para alterar a obrigação ou responsabilidade tributária.

Por fim, pode-se concluir que a capacidade tributária passiva decorre do simples atendimento, pela pessoa, do pressuposto de fato previsto na lei tributária. Basta que pessoa se encontre nas condições previstas em lei para que receba o *status* de sujeito passivo tributário.

2.5. Solidariedade Tributária

Segundo o Novo Código Civil (NCC), *há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda* (art. 264). O que nos interessa, no momento, é a solidariedade no aspecto passivo. A solidariedade passiva é a solidariedade de diversos devedores, de uma mesma obrigação, a um mesmo credor.

Nada impede que tal instituto ocorra numa relação jurídica tributária. Neste caso, cada devedor (sujeito passivo) de determinado tributo é obrigado à mesma dívida por inteiro. O crédito tem por sujeito passivo duas ou mais pessoas.

Então, há solidariedade passiva tributária quando há uma pluralidade de devedores, todos eles relacionados ao cumprimento de uma obrigação tributária. Em outras palavras, pode-se resumir, utilizando as palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes⁴⁸, a existência de um único vínculo tributário que pode ser solucionado por qualquer um dos devedores. Cada devedor, então, é considerado como devedor único da obrigação.

A solidariedade passiva, assim, é uma forte garantia ao credor, pois há mais de um sujeito passivo para a mesma dívida.

Expõe o CTN, em seu artigo 124, incisos I e II, que são solidariamente obrigadas tanto as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua

⁴⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 301.

⁴⁸ Id. *ibid*, p. 303.

o fato gerador da obrigação principal, quanto aquelas expressamente designadas por lei.

Conforme se verifica, o CTN admite duas possibilidades de solidariedade passiva. A primeira é a solidariedade de fato, que se verifica na ocorrência de pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação. Seria o caso, por exemplo, na hipótese de um bem pertencer a duas ou mais pessoas, mesmo que em proporções diferentes, elas são solidárias quanto ao total da prestação tributária relativo a este bem. A solidariedade nasce em razão da própria natureza do fato gerador da respectiva obrigação. Esta solidariedade lembra Hugo de Brito Machado⁴⁹, se estabelece sem necessidade que a lei a diga expressamente. Portanto, pode-se concluir que a solidariedade de fato é presumida no direito tributário brasileiro.

A outra modalidade é a solidariedade de direito. A solidariedade, neste caso, resulta da expressa disposição da lei, tendo em vista seu caráter oneroso, seja com caráter de sanção ou para facilitar a cobrança da prestação tributária. O tabelião, por exemplo, responde solidariamente com o contribuinte pelo pagamento do imposto de transmissão *intervivos*, tendo em vista a lei assim determinar.

2.5.1. Benefício de Ordem

A solidariedade tributária passiva é simples, pois pode ser exigida tanto parcial como integralmente de qualquer um dos solidários, ou seja, não comporta benefício de ordem⁵⁰. É certo que, leciona Hugo de Brito Machado⁵¹, nenhuma solidariedade em princípio a comporta, mas o CTN assim dispôs expressamente, no art. 124, parágrafo único, para afastar qualquer dúvida.

Ocorre que, nas dívidas tributárias, quando existe mais de um sujeito passivo, podem ser cobradas, em regra, de qualquer deles, indistintamente. Não poderá, por exemplo, um dos devedores exigir que o sujeito ativo exija a obrigação observando certa ordem de preferência. O sujeito ativo, por sua vez, tem a

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 108.

⁵⁰ Direito à observância de uma ordem quanto à execução.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 108.

faculdade de exigir a prestação tributária, total ou parcialmente de qualquer um dos co-obrigados, indistintamente.

A solidariedade, como bem afirma Aliomar Baleeiro⁵², não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, é simples forma de garantia. Tanto é, que o CTN disciplina a matéria em seção própria, no capítulo referente à responsabilidade.

2.5.2. Efeitos da Solidariedade

Os efeitos fiscais da solidariedade poderão ser diversos dos aplicados ao direito civil, em decorrência da previsão legal dos arts. 109 e 110 do CTN.

O Código Tributário Nacional, com boa clareza, destaca em seu art.125, os efeitos da solidariedade passiva:

- a) em primeiro plano, afirma que *o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais* (art. 125, inc. I). Como mencionado acima, sabe-se que o sujeito ativo tem a faculdade de exigir, de qualquer dos co-obrigados, a prestação tributária integral. Feito o pagamento, mesmo que por parte de apenas um dos devedores, extingue a obrigação, inclusive relativamente aos demais. Sendo um só o vínculo, o devedor que solve a obrigação libera os demais. Tal devedor, que solver a dívida, espontânea ou compulsoriamente, terá o direito de haver de cada um os demais devedores a respectiva cota-parte (direito de regresso), pois a solidariedade não passa para a pessoa que liquidou a obrigação;
- b) *a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, substituindo a solidariedade quanto aos demais pelo saldo* (art. 125, inc.II). Sendo a obrigação tributária única, a isenção ou remissão do crédito tributário em caráter geral, feita pelo sujeito ativo para qualquer dos co-devedores, evidentemente extingue a obrigação. No entanto, se outorgada pessoalmente a um deles, a extinção ocorrerá apenas na parte correspondente deste, competindo ao sujeito

⁵² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 729.

ativo abater da totalidade da dívida, a parte correspondente, para o saldo ser coberto pelos demais;

- c) *a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais* (art. 125, inc.III). Dada a natureza da obrigação, a prescrição atinge a todos os co-obrigados. Todavia, esta regra não se aplica em relação às causas suspensivas de prescrição, que geralmente, são de caráter pessoal.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 Responsabilidade Jurídica

A figura da responsabilidade não é exclusiva da ciência jurídica. Em verdade, o fenômeno da responsabilidade é encontrado nos mais variados campos da vida social. *Responsabilidade jurídica vem a ser a própria figura da responsabilidade (in genere), transportada para o campo do direito*⁵³.

*A palavra responsabilidade liga-se à idéia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico*⁵⁴.

Na ordem jurídica, o vocábulo responsabilidade⁵⁵ traz a idéia de pessoa que é chamada para responder por um dano ou prejuízo, decorrente da violação da norma jurídica. Esta violação traz como consequência, um dever jurídico de reparação para determinada pessoa, denominada responsável.

*Responsabilidade, portanto, é a obrigação que a ordem jurídica imputa a determina pessoa em razão da violação da norma jurídica*⁵⁶. Em outras palavras, com o inadimplemento da obrigação tributária surge uma relação jurídica secundária, denominada responsabilidade.

A responsabilidade jurídica pode ser repartida em diversas espécies, podendo ser civil, penal, comercial, tributária, e assim por diante.

3.2 Responsabilidade Jurídica Tributária

Como nas demais espécies, a responsabilidade tributária é vinculada à idéia da violação da norma jurídica tributária.

⁵³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 500.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 118.

⁵⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 500.

⁵⁶ Id. Ibid., p. 501.

No direito tributário, a palavra responsabilidade pode ter dois sentidos. O primeiro, num sentido mais amplo, *vem a ser a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária*⁵⁷.

Já o segundo sentido, mais estrito, quer dizer a *submissão em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas que está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva*⁵⁸.

Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes⁵⁹:

A responsabilidade tributária pode ser definida como a relação jurídica derivada, em virtude da qual uma pessoa (ou mais), denominada devedora, fica adstrita a satisfazer certa prestação em proveito de outra denominada credora, em razão do inadimplemento da obrigação tributária originária. Responsável tributário é a pessoa que se encontra no pólo negativo da relação jurídica derivada, com a obrigação de assumir as conseqüências do inadimplemento da obrigação tributária.

Existem diversas teorias para explicar a responsabilidade tributária. Partindo da teoria dualista da obrigação, Mario Pugliese⁶⁰ considera o vínculo da obrigação tributária constituída de dois elementos distintos e independentes: a dívida (débito), que seria o dever jurídico do devedor realizar a prestação, e a responsabilidade, que representa a faculdade do credor de compelir o devedor a realizar a prestação, com a garantia de seu patrimônio.

Corrente mais moderna⁶¹ ensina que a diferença entre contribuinte e o responsável se encontra na causa jurídica da obrigação. Para o contribuinte a causa está no fato gerador da obrigação tributária, ao passo que, para o responsável tributário encontra-se no inadimplemento daquela obrigação tributária.

3.3 NASCIMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 119.

⁵⁸ Id. *Ibid.*, p. 119.

⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 502.

⁶⁰ PUGLIESE, Mario *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 502.

⁶¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 503.

Com a obrigação tributária, surge uma relação entre o credor e o devedor, no sentido daquele exigir deste uma prestação positiva. Por vezes, no entanto, o credor não obtém do devedor a prestação devida. Tem-se, então, o inadimplemento da obrigação tributária.

Diante do inadimplemento da obrigação tributária no vencimento, surge para o direito, o dever jurídico de o devedor indenizar o credor, que continua com o direito à prestação tributária. Este dever de indenizar é denominado de responsabilidade. Em outras palavras, quem não cumpre a obrigação, tem o dever jurídico de responder por perdas e danos, além de adimplir a obrigação originária.

Então, a responsabilidade tributária, no dizer de Bernardo Ribeiro de Moraes⁶², *nasce do inadimplemento da obrigação tributária, isto é, com a **mora debitoris** (grifo no original) ou atraso culposo no cumprimento da prestação*. Fundamenta-se na regra de que, quem infringe um dever deve ressarcir os prejuízos causados.

Verifica-se neste sentido, que esta responsabilidade constitui *instrumento garantidor da norma jurídica*⁶³. Devido a este instituto, o patrimônio do responsável fica exposto à execução do credor, além da possibilidade de exigir perdas e danos.

Não obstante, indispensável também, haver um responsável tributário, que será necessariamente identificado por uma lei. Pode-se concluir, portanto, que a responsabilidade tributária se origina, além do inadimplemento da obrigação tributária, da lei que determina a pessoa do responsável.

3.4 Sujeito Passivo da Responsabilidade Tributária

Assim como a relação jurídica originária tributária, a responsabilidade tributária deve recair sobre uma pessoa. Em princípio, na própria pessoa do sujeito passivo originário. Todavia, *poderá recair também sobre terceiros, que neste caso, é*

⁶² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 505.

⁶³ Id. Ibid., p. 505.

*chamado por alguns de sujeito passivo eventual, uma vez que ele só assume esta posição com o inadimplemento da obrigação tributária*⁶⁴.

Neste passo, o sujeito passivo da obrigação originária, para Bernardo Ribeiro de Moraes⁶⁵, diante de seu inadimplemento (crédito tributário) pode:

- a) não ter responsabilidade alguma;
- b) ter responsabilidade parcial;
- c) ter responsabilidade total.

De acordo com o Código Tributário Nacional:

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

Neste sentido, a atribuição da responsabilidade a outrem, deve ter sempre em vista o art. 128 do CTN. Além disso, deve ser ela expressa em lei, de forma clara e inequívoca.

A medida desta atribuição poderá excluir, ou não, a responsabilidade do sujeito passivo originário. Necessário ser o terceiro, pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, não podendo esta escolha ser feita para qualquer pessoa, com máxima liberdade⁶⁶.

Dessarte, deve-se ressaltar aqui que as pessoas jurídicas também podem ser tidas como responsáveis.

3.5 Técnicas de Definição do Sujeito Passivo Responsável

Tendo em vista as diferentes razões, de conveniência à necessidade, que motivam a eleição de um terceiro como responsável tributário, duas são as técnicas⁶⁷ mediante as quais a lei pode pôr alguém no pólo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável.

⁶⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 506.

⁶⁵ Id. *Ibid.*, p. 506-507.

⁶⁶ Conforme já discutido no capítulo anterior.

⁶⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 307.

A doutrina, até antes do advento do CTN, já identificava essas modalidades em substituição e transferência. A diferença entre elas é que, na substituição, a lei desde logo põe o terceiro no lugar da pessoa que naturalmente seria definida como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um substituto legal tributário.

Diversamente, na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser contribuinte ou responsável) é deslocada para outra pessoa em razão de algum evento.

Rubens Gomes de Souza⁶⁸ complementa esta classificação afirmando ainda que, a modalidade da transferência desdobra-se em três subespécies: a sucessão, a solidariedade e a responsabilidade⁶⁹.

Ocorre que, a referida classificação de Rubens Gomes de Souza, embora tenha sua utilidade didática, apresenta algumas inconsistências técnicas. No caso da solidariedade, por exemplo, Luciano Amaro⁷⁰ ensina que não ocorre nem substituição, já que ninguém é substituído, nem transferência, pois a obrigação não se transfere de “A” para “B”, em razão de um evento posterior, como ocorre na sucessão.

3.5.1 Substituição Tributária

A sujeição passiva indireta por substituição verifica-se sempre que a norma jurídica coloca pessoa diversa no lugar do contribuinte (sujeito passivo direto), passando aquela a ocupar o pólo negativo da relação jurídica tributária. Importante lembrar que é necessário à pessoa do substituto ser previamente fixada em lei.

Substituto legal tributário, escreve Bernardo Ribeiro de Moraes⁷¹, *vem a ser a pessoa que, por força de lei, toma o lugar do contribuinte no pólo negativo da*

⁶⁸ SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 94.

⁶⁹ Expressão esta que no CTN passou a ser empregada para designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta.

⁷⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 309.

⁷¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 290.

obrigação tributária. Pressupõe a exclusão total da responsabilidade do substituído, portanto, sem possibilidade de solidariedade entre o contribuinte e o substituto.

A diferença fundamental entre o responsável e o substituto, assinala Antônio Berliri⁷², está em que:

No primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, desta forma, a posição do contribuinte.

Convém, *data vênia*, abrir um parêntese. Bernardo Ribeiro de Moraes⁷³ lembra que na transferência tributária, realmente há transferência do pólo negativo.

Neste caso, a obrigação tributária depois de ter surgido contra o sujeito passivo direto, transfere-se, em virtude de um fato posterior e previsto em lei, para pessoa diferente (sujeito passivo indireto).

Já na substituição tributária não se pode dizer que ocorre a substituição de sujeitos propriamente dita, pois desde o nascimento da obrigação tributária, o substituto passa a ser o devedor do tributo. Na verdade, pode-se concluir que a substituição tributária é apenas a troca do sujeito passivo.

O substituto é tido como devedor originário da obrigação tributária. É por isso que o substituto, com efeito, não substitui ninguém. Ele apenas ocupa o lugar do contribuinte, sem o substituir, pois o contribuinte nem chega a fazer parte desta relação jurídica.

Por isso não se deve dizer que o substituto tributário paga dívida alheia, mas sim, dívida própria, por força de lei. *Somente a lei é que pode criar responsabilidade, desde que a lei impõe a determinada pessoa à prestação tributária, tal prestação constituirá, sempre, dívida própria*⁷⁴.

A idéia do substituto tributário pressupõe a existência de uma relação direta entre a Fazenda Pública e o substituto tributário, mesmo que este não esteja

⁷² BERLIRI, Antonio *apud* DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário: Rev. e Atual. Nos termos da Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000, p. 224.

⁷³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 293.

⁷⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 509.

relacionado diretamente e pessoalmente com o fato gerador. A vinculação deste com o fato gerador da obrigação tributária decorre do artigo 128 do CTN.

3.6 Classificação das Responsabilidades Tributárias

Não será possível, aqui, descrever todas as diversas classificações propostas pela doutrina. Na verdade, o que difere entre uma e outra teoria é apenas a terminologia usada⁷⁵. Será, desta forma, utilizada a nomenclatura mais aceita entre os doutrinadores.

Bernardo Ribeiro de Moraes⁷⁶, como foi demonstrado, critica a distinção que se faz da responsabilidade em “dívida própria” e “dívida alheia”, uma vez que somente a lei impõe, a alguém, a prestação tributária, sendo que, portanto esta prestação será tida como dívida própria, para o direito tributário. Alguns autores, para distinguir um sujeito passivo de outro, utiliza as expressões “dívida própria” e “dívida alheia”.

A forma que parece ser a mais correta, explica Bernardo Ribeiro Moraes⁷⁷, é verificar a modalidade do vínculo jurídico, se originária ou derivada.

Assim, Bernardo Ribeiro de Moraes⁷⁸, classifica a responsabilidade tributária em dois grupos. Em primeiro, tem-se a responsabilidade tributária originária, ou também chamada responsabilidade de primeiro grau. Neste tipo, a posição do sujeito passivo é ocupada pela mesma pessoa antes e depois do inadimplemento da respectiva obrigação. É o caso do contribuinte.

Em seguida, há a responsabilidade tributária derivada ou de segundo grau, quando a posição do sujeito passivo, antes e depois do inadimplemento, não é ocupada pela mesma pessoa. Neste caso, a lei atribui o débito tributário a uma pessoa e a responsabilidade a outra, como por exemplo, responsabilidade por sucessão.

De acordo com o CTN (Livro II, Título II, Capítulo V), a responsabilidade é classificada como:

- a) responsabilidade por sucessão, regulada pelos artigos 129 a 133;

⁷⁵ Id. ibid., p. 509.

⁷⁶ Id. ibid., p. 509.

⁷⁷ Id. ibid., p. 509.

⁷⁸ Id. ibid., p. 509.

b) responsabilidade de terceiros, regulada pelos artigos 134 a 135;

c) responsabilidade por infração, regulada pelos artigos 136 a 138;

Cumprido salientar que o importante para este trabalho é a responsabilidade de terceiros, regulada pelo artigo 135 do CTN, que será estudada com mais profundidade. Os demais tipos de responsabilidade serão abordados de forma genérica, apenas a título de complementação.

3.6.1 Responsabilidade por Sucessão

A sucessão ocorre diante da transmissão e aquisição de direitos e obrigações sem interrupção da relação jurídica, ou melhor, quando uma pessoa se torna obrigada pelo débito tributário não satisfeito de outra, diante, por exemplo, de um contrato de compra e venda com um estabelecimento comercial ou até sucessão *causa mortis*.

A responsabilidade por sucessão é forma de *sujeição passiva indireta por transferência*⁷⁹, porque a obrigação tributária nasce, a princípio, em relação à pessoa do contribuinte, todavia, devido à ocorrência, após o fato gerador, de eventos previstos nos artigos 130 a 133 do CTN, transfere-se para os terceiros relacionados nos mesmos dispositivos.

O art. 129 do Código Tributário estabelece a extensão desta responsabilidade, *verbis*:

Art. 129 - O disposto nesta seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

O sucessor responde pelos tributos devidos pelo antecessor, estando o crédito tributário definitivamente constituído, isto é, já em dívida ativa, ou em curso de constituição. Pode ser ainda responsável no caso do crédito ser constituído posteriormente à sucessão, ainda que o fato gerador da respectiva obrigação tenha ocorrido antes da sucessão.

⁷⁹ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 512.

Este sucessor somente responde pelo pagamento de multas moratórias, decorrentes do não pagamento do tributo, no vencimento, pelo contribuinte, mas não responde em princípio, pelas multas punitivas, devido ao princípio da personalização da pena, com bem menciona Luiz Emygdio Franco da Rosa Jr.⁸⁰.

Os casos de responsabilidade por sucessão acham-se consignados nos artigos 130 a 133 do CTN, a saber:

- a) sucessão imobiliária – relacionada com a venda e compra de bens imóveis. Os adquirentes assumem a posição de sucessor, passando a responder pela obrigação tributária (CTN art. 130);
- b) sucessão comercial – derivada da aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou de prestação de serviço, equiparando-se-lhe as modificações do tipo societário (CTN, artigos. 132 e 133), como fusão, transformação e incorporação⁸¹;
- c) sucessão *causa mortis* – herdeiros ou qualquer outra pessoa beneficiada pelo inventário e o cônjuge meeiro são responsáveis pelo crédito tributário devido pelo *de cuius* até a data da partilha. Tal responsabilidade é limitada ao montante do quinhão, do legado ou da meação (CTN art. 131, incisos. II e III);
- d) sucessão falimentar – decorre da falência do comerciante. A massa falida responde pelos tributos devidos pelo comerciante falido (CTN art. 184).

3.6.2 Responsabilidade de Terceiros

⁸⁰ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 515.

⁸¹ Transformação é a mudança da forma societária, onde uma sociedade, sem liquidação e nem dissolução, passa de um tipo societário para outro.

Incorporação ocorre quando uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede nos direitos e obrigações.

Cisão é a transferência de parcelas do patrimônio social para uma ou mais sociedades, já existentes ou constituídas na oportunidade.

A responsabilidade de terceiros é disciplinada nos artigos 134 e 135.

3.6.2.1 Responsabilidade subsidiária – artigo 134 do CTN

O art. 134 do CTN tem a seguinte redação:

Art. 134 – Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos pelos filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

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

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

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

Parágrafo único – O dispositivo neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Trata-se, no presente caso, de *sujeição passiva indireta por transferência*⁸², em que o responsável tributário irá responder por débito alheio⁸³.

O dispositivo em exame só pode ser aplicado aos terceiros nele enunciados se ocorrerem cumulativamente dois pressupostos, como enumera Aliomar Baleeiro⁸⁴: a) que haja impossibilidade de exigência do cumprimento da

⁸² ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 528.

⁸³ Já foi visto que a referida expressão não é a mais correta, no entanto, será utilizada para fins didáticos, haja vista a facilidade para a compreensão. Todavia, fica esclarecido que tal débito, tido como alheio, torna-se próprio com o texto legal, pouco importando quem tem a ligação direta com o fato gerador.

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 753.

obrigação principal pelo contribuinte; b) que este terceiro a quem se imputa responsabilidade tenha vinculação ao ato que configure o fato gerador.

Assim não basta a simples existência do débito tributário em relação a filhos menores, tutelados, curatelados etc., para que tais responsáveis tenham responsabilidade tributária⁸⁵.

De modo nenhum, conclui Hugo de Brito Machado⁸⁶, *os pais serão sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores*, mas sim, somente se preenchidos os requisitos no artigo em exame.

Quanto ao inciso VII do referido artigo, quando o legislador utiliza a expressão sociedade de pessoas, *na verdade faz referência às sociedades com responsabilidade ilimitada de seus sócios*⁸⁷.

A expressão sociedade de pessoas, do artigo 134, VII, do CTN, abrange aquelas *em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada*⁸⁸.

*Na locução “omissões de que forem responsáveis”, este último vocábulo aparece no art. 134 para qualificar a pessoa a quem competiria a prática de certo ato e que se omitiu; (...) o omissor responde por sua omissão. Dessa responsabilidade, por atos omissivos, decorre a condição de “responsável tributário”, nas situações em exame*⁸⁹.

O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se, contudo, de responsabilidade subsidiária⁹⁰.

Atente-se que o próprio Código diz em seu artigo 124, parágrafo único, que a solidariedade não comporta benefício de ordem. No entanto, no seu artigo 134, claramente dispõe em contrário, o que invalida a solidariedade.

⁸⁵ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 528.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 116.

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 129.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 753.

⁸⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 326.

⁹⁰ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 512.

Em suma, o dispositivo cuida de responsabilidade não solidária, mas sim, subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte. *A regra aqui*, menciona Sacha Calmon⁹¹, *não é da solidariedade plena **ab initio*** (grifo no original).

Em derradeiro, tem-se também presente no parágrafo único do referido artigo, o princípio da personalização da pena⁹² – a pena não poderá ir além da pessoa do infrator. Os terceiros neste caso só responderam pelas penalidades que tiverem caráter meramente moratório, tais como multa, juros e correção monetária.

3.6.2.2 Responsabilidade pessoal de terceiros

O art. 135 do Código Tributário Nacional trata da responsabilidade de terceiros propriamente tidos, em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

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

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.

Este artigo será analisado no próximo capítulo, por se tratar do tema objeto de análise.

Por agora, basta saber que se trata de uma das espécies de responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 135 do CTN.

Cumprе salientar que, no tocante a esta matéria, muitas são as opiniões divergentes e cada corrente doutrinária será analisada individualmente a seguir.

⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, Artigo por Artigo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 317.

⁹² ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 530.

3.6.3 Responsabilidade por Infração

A responsabilidade tributária por infração está prevista no Código Tributário, nos art. 136 a 138.

Dispõe o artigo:

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

A responsabilidade por infração decorre da evidência de um ato ilícito⁹³. Nesse tipo de responsabilidade o legislador consagrou a teoria da responsabilidade objetiva, no sentido de ser totalmente irrelevante apurar a vontade dos participantes na situação infracional, para poder se conferir a específica responsabilidade, afastando a necessidade de se positivar conduta dolosa, consubstanciada no desejo de obter um determinado resultado, ou aceitar o eventual risco de sua ocorrência. Independe também, a infração, da efetividade, extensão ou natureza dos efeitos do ato, pois não tem natureza civil. Tanto pode acarretar falta de pagamento de tributo ou simples descumprimento de dever acessório.

De maior relevância é a regra do art. 137 do CTN, a saber:

Art. 137. – A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regulas de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

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

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

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

⁹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 523.

Os casos acima arrolados são de responsabilidade pessoal do infrator⁹⁴, respondendo este pelas sanções decorrentes do ilícito. Aqui, o que se leva em conta para a responsabilidade pessoal do agente, é a sua intenção, conforme dispõe a lei, ocorrendo assim, exceção ao critério objetivo aplicado no artigo anterior.

O CTN distinguiu três hipóteses de responsabilidade pessoal. A primeira, contida no inciso I, é de a infração constituir, ao mesmo tempo, um crime ou contravenção penal. Neste caso, responde o contribuinte fiscalmente se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de que de direito.

Esta primeira hipótese parece conter, nas palavras de Hugo de Brito Machado⁹⁵, *uma flagrante contradição*. Explica que não haveria como se compatibilizar o exercício regular de administração, por exemplo, com o cometimento de crimes e contravenções. Se ocorrer o delito, não há de se falar em exercício regular. Todavia, como regular, entende-se aquele exercício considerado pelos proprietários da empresa como ato de vontade desta. Quando ocorre o inverso, ou seja, a vontade do agente não coincide com a vontade da empresa, o exercício não é regular, e sendo assim, tem-se a hipótese do inciso III.

Cumprido esclarecer que as normas dos incisos II e III complementam a do inciso I.

No segundo caso, o CTN, em seu inciso II, responsabiliza somente o agente, que agiu com dolo específico. Essa regra, explica Luiz Emydio F. da Rosa⁹⁶ Jr., *significa que quando o dolo for elemento integrante da definição legal da infração, somente o agente será responsável, pois a infração só foi cometida em razão de sua intenção deliberada, por exemplo, de fraudar o Fisco (dolo específico)*.

Já o terceiro inciso estabelece diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, patrões etc.

Não obstante, a responsabilidade poderá ser excluída pela denúncia espontânea da infração, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou

⁹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 524.

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 122.

⁹⁶ ROSA JR., Luiz Emydio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 536.

medida de fiscalização, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (CTN, art. 138).

Há, nesta hipótese, confissão espontânea e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração. Importante destacar que só será considerada confissão espontânea, se oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração.

É necessário, afirma Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.⁹⁷, *realizar o pagamento do montante devido quando for o caso, adicionados os juros de mora, correção monetária e multas moratórias, excluindo apenas as multas fiscais punitivas.*

Porém quanto a este ponto existem divergências. Alguns autores⁹⁸ entendem que, silenciando o art. 138 sobre a cobrança de multas moratórias, estas também estariam excluídas.

Quanto à correção monetária, oportuno dizer que quando o projeto do CTN foi redigido, não havia ainda a atualização monetária, razão pela qual o Código silencia.

4. RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS POR SUBSTITUIÇÃO E SUA APLICAÇÃO

4.1 Noção Geral

O art. 135 do CTN trata da responsabilidade de terceiros propriamente ditos, em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Segundo dispõe o Código:

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

...

⁹⁷ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 537.

⁹⁸ Entre eles, Bernardo Ribeiro de MORAES e Hugo de Brito Machado.

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

Trata-se da responsabilidade pessoal das pessoas nele referidas, hipótese de responsabilidade por substituição, ou seja, a obrigação tributária surge desde logo em relação à pessoa estranha ao contribuinte, e não comporta benefício de ordem⁹⁹. Importante salientar ainda, que deve ser prevista expressamente em lei tributária.

A responsabilidade de terceiro deve ser entendida como exceção no ordenamento jurídico, tendo em vista que a regra é a distinção entre as obrigações da sociedade e as dos sócios.

Como explica Hugo de Brito Machado¹⁰⁰, a norma do artigo 135 do CTN é de exceção. A regra geral, como se sabe, é a responsabilidade da pessoa jurídica. Porém, excepcionalmente, quando os sócios, dirigentes ou representantes, agirem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, haverá responsabilidade pessoal destes, até porque, nesses casos, o ato foi cometido pela pessoa física e não pela pessoa jurídica.

O CTN reporta-se a diretores, gerentes e representante, sem fazer qualquer distinção entre essas três categorias. Destarte, procurou o legislador ser abrangente.

Desta forma, o artigo 135 equipara essas três categorias com base nos pontos comuns existentes entre eles, isto é, agir em nome de pessoa jurídica e agir com excesso de poderes ou em fraude à lei, ao contrato social ou aos estatutos da sociedade.

Em relação aos terceiros enumerados no artigo 135, pode-se afirmar que a responsabilidade é relativa aos créditos tributários resultantes dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, com os acréscimos decorrentes do tempo e mais acréscimos punitivos. *Não fazendo o artigo ressalva alguma quanto a sua extensão, não se limitará ao valor do crédito tributário, abrangendo inclusive, quando for o caso, obrigações acessórias*¹⁰¹.

⁹⁹ DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário: Rev. e Atual. Nos termos da Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000, p. 216.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 127.

¹⁰¹ MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 78.

Vale lembrar que o artigo 134 do mesmo Codex restringe sua atuação ao valor da dívida originária, com os acréscimos exigidos, em decorrência do simples atraso no pagamento do tributo, englobando o crédito tributário (dívida originária e multa moratória) e os ônus decorrentes do atraso no pagamento (juros de mora e correção monetária). Como se pode perceber, não engloba os acréscimos punitivos¹⁰², ao contrário do que ocorre ao interpretar o artigo 135.

De acordo com Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino¹⁰³, uma das características da responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135 do CTN é o fato de que *obriga os terceiros ao pagamento do tributo, dos juros e de todas as penalidades cabíveis, não apenas as de caráter moratório.*

De salientar, como bem adverte Ives Gandra da Silva Martins¹⁰⁴, *que quando fala a lei em pessoas jurídicas de direito privado, exclui todas as de direito público.*

Para Leandro Paulsen¹⁰⁵, não importa o tipo de pessoa jurídica de direito privado. *Onde o legislador não distinguiu, não cabe ao intérprete fazê-lo*

A este respeito, Aliomar Baleeiro¹⁰⁶ leciona que o artigo 135 do CTN refere-se às sociedades por quotas de responsabilidade limitada e as sociedades anônimas.

Antônio Carlos Murta, transcrevendo Szlarowsky, afirma que a responsabilidade prevista no artigo 135, do CTN, é aplicada em qualquer tipo de sociedade, incluindo tanto a sociedade por quotas de responsabilidade limitada como a sociedade anônima¹⁰⁷.

¹⁰² Devido ao princípio da personalização da pena, que diz que a pena não pode passar da pessoa do acusado. Como no artigo 135, o responsável é quem cometeu o ilícito, poderá englobar os acréscimos punitivos.

¹⁰³ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Método, 2009, p.306.

¹⁰⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2 v. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 263.

¹⁰⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 473.

¹⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 753.

¹⁰⁷ SZKLAROWSKY, Leon Frejda *apud* MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 78.

No entanto a melhor forma de entender a extensão da responsabilidade aplicada no artigo 135, do CTN, é dividir os tipos societários em dois grupos, assim como faz Hugo de Brito Machado¹⁰⁸:

a) nas sociedades cujos sócios respondem ilimitadamente, há responsabilidade subsidiária destes em caso de impossibilidade econômica da pessoa jurídica (art. 134, do CTN); e responsabilidade pessoal do sócio que agir com excesso de poderes, contra a lei ou o contrato social (art. 135, do CTN);

b) nas sociedades cujos sócios respondem de forma limitada, há responsabilidade subsidiária de cada um, limitada nos termos da lei comercial, no caso de impossibilidade econômica da pessoa jurídica; e responsabilidade pessoal e ilimitada do gerente, diretor ou representante que agir com excesso de poderes, contra a lei ou o contrato social (art. 135 do CTN).

4.2 Pressupostos da Responsabilidade Pessoal

Dois são os pressupostos necessários para que ocorra a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, III do CTN, a saber: a) necessidade de haver ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; e b) que o ato seja cometido por sócio-administrador ou terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica.

Deve-se ressaltar, como faz Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁰⁹, que para ocorrer a responsabilidade tributária prevista no art. 135, não basta a simples existência do crédito tributário e do inadimplemento da obrigação; causas que geralmente geram a responsabilidade. É necessário aqui, que este terceiro pratique atos em excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. Caso contrário, não ocorrerá a responsabilidade que o artigo citado prevê.

O indivíduo age com excesso de poderes quando pratica atos sem a concessão de poderes específicos, ou seja, age fora dos limites que lhe são atribuídos através do contrato social ou estatuto.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 131.

¹⁰⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 521.

Por outro lado, não basta ser sócio para que se aplique o inciso III, esclarece Luiz Emygdio Franco da Rosa Jr.¹¹⁰, *sendo necessário que exerça a administração da sociedade ao tempo da prática de ato previsto no dispositivo*. Então, não se pode responsabilizar, por débito fiscal da sociedade, sócio que não pratica atos de administração.

EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – QUOTISTA SEM PODER DE ADMINISTRAÇÃO. Tributário. Exclusão de responsabilidade tributária. Mero quotista sem poderes de administração. A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, isto é, seus sócios-gerentes: essa solidariedade não expande aos meros quotistas, sem poderes de gestão. Recurso especial conhecido e provido. (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – REsp. 40.435-SP – Rel. Min. Ari Pargendler – julgado em. 07.1.96 – DJU -1, 25.11.96, p. 46.173 – ementa oficial)¹¹¹.

Observa-se que, no caso do artigo 134 do CTN, se as pessoas nele mencionadas agirem de forma dolosa, como previsto no artigo 135 do mesmo instituto, assumem plena responsabilidade pelos respectivos créditos tributários. *Deixam de responder apenas na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, e passam à posição de responsáveis solidários¹¹².*

4.3 Pontos Divergentes

O referido artigo em análise exige um estudo detalhado de suas expressões. Todavia, existem várias teses doutrinárias, além de uma seleta jurisprudência, que divergem sobre diversos pontos de sua aplicação.

Devido a esta divergência, não é raro deparar-se com os próprios fiscais, tanto da Fazenda Pública quanto do INSS, dando aplicabilidade equivocada ou conflitante do referido dispositivo.

¹¹⁰ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 533.

¹¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SCHOUERI, Luis Eduardo (coord); ZILVETI, Fernando Aurélio (coord) et al. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 118.

A grosso modo, pode até parecer ser simples sua interpretação, e, talvez até seja. Acontece que, na maioria das vezes, as interpretações são feitas de acordo com as intenções desejadas. *É previsível, já que os tratadistas, em sua maioria advogados atuantes, estão mais preocupados com o interesse de seus clientes que em tratar o assunto científica e imparcialmente. Por outro lado, o Fisco tende, sempre que possível, a beneficiar o Poder Público. Daí surgem as diversas teses sobre o assunto*¹¹³. A falta de cumplicidade entre as decisões dos tribunais e as vastas teses doutrinárias, ajuda ainda mais a majorar esta esfinge.

Este capítulo traz à baila as mais variadas doutrinas neste assunto, complementadas com jurisprudência selecionada. Apresentar-se-ão os principais pontos de sua aplicação e o entendimento de nossos tribunais.

4.3.1 Responsabilidade Pessoal ou Solidária?

Campo batido de discussões é de saber se a responsabilidade em questão é de caráter pessoal ou solidária.

Pela simples leitura do artigo, pode-se concluir ser de caráter pessoal. Reza o código que *são pessoalmente responsáveis*, inexistindo neste caso, a solidariedade entre o contribuinte e o responsável, prevista no artigo 134 do mesmo instituto.

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹⁴, *o artigo 135 retira a solidariedade do artigo 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.*

¹¹³ MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 82.

¹¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, Artigo por Artigo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 319.

Antônio Carlos Diniz Murta¹¹⁵ explica que, *em suma, o artigo 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do artigo 134. Aqui, a responsabilidade é inteiramente transferida para terceiros, liberando dependentes e representados.* Para Murta, o dispositivo não é rigoroso, pois esses terceiros agirão sempre de má-fé, merecendo por isso, todo o peso da responsabilidade.

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, já prevalecia a tese de que *o artigo 135 cuida da hipótese de substituição, e por isso a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica*¹¹⁶.

Entretanto, há autores que não possuem tal entendimento. Hugo de Brito Machado¹¹⁷ escreve que embora a lei diga que são pessoalmente responsáveis, não diz que são os únicos. Defende que a exclusão teria que ser expressa.

A responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação tributária, independe de disposição legal que assim estabeleça, ao contrário do responsável. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. (...) Pela mesma razão que se exige dispositivo legal exposto para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal exposto para excluir a responsabilidade do contribuinte.

Por isso não se pode admitir, informa o professor Hugo de Brito Machado¹¹⁸, que, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, esta desapareça sem uma lei que o diga expressamente.

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr¹¹⁹. informa que *alguns renomados autores entendem a impossibilidade da exclusão da responsabilidade do contribuinte porque existiria uma solidariedade “ab initio” entre o terceiro e o contribuinte.*

¹¹⁵ MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 77.

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.121.

¹¹⁷ Id. *Ibid.*, p. 121.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 121.

¹¹⁹ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 531.

Destarte, como será visto no próximo tema, a maioria dos autores atualmente consideram a responsabilidade estudada de caráter subjetivo, ou seja, necessário à prática de conduta dolosa.

Devido a este pressuposto, conduta de ato doloso, o referido artigo é aplicado somente ao sócio (ou terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica) que teve tal conduta. Se fosse aplicado na sociedade sem discriminação, teríamos uma responsabilidade objetiva, que não é o caso.

Sobre a responsabilidade tributária dos sócios, ao contrário do que pensam os autores nacionais e a própria leitura do *caput* do artigo 135 do CTN, o Poder Judiciário aceita, sobretudo, a responsabilidade do sócio-gerente, tão somente de forma subsidiária e não substitutiva e exclusiva como seria o entendimento doutrinário prevalecente¹²⁰.

Em outras palavras, o STJ não defende nem que a responsabilidade seja pessoal dos sócios-gerentes, isto é, excluindo a responsabilidade da sociedade; nem que seja solidária, ou seja, ambos são responsáveis pela dívida obrigatória. A maioria das decisões do STJ são no sentido de que o artigo 135 fixa uma responsabilidade de natureza subsidiária para o administrador de sociedade porque seus bens pessoais somente poderão ser penhorados se ficar demonstrada a insuficiência do valor dos bens sociais penhorados para quitar a dívida fiscal.¹²¹

EXECUÇÃO FISCAL – CTN – ART. 135, I II – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO – PENHORA – BENS DA EMPRESA EXECUTADA – ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DO SÓCIO – CABIMENTO – BENEFÍCIO DE ORDEM – EXISTÊNCIA. Embora do sócio seja pessoal e direta (CTN, art. 128 c/c art. 135, III), acarretando responsabilidade por substituição, é assegurado ao sócio o benefício de ordem segundo o qual só responderá “se os bens do devedor – empresa – forem insuficientes para a satisfação da dívida” ex vi do § 3º, in fine, do art. 4 da Lei 6830/80, caso em que a existência de penhora sobre bens da empresa executada enseja ilegitimidade passiva ad causam do sócio-gerente. Remessa oficial improvida. (TRF 4ª Região – REO – AC 2001.04.01.006670-0/RS – 3º Turma – Rel. Juiz Alcides Vettorazzi – DJU 26/09/2001 – p. 1497).¹²²

¹²⁰ MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 94.

¹²¹ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 531.

Vigorando o princípio da separação dos patrimônios. Só responderão os sócios por dívidas tributárias da sociedade, quando, na qualidade de gerentes, representantes ou diretores, praticarem ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, CTN). Ainda assim, sua responsabilidade está condicionada à impossibilidade de a sociedade arcar com seus débitos, à vista da inexistência da solidariedade. (STJ – REsp 296.930/DF – Rel. Min. Milton Luiz Pereira – DJU 13.02.2002 – p. 278)¹²³

4.3.2 Responsabilidade Objetiva ou Subjetiva?

A princípio, a responsabilidade, de acordo com a análise do artigo 135 do CTN, entendia-se ser de caráter objetivo¹²⁴. Essa posição ainda é defendida por alguns doutrinadores¹²⁵.

Entretanto, esse cunho objetivo da responsabilidade pessoal vem sendo esvaziado pela jurisprudência e pelas doutrinas mais atuais, admitindo-se, agora, caráter subjetivo a essa responsabilidade.

Atualmente, esta é a opinião dominante. A responsabilidade em foco é do tipo subjetiva, ou seja, condicionada à comprovação da prática de atos dolosos realizados em desfavor da pessoa jurídica substituída. Necessário haver, como escreve Antônio Carlos Diniz Murta¹²⁶, *dolo específico*¹²⁷ deste terceiro, caracterizando infração tributária. Em outras palavras, deve se tratar de um ilícito deliberado, arquitetado, marcado pelo elemento subjetivo doloso.

¹²² REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Ementário da Jurisprudência Judicial*. São Paulo n. 22, nov./dez. 2001, p. 105.

¹²³ REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sentenças e Despachos*. São Paulo. n. 24, mar./abr. 2002, p. 134.

¹²⁴ A teoria da responsabilidade se consubstancia na necessidade de se comprovar a culpa do agente causador do dano, tendo por fundamento o art. 927, *caput* do NCC, que diz: “Aquele que, por ato ilícito, causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”. Ao contrário, a teoria objetiva não exige a demonstração da culpa, ou seja, o agente responderá pelos danos causados independente de culpa. Consiste no ressarcimento dos danos causados pelo agente mesmo que ele não tenha agido com culpa.

¹²⁵ Entre eles, João Luiz Coelho da Rocha. ROCHA, João Luiz *apud* GAMA, Ricardo da Silva. O Âmbito da Responsabilidade dos Administradores de S.A., 2000. 48f. Monografia (Conclusão do curso de Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Curitiba, Paraná, p. 32.

¹²⁶ MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 77.

¹²⁷ Dolo específico é a vontade de realizar o fato com um fim específico. Intenção ou vontade de obter um resultado criminoso da ação ou omissão patrocinada pelo agente. (MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 16. ed. 1 v. São Paulo: Atlas, 2000, p. 144).

Daí afirmar que o simples não pagamento do tributo não é suficiente para dar causa à aplicação do referido artigo, pois esta imposição traduz-se em uma sanção aplicada em face da prática dolosa de atos abusivos ou ilegais na condução da administração da sociedade. *Se o simples não pagamento do tributo fosse suficiente para ensejar a responsabilidade desses, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco*¹²⁸.

O art. 135 do CTN impõe responsabilidade subjetiva. O princípio básico da coresponsabilidade dos sócios, na execução fiscal, não é objetiva, mas sim subjetiva, fundada em conduta dolosa concreta, que não se confunde com o simples inadimplemento. Ou seja, não ocorre essa responsabilidade pela falta de pagamento do imposto devido pela sociedade.

(TJSP – Ac. unânime da 12 Câmara Cível – julgado em 6.12.94 – Ap. 233.937-2/8 – Santa Izabel – Rel. Des. Carlos de Carvalho)¹²⁹.

É dominante no STJ a tese de que o não recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes (STJ – ED-Resp 298.520/RJ, Rel. Min. Garcia Viera – DJU 27.09.2002, p. 350)¹³⁰.

A esse respeito o professor Humberto Theodoro Júnior¹³¹, em artigo publicado na Revista dos Tribunais – 739/115, complementa:

Com efeito, as hipóteses de responsabilidade tributária pelo artigo 135 do CTN, pelas próprias palavras da lei, não se fundam no mero inadimplemento da sociedade contribuinte, mas na conduta dolosa especificamente apontada pelo próprio legislador, que vem a ser a ocorrência de um fato gerador de tributo praticado com excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social por parte do gestor da pessoa jurídica.

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 119.

¹²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SCHOUERI, Luis Eduardo (coord); ZILVETI, Fernando Aurélio (coord) et al. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

¹³⁰ REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sentenças e Despachos*. São Paulo. n. 27, set./out. 2002, p. 118.

¹³¹ THEODORO JR, Humberto *apud* GAMA, Ricardo da Silva. *O Âmbito da Responsabilidade dos Administradores de S.A.*, 2000. 48f. Monografia (Conclusão do curso de Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Curitiba, Paraná, p. 33.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹³² entende que o simples não recolhimento constitui sim, uma ilicitude. Entretanto, não cabe a aplicação do dispositivo¹³³, pois a infração que o artigo exige não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. No caso de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, basta o art. 134. No artigo 135, *o dolo é elementar*.

Assinala Aliomar Baleeiro¹³⁴ que, embora certa doutrina entenda que a responsabilidade pessoal do artigo 135 do CTN se desencadeia com a simples ausência de recolhimento do tributo devido, tal atitude não é suficiente por não estar presente um dos pressupostos de sua aplicação, qual seja, o dolo específico. Além do que, a lei que se infringe, ensina, é comercial ou civil, não tributária. O ilícito é prévio ao surgimento da obrigação e não posterior.

Merece destaque a colocação de Célio Silva Costa¹³⁵, que em palavras resumidas diz: *o fato de o contribuinte ser devedor do fisco, em face de hipótese de incidência regularmente ocorrida, disso não resulta nenhum ilícito fiscal*. Entende que o que se procura proibir e punir é a fraude fiscal. O sujeito passivo de obrigação tributária que deixa transcorrer o prazo legal para o recolhimento do tributo, não incorre em nenhuma tipicidade de ilícito fiscal.

A simples mora de pagamento não deve ser considerada como infração. No direito tributário encontramos comumente a figura da chamada multa de mora. (...) Se o contribuinte não paga no prazo, incorre em um acréscimo: seu ato constitui em mora e não em infração, pois o tributo já está lançado, não há risco fiscal. A falta de pagamento dará, nesse caso, ensejo à execução e não ao auto de infração¹³⁶.

Diferente seria se o tributo não fosse lançado. Neste caso seria necessário um auto de infração, para daí partir com a execução. Isto ocorre em tributos tidos de “lançamento por homologação”¹³⁷.

¹³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, Artigo por Artigo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 320.

¹³³ Com relação à infração a lei, observa-se que o legislador não a especificou. Por isso se tem divergido no sentido de qual lei que contrariada, geraria a responsabilidade tributária.

¹³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 756.

¹³⁵ COSTA, Célio Silva. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p. 51.

¹³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 199.

¹³⁷ Lançamento por homologação é o lançamento efetivado pelo próprio contribuinte, ou terceiro obrigado, sujeita a homologação da autoridade administrativa, de acordo com o art. 150 do CTN. Neste caso o próprio contribuinte apura a obrigação, o *quantum* devido e efetua o pagamento sem prévio exame da repartição. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 230).

Assim também caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Suas decisões são no sentido de que o simples inadimplemento de obrigação tributária não induz à responsabilização dos sócios. Porém, se esta sociedade, no futuro, vier a se dissolver de forma irregular, fica autorizado a redirecionamento da demanda executiva.

Assim, o simples inadimplemento das obrigações tributárias, até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais, não é suficiente para completar a hipótese de incidência do artigo 135 do CTN. Achar que o simples não-pagamento é o bastante para desencadear a responsabilidade pessoal, seria analisar isoladamente um artigo, e não dentro de um sistema, e direito é sistema de regras, sistema lógico¹³⁸. As regras jurídicas não de construir um sistema. Nenhuma regra jurídica é sozinha.

A respeito do tema, merece transcrição o entendimento esposado pelo magistério do Hugo de Brito Machado¹³⁹: *não se pode admitir que o não-pagamento do tributo configure a infração de lei, capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isso levará a suprimir a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção.*

Importante reflexão o eminente jurista¹⁴⁰ faz sobre o tema. A responsabilidade prevista no artigo 135 é exceção à regra, por isso de uso restrito. Porém, deve-se tomar o cuidado para não transformar a exceção em regra geral inexorável. Isto porque o descumprimento de qualquer dever jurídico é contrário a alguma lei ou contrato¹⁴¹. Por isso, se for interpretada isoladamente, não haverá um único caso no qual responderá a pessoa jurídica, o que levaria a exceção ser usada como regra.

¹³⁸ Na verdade, a lei, considerada isoladamente, não passa de uma fórmula literal legislativa sem qualquer valor jurídico. O significado jurídico dessa fórmula literal legislativa somente é determinado pelas demais normas do ordenamento. (BECKER, Alfredo Augusto *apud* MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p.127)

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 119.

¹⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 127.

¹⁴¹ Se partir da premissa de que o não-pagamento de um tributo é infração à lei praticada pelos sócios-gerentes, ensejando assim sua responsabilidade pessoal, a não-pagamento de uma duplicata no vencimento também o será. (MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 127).

Porém, mesmo sendo o entendimento dominante, é possível encontrar alguns julgados isolados que decidiram de forma contrária, considerando o simples não-pagamento como infração a lei suficiente para ensejar a aplicação do art. 135, do CTN.

Tributário. Execução fiscal. Penhora de bens. Responsabilidade do sócio-gerente (arts. 135, caput e III, 136, CTN). O sócio-gerente de uma sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal contemporânea ao seu gerenciamento, constituindo violação à lei o não recolhimento. (STJ – REsp 10.447-0/RJ – Rel. Min. Milton Pereira - DOU 05.09.1994, p. 23033)¹⁴².

O sócio-gerente responde solidariamente e ilimitadamente por ato praticado com violação da lei, assim entendida a falta de pagamento, em época própria do tributo. (TRF 5ª Região – Ac. 91.05.086.28/SE – Rel. Juiz Francisco Falcão - DJU 03.05.1991)¹⁴³.

No entanto, quando se trata de impostos indiretos, ou seja, aqueles em que o contribuinte de fato e o de direito são pessoas diversas, a posição dominante é no sentido de que o inadimplemento destes, *configura infração à lei para o fim de aplicar a responsabilidade dos sócios gerentes*¹⁴⁴. Seguem abaixo, algumas ementas:

No sistema jurídico-tributário vigente, o sócio-gerente é responsável – por substituição – pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei ou cláusulas do contrato social (CTN, art 135). Obrigação essencial a todo administrador é a observância do pagamento dos tributos, no prazo consignado na legislação pertinente. Em se cuidando, no caso, de débito relativo ao ICMS, é de se presumir que os gerentes da empresa, embora tenham recebido dos consumidores finais este imposto, nas operações realizadas, retardaram o recolhimento aos cofres da Fazenda, com evidente infração à lei, porquanto a sonegação de tributo constitui crime tipificado em legislação específica. É jurisprudência assente na Corte que as pessoas enumeradas no art. 135, III, do CTN, são sujeitos passivos da obrigação tributária

¹⁴² GAJARDONI, Fernando da Fonseca. *A Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores das Sociedades Anônimas e de Quotas de Responsabilidade Limitada*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo, n. 31. Maio/Jun – 2003, p. 14.

¹⁴³ GAJARDONI, Fernando da Fonseca. *A Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores das Sociedades Anônimas e de Quotas de Responsabilidade Limitada*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo, n. 31. Maio/Jun – 2003, p. 14.

¹⁴⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 470.

(por substituição), podendo se citados, com penhora de seus bens, ainda que os seus nomes não constem no respectivo título extrajudicial. Recurso provido. Decisão unânime. (1ª Turma do STJ – REsp 95.0068408/RS – Rel. Min. Demócrito Reinaldo - DJU de 24/06/96, p. 22736)¹⁴⁵.

A falta de recolhimento de contribuições sociais constitui, por si só, infração de lei, pelo que, o sócio-gerente pode responder pessoalmente pelos débitos fiscais da empresa – art. 135, III do CTN. (TRF 4ª Região - REO 94.04.45456-7/RS - Rel. Juíza Tânia Escobar, ago/1997)¹⁴⁶.

É comum, adverte Leandro Paulsen¹⁴⁷, mesmo entre aqueles que entendem não ser suficiente o mero inadimplemento de obrigação tributária principal para configurar a responsabilidade pessoal dos sócios prevista no art. 135, III, do CTN, admitem a sua ocorrência quando se trata de imposto discriminado na nota fiscal (ICMS) ou de imposto ou contribuição devidos pelos empregados e retidos na fonte pela empresa (imposto de renda ou contribuição previdência retida dos empregados).

Porém, não obstante as teses doutrinárias até aqui expostas, importante ter em mente que para a aferição dessa responsabilidade é irrelevante, na doutrina de Hugo de Brito¹⁴⁸, a natureza do tributo não paga, no caso se decorrente de imposto direto ou indireto. Deve-se distinguir o ato da pessoa jurídica do ato da pessoa natural que a corporifica, para se saber quem praticou a infração à lei. Em sua obra, Hugo de Brito¹⁴⁹ cita o seguinte exemplo:

Se o tributo (direto ou indireto), não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para outros fins lícitos (v.g. pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade, (...). Entretanto, se este mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida a incidência da norma contida no art. 135, III, do CTN. Neste último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato

¹⁴⁵ Id. Ibid., p. 470.

¹⁴⁶ Id. Ibid, p. 470.

¹⁴⁷ Id. Ibid, p. 470.

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 133.

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 133.

que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural.

4.3.3 Desconsideração da Personalidade Jurídica

A pessoa jurídica é uma realidade autônoma, capaz de direitos e obrigações, independentemente dos membros que a compõe, com os quais não tem nenhum vínculo. Seus componentes somente responderão por seus débitos dentro dos limites do capital social, ficando salvo o patrimônio individual. *Essa limitação da responsabilidade ao patrimônio da pessoa jurídica é uma conseqüência lógica de sua personalidade jurídica*¹⁵⁰. O art. 20 do NCC estabelece que “as pessoas jurídicas tem existência distinta dos seus membros”.

Em virtude desta situação muitas vezes são desviados os objetivos estabelecidos no ato constitutivo da empresa, servindo esta de cobertura para a prática de atos ilícitos ou abusivos por parte da pessoa física, cometendo fraudes e desonestidades.

Na ocorrência destes fatos surge a desconsideração da personalidade jurídica, ou *disregard of the legal entity*, visando coibir tais abusos. Segundo Maria Helena Diniz¹⁵¹:

A personalidade jurídica, como se pode ver, será, então, considerada como um direito relativo, permitindo ao órgão judicante derrubar a radical separação entre a sociedade e seus membros, para decidir mais adequadamente, coibindo o abuso de direito e condenando as fraudes (...). Portanto, o magistrado poderá desconsiderar a autonomia jurídica da pessoa jurídica, quando utilizada abusivamente, para fins contrários à lei, não tem por finalidade retirar a personalidade jurídica, mas tão-somente desconsiderá-la, levantando o véu protetor, em determinadas situações, no que atina aos efeitos de garantir a desvinculação da responsabilidade dos sócios da sociedade. Com isso o sócio passará a ser responsável, (...). O direito do sócio de ver inatingíveis os seus bens em face das obrigações da sociedade não é mais absoluto. (...) Essa doutrina tem por escopo responsabilizar os sócios pela

¹⁵⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil: Teoria Geral do Direito Civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 262.

¹⁵¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil: Teoria Geral do Direito Civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 262.

prática de atos abusivos sob o manto de direito, mediante a equiparação do sócio e da sociedade, desprezando-se a personalidade jurídica para alcançar as pessoas e bens que nela estão contidos.

Cumpra agora, frisar um dos pressupostos previstos na responsabilidade que reza o artigo 135, qual seja, que o crédito tributário seja resultante de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, necessário também para configurar a desconsideração da personalidade jurídica.

Todavia, ressalta-se que o art. 135 do CTN não é um caso em que haverá a desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica para atingir os bens dos sócios, mas sim, de responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes por substituição.

A comparação que se faz entre o artigo 135 do CTN e a *disregard doctrine* é que em ambos os casos a pessoa jurídica é utilizada com dolo, má-fé, para fins diversos dos estabelecidos no estatuto social ou nas leis vigentes.

Não se deve esquecer que a simples condição de sócio não implica na responsabilidade pessoal tributária. O que gera esta responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isso a lei fala, lembra Hugo de Brito Machado¹⁵², em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. *Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários. Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

Necessários, então, estes dois pressupostos para que se possa falar em responsabilidade por substituição. Já, no que tange à desconsideração, basta ser sócio que haja com abuso de poderes, não sendo necessária a condição de gerente ou administrador.

No direito brasileiro, a doutrina costuma distinguir duas formas de sua aplicação, a feita pelo legislador e outra feita pelo juiz. Acontece que, o juiz tem-se utilizado da desconsideração da personalidade jurídica, nas situações em que o

¹⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.118.

legislador prevê a responsabilidade solidária ou subsidiária de terceiros. Ora, nesses casos, como não raras vezes vem acontecendo com a responsabilidade prevista no artigo 135, assegura Luciano Amaro¹⁵³, não há desconsideração da pessoa jurídica, e sim, mera responsabilização.

O referido artigo trata, como se sabe, de responsabilidade pessoal, não ocorrendo a desconsideração da personalidade jurídica.

Mesmo sem discutir a tese da desconsideração da personalidade jurídica com profundidade, é importante lembrar que *esta somente se aplica quando a pessoa jurídica é utilizada pelos sócios como instrumento de fraude*¹⁵⁴, ou seja, a sociedade é constituída já com a intenção de lograr terceiros. Diferentemente, por exemplo, de uma sociedade formada para a consecução de fins lícitos, que se torna inadimplente por um *revés financeiro*¹⁵⁵.

Além do que, *a abordagem apresentada pelo CTN nem mesmo tangencia o instituto processual da desconsideração da personalidade jurídica.*

*O Judiciário tem desconsiderado a personalidade jurídica, por entender que o sócio-gerente, de acordo com o artigo 135 do CTN, é responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração da lei, contrato social ou estatuto*¹⁵⁶.

AGRAVO DE INSTRUMENTO – DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS-GERENTES DA EMPRESA EXECUTADA – PRECEDENTES DO E. STF. Consoante elucida a Primeira Seção do e. STJ, a pessoa física que exerce a gerencia da empresa apenas responde solidariamente com o seu patrimônio pessoal por dívida tributária se comprovada a prática de atos eivados de excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica executada, não caracterizando infração legal o mero inadimplemento de tributos. (ED – Resp 174.532/PR - Rel. Min. José Delgado, decisão unânime da 1ª seção em 1806.2001, publicada no DJU em 20.08.2001, p. 342)¹⁵⁷.

¹⁵³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 239.

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002, p. 127.

¹⁵⁵ Id. *Ibid.*, p. 127.

¹⁵⁶ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 207-208.

¹⁵⁷ REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Ementário da Jurisprudência Judicial*. São Paulo n. 30, mar./abr. 2003, p. 98.

4.3.4 Necessidade de Apuração

Constitui elemento essencial para a existência da responsabilidade dos terceiros mencionados no artigo 135, relata Hugo de Brito Machado¹⁵⁸, a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, sendo evidente a necessidade de prova desta; caso contrário não poderá ser atribuída a responsabilidade àquelas pessoas.

Em sua obra, Tavares Paes¹⁵⁹ comenta que na ação de execução, é necessário ao Fisco demonstrar todos os fatores e todos os requisitos da ação. *A responsabilidade dos gerentes ou administradores, na forma do art. 135, deve ser oriunda de ato obrado com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, cabendo sempre ao Fisco o ônus da prova.*

Como o dolo não se presume, é obrigatória a apuração não só da “hipótese dolosa”, como também, e necessariamente da “participação” efetiva nela do terceiro indigitado como responsável tributário, nos termos do artigo 135, III, do CTN¹⁶⁰.

Não é possível, como escreve Fernando da Fonseca¹⁶¹ *prosperar mera presunção de gerência ruinosa ou lesiva em virtude de prática de atos contrários à lei.* O ônus da prova, afirma, cabe sempre ao Fisco.

Segundo entendimento do próprio do STF¹⁶², o ônus de provar a existência de dolo nas ações do administrador cabe à Fazenda Pública, quando mover execução para cobrança do crédito tributário.

Alguns autores, como menciona Antônio Carlos Murta¹⁶³, *advogam a necessidade de ajuizamento, pelo Fisco, de uma ação ordinária, para comprovação*

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 600.

¹⁵⁹ PAES, P. R. Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 228.

¹⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* GAMA, Ricardo da Silva. *O Âmbito da Responsabilidade dos Administradores de S.A.*, 2000. 48f. Monografia (Conclusão do curso de Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Curitiba, Paraná, p. 33.

¹⁶¹ GAJARDONI, Fernando da Fonseca. *A Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores das Sociedades Anônimas e de Quotas de Responsabilidade Limitada*. Revista de Estudos Tributários. São Paulo, n. 31. Maio/Jun – 2003, p. 16.

¹⁶² RE 97612 ac. De 21.09.1982 rel Min. Soares Munoz, DJU 09.10.1982, p. 10.191. GAMA, Ricardo da Silva. *O Âmbito da Responsabilidade dos Administradores de S.A.*, 2000. 48f. Monografia (Conclusão do curso de Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Curitiba, Paraná, p. 33.

¹⁶³ MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 83.

da real culpa ou dolo dos sócios-gerentes, quando da constatação da existência de débitos tributários da sociedade à qual estão vinculados.

Nesse sentido, aliás, entende a 1ª seção do STJ: *Tenho que a dívida fiscal é da sociedade. O sócio-gerente só responde por ela se ficar provado que agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou ao contrato social. Essa prova há de ser feita pelo Fisco.* (Trecho do voto do e. Min. José Delgado, proferido no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 100.739/SP – 99/0017927-7 – J. 06.12.1999, DJ 28.02.2000, p. 32)¹⁶⁴.

A responsabilidade do gerente ou diretor de pessoa jurídica de direito (...), decorre da atuação dolosa que deve ser cabalmente provada. (REsp 174532/PR Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Data de decisão. 27/06/2000. Órgão Julgador Segunda Turma do STJ)¹⁶⁵.

A pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com a pessoa de seus sócios. Constitui, pois, delírio fiscal, à matroca de substituição tributária, atribuir-se a responsabilidade substitutiva (art. 135 – caput – CTN) para sócios, diretores ou gerentes antes de apurado o ato ilícito. Recurso improvido. (STJ, 1ª Turma - REsp 139872/CE, Rel. Min. Luiz Pereira, unânime, maio/1998)¹⁶⁶

Entretanto, há julgados em que foi decidido ser de competência do responsável a comprovação de ausência de sua responsabilidade.

- 1. Não sendo encontrados bens penhoráveis pertencentes a empresa, que encerrou suas atividades, os seus sócios-gerentes podem ser incluídos no pólo passivo do processo de execução fiscal, na qualidade de responsáveis tributários por substituição, independente de comprovação prévia e inequívoca dessa situação.*
- 2. Compete ao embargante fazer prova inequívoca da ausência de sua responsabilidade tributária por substituição, (...). (TRF, 3ª Região – 3ª Turma- AC 95.03.042221-3 - Rel. Juiz Manoel Álvares – julgado em 23.09.1998 – DJU 18.11.1998)¹⁶⁷.*

Essas divergências foram sanadas com a publicação da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010 (alterada pelas Portarias PGFN nº 904/10 e

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 603.

¹⁶⁵ GAMA, Ricardo da Silva. *O Âmbito da Responsabilidade dos Administradores de S.A.*, 2000. 48f. Monografia (Conclusão do curso de Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Curitiba, Paraná, p. 34.

¹⁶⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 470.

¹⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 210.

1.242/10), que regulamentou ser do Fisco o ônus da prova, sendo que, se não restarem comprovados os requisitos necessários para a determinação da responsabilidade, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito.

4.4 Do Redirecionamento da Execução Fiscal

Para que ocorra a execução forçada, dois pressupostos são exigidos, quais sejam: (i) o inadimplemento do devedor e (ii) o título executivo, judicial ou extrajudicial.

No direito tributário, a formação do título se aperfeiçoa com o ato de inscrição em dívida ativa, que certifica e torna indubitoso o inadimplemento do contribuinte.

Com a extração da Certidão de Dívida Ativa, que é título extrajudicial, esta conferida a executoriedade processual ao crédito tributário¹⁶⁸, ou seja, presume-se líquida e certa a dívida tributária.

Se não houve procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não-solidário. Não fica, como é evidente, a Fazenda com o alvedrio de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo (certidão) terá força contra os devedores perante os quais foi constituído. (TJ Minas Gerais – Ap. Cível 79.826/5)¹⁶⁹.

Porém, não raras vezes tem ocorrido que em execução fiscal promovida contra a pessoa jurídica é feita a penhora de bens dos sócios ou dirigentes desta, que não réus na execução e cujos nomes não constem sequer da certidão de inscrição do respectivo crédito na Dívida Ativa¹⁷⁰.

Essa utilização do processo de execução para alcançar bens de pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus, nada mais é que o redirecionamento da execução fiscal.

¹⁶⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2 v. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 506-507.

¹⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, Artigo por Artigo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 322.

¹⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 606.

Os doutrinadores que defendem a possibilidade do redirecionamento sustentam que o dirigente da pessoa jurídica responde pelos créditos tributários desta e, por isso mesmo, não se faz necessário o nome dele na inicial da execução, nem na certidão de Dívida Ativa que a instruiu.

Finalmente, é irrelevante para a execução fiscal o fato de não constar o nome do responsável da Certidão da Dívida Ativa. Mas ajuizada a execução fiscal contra a sociedade, deve ser redirecionada contra o responsável tributário no prazo prescricional do art 174 do CTN, citação em nome próprio para se defender da responsabilidade imputada, cuja causa o credor fiscal deve traduzir em petição clara e precisa¹⁷¹.

Apoiadas com esta fundamentação existem decisões do STJ e até do STF admitindo o redirecionamento da execução fiscal.

As pessoas referidas no inciso III do art. 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no artigo 568, V, do Código de Processo Civil, apesar de seus nomes não constarem no título extrajudicial. Podem ser citadas e ter seus bens penhorados independentemente de processo judicial prévio para a verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no art. 135, “caput”, do CTN, matéria essa que, no entanto, poderá ser discutida amplamente em embargos de execução. (STF, 2ª Turma, RE 113.089-0-RJ, julgado em 12-5-87, p. 610)¹⁷².

EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL DA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO, POR SEU SÓCIO GERENTE. ADMISSIBILIDADE. RESPONSABILIDADE A TÍTULO PESSOAL. INFRAÇÃO DE LEI.

Art. 135, III, do CTN. Desnecessidade de inclusão do nome deste na certidão de dívida ativa. A teor do n. III do artigo 135 do CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com a infração de lei, por parte de pessoas jurídicas de Direito Privado, os seus sócios gerentes, sendo desnecessário a inclusão do nome destes na certidão da dívida ativa. (TJ do Paraná – AI n. 18.992-8 – 3ª Câmara – Rel. Des. Nunes do Nascimento, 11.08.1999)¹⁷³.

¹⁷¹ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.533.

¹⁷² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 606.

¹⁷³ MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 95

Todavia, tais decisões merecem críticas. Hugo de Brito Machado arrola pelo menos duas razões para censurá-las. A primeira, a saber, é devida à negativa de aplicação da tese adotada pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, na qual defende que a responsabilidade dos terceiro arrolados no artigo 135 depende de prévia apuração.

- I – Não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, revista no art. 135, III, do CTN, sem que seja **antes** (grifo no original) apurada a prática de ato ou de fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*
- II – não ocorre a substituição tributária pelo simples fato de a sociedade achar-se em débito para com o fisco. (STJ – 1 Turma, REsp 382,469/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 7-11-02, DJU de 24.2.03, p. 190)¹⁷⁴.*

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL – ILEGITIMIDADE PASSIVA DO SÓCIO. Não é possível o redirecionamento do feito ao responsável pela empresa devedora de tributo, a menos que resulte de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, aos estatutos ou ao contrato, devidamente comprovados. (STJ – AI 533.134 (2003/0112427-7)/SC - 2ª Turma – Rel. Min. Franciulli Netto – DJU 19.12.2003)¹⁷⁵.

Ressalte-se que a discussão não está em saber da necessidade ou não da apuração dos fatos que geraram a responsabilidade, mas sim, em que momento tal apuração há de ser feita. Brito Machado sustenta que, apesar de alguns autores entenderem que pode ser feita no curso dos embargos à execução, tal apuração deverá ser prévia.

A segunda razão é que, ao admitir que essa apuração vai ocorrer no processo de embargos à execução, nega-se aos supostamente responsáveis o direito de defesa na via administrativa, onde o crédito há de ter sido apurado. Negar o direito de defesa, viola a própria lei ordinária e a garantia constitucional do contraditório e ampla defesa.

De acordo com a Constituição, em se tratando de valores exigidos pela Administração Pública, é indispensável a instauração de procedimento

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 608.

¹⁷⁵ REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sentenças e Despachos*. São Paulo n. 35, jan./fev. 2004, p. 110.

administrativo, com amplas oportunidades de defesa, como condição para formação do título executivo (CDA) e posterior execução deste.

O dispositivo da lei ordinária que estabelece a possibilidade de execução fiscal contra o responsável, nos termos da lei, por dívida tributária, não diz que a execução pode ser promovida contra o diretor, mas contra o responsável tributário, e a qualificação do diretor como responsável tributário pressupõe a ocorrência de atos praticados por este com excesso de poderes, infração da lei, do contrato ou dos estatutos. Assim, admitir a execução fiscal promovida contra o sócio, ou contra este redirecionada, sem a prova desta prática, constitui violação do dispositivo legal referido¹⁷⁶.

Além do mais, acrescenta Brito Machado¹⁷⁷, o artigo 135, III, do CTN, atribui a responsabilidade ao diretor, não por ser diretor, mas sim, em decorrência da prática de alguns dos atos ali descritos.

Alguns acórdãos, em que se admite o redirecionamento da execução fiscal contra sócio-gerente cujo nome não consta na Certidão de Dívida Ativa, invocam o artigo 568, inciso V, do CPC, que arrola entre os sujeitos passivos da execução o responsável tributário, assim definido na legislação própria, não fazendo referência à necessidade do título executivo.

O dispositivo está correto em dispor que o responsável tributário pode ser sujeito passivo na execução. Contudo, este dispositivo não serve de amparo para a tese em questão. Isto porque o diretor não é responsável tributário pelo simples fato de ser diretor. Necessário, assim, haver a comprovação de que o diretor agiu com excesso de poderes, infração da lei, contrato ou estatuto. Ocorrendo a prova deste fato, que o qualifica como responsável tributário, poder-se-á aplicar o artigo 568, V do CPC.

O CTN, no seu inciso III do art. 135, impõe responsabilidade – não ao sócio – mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência. (REsp 19648-92/SP. Rel. Min. José de Jesus Filho. Data da decisão 19/03/94. Órgão Julgador Segunda Turma do STJ)¹⁷⁸.

¹⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 609.

¹⁷⁷ Id. *Ibid.*, p. 609.

¹⁷⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) et al. *Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 537.

Admitir a execução fiscal contra o responsável tributário sem a prova dos fatos que o qualificam como tal seria o mesmo, alerta Hugo de Brito Machado, que admitir como sujeito passivo de uma execução o fiador judicial, sem qualquer prova da fiança.

obstante, a jurisprudência parece carregada de preconceitos a favor do Estado. Nossos Tribunais decidem reiteradamente pela desnecessidade de se fazer incluir o nome dos sócios na certidão de dívida ativa.

O nome do sócio-gerente não precisa constar da certidão de dívida ativa para que contra ele seja redirecionada a execução (...) - CTN, art. 124. (TRF 4ª Região - AC 0417315/PR - Rel. Juiz Fábio B. da Rosa, fev/1991)¹⁷⁹.

A execução fiscal pode incidir contra devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que conste o nome deste na certidão de dívida ativa. (Ac. unânime da 1ª Turma, do STF – Rel. Min. Décio de Miranda – RE – 93028/SP)¹⁸⁰.

Novamente algumas dessas divergências foram sanadas pela Portaria PGFN nº 180/2010. Segue seu teor:

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

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

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

¹⁷⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 472.

¹⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, Artigo por Artigo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 322.

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

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

Art. 3º (Revogado pela Portaria PGFN nº 1.242, de 2 de dezembro de 2010).

Art. 4º – Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União.

Art. 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão.

Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria.

Art. 6º Ante a não comprovação, nos autos judiciais, das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme disposto no art. 4º desta Portaria.

Parágrafo único. Não logrando êxito na produção das provas a que se refere o caput, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Resta, assim, sanada a divergência que havia sobre o momento da inclusão do responsável na Certidão de Dívida Ativa e da produção de provas por parte do Fisco.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pessoa jurídica não se confunde com as pessoas que a compõem. Tem ela personalidade jurídica distinta da de seus sócios. Em consequência de sua personalização, a sociedade terá patrimônio próprio, seu, inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de cada um de seus sócios. Os sócios, em regra, não responderão pelas obrigações da sociedade.

Mesmo sendo de suma importância o princípio da autonomia para o desenvolvimento econômico do país, na medida em que incentiva os empreendedores a constituírem empresas, deve este ser analisado de forma cautelosa, para não funcionar como um instrumento de legalização de fraudes cometidas através dos sócios, sob a proteção da personalidade jurídica.

Uma das exceções ao princípio da autonomia patrimonial é a responsabilidade tributária, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, aplicada em casos que o sócio-gerente age com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto.

Sabe-se que, praticado o fato jurídico tributário que se enquadra nos estritos moldes da hipótese tributária, surge a obrigação tributária de pagar tributo, e diante dos critérios apresentados pela hipótese tributária se depreende a figura do contribuinte, que, em tese, deve satisfazer a exação.

No entanto, é importante frisar que nem sempre quem pratica o fato jurídico tributário é quem realiza o pagamento do tributo, em razão, justamente, da figura do responsável tributário, que por vezes atribui o pagamento da exigência fiscal a terceira pessoa.

A atribuição da responsabilidade é feita a pessoa que não tenha ligação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, mesmo porque estes fatos são praticados pela pessoa jurídica, que tem personalidade distinta de seus sócios.

Para que ocorra a aplicação da responsabilidade tributária, faz-se necessária sua previsão em lei tributária e que ocorra a hipótese nela descrita.

No tocante à responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do CTN, sua atribuição exige que a pessoa tenha praticado ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto, como já conferido.

É ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que, para a aplicação da referida responsabilidade, é necessário o ato ter sido praticado por sócio-gerente ou terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica. Apenas a condição de sócio por si só, não autoriza sua aplicação.

A discutida responsabilidade possui caráter pessoal, de acordo com a simples leitura do artigo em questão. O artigo 135 do CTN retira a solidariedade prevista no artigo 134 do mesmo instituto. Além do mais, nem poderia ser diferente, já que trata de ato praticado por terceiro de má-fé.

Não há dúvidas de que se trata de responsabilidade subjetiva, ou seja, há necessidade de prática de conduta dolosa. Em outras palavras a culpa não se presume. Apenas pequena minoria dos doutrinadores ensina ser a aludida responsabilidade de caráter objetivo, independentemente de culpa.

Não obstante, os que entendem ser subjetiva a responsabilidade, como a maior parte dos doutrinadores, não podem também entendê-la como uma responsabilidade solidária. Isto porque, se depende da prática de uma conduta dolosa, a responsabilidade por este ato não pode ser aplicada à sociedade, tendo em vista que o ato cometido não foi desta, mas sim do sócio-gerente.

No entanto, uma grande parte da doutrina, como, por exemplo Hugo de Brito Machado, entende que se a lei não excluiu expressamente a responsabilidade da sociedade não cabe ao interpretador excluí-lo, considerando assim, solidária.

Quanto ao simples não pagamento do tributo no vencimento, boa parte da doutrina entende que não é causa suficiente para ensejar a aplicação da responsabilidade pessoal, justamente pela falta da conduta dolosa. Até porque, fundamentam os doutrinadores, o inadimplemento é, inclusive, justificável, devido às dificuldades naturais da gestão empresarial.

Importante não confundir responsabilidade pessoal com desconsideração da personalidade jurídica, apesar de ambos tentarem impedir que a empresa seja utilizada de má-fé. Verifica-se que para ocorrer a desconsideração da personalidade jurídica, é necessária apenas a condição de sócio, ao passo que,

para a aplicação da responsabilidade pessoal aqui tratada, é preciso que haja conduta dolosa praticada por sócio-gerente ou terceiro não sócio investido de poderes de gerência sobre a pessoa jurídica.

Para que haja a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, é preciso que o Fisco comprove que houve a prática de um dos atos ali descritos. Logo, pode-se afirmar que não ocorre a presunção relativa; cabe ao Fisco o ônus da prova, conforme ficou pacificado após a publicação da Portaria PGFN nº 180/10.

De outro lado, apesar de uma pequena divergência doutrinária, a jurisprudência tem entendido que é irrelevante que os nomes das pessoas a que se refere o mencionado artigo, não constem no respectivo título extrajudicial.

Devido a todo este contexto é que o presente trabalho se justifica. A doutrina e a jurisprudência ainda possuem opiniões imaturas e divergentes. Torna-se visível a necessidade de elaborar trabalhos sobre o referido tema, procurando cada vez mais uniformizar as opiniões e buscar uma doutrina pacífica sobre o assunto.

A Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, veio para sanar algumas das principais divergências que ocorriam na aplicação do art. 135, III do CTN. Entretanto, como se trata de regramento recente, resta-nos aguardar sua “acolhida” por parte da doutrina e da jurisprudência.

REFÊRENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL, Código Tributário Nacional. www.planalto.gov.br

BRASIL, Código Civil. www.planalto.gov.br

BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria n. 180 de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 fev. 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, Artigo por Artigo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Célio Silva. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário: Rev. e Atual. Nos termos da Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil: Teoria Geral do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) *et al. Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca. A Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores das Sociedades Anônimas e de Quotas de Responsabilidade Limitada. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, n. 31. Maio/Jun – 2003.

GAMA, Ricardo da Silva. *O Âmbito da Responsabilidade dos Administradores de S.A.*, 2000. 48f. Monografia (Conclusão do curso de Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Curitiba, Paraná.

MACHADO, Hugo de Brito. A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo. n. 23, jan./fev. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2 v. São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) et al. *Curso de Direito Tributário*. 7.ed. 1 v. São Paulo: Saraiva, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SCHOUERI, Luis Eduardo (coord); ZILVETI, Fernando Aurélio (coord) et al. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 16. ed. 1 v. São Paulo: Atlas, 2000.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações* 1ª parte. Atualização de Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. 31. ed. 4 v. São Paulo: Saraiva, 2001.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NOGUEIRA, Ricardo José Negrão. *Manual de Direito Comercial*. Campinas: Bookseller, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

PAES, P. R. Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações*. 19. ed. 2 v. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Ementário da Jurisprudência Judicial*. São Paulo n. 22, nov./dez. 2001.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Ementário da Jurisprudência Judicial*. São Paulo n. 30, mar./abr. 2003.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sentenças e Despachos*. São Paulo. n. 24, mar./abr. 2002.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sentenças e Despachos*. São Paulo. n. 27, set./out. 2002.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sentenças e Despachos*. São Paulo n. 35, jan./fev. 2004

ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SILVA, Alexandre Couto. *Aplicação da Teoria de Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro*. São Paulo: TTr, 1999.

SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TILBERY, Henry. *Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.