

UNIVERSIDADE DO FEDERAL DE MATO GROSSO - UFMT

FACULDADE DE DIREITO - FD

COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO

PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO EMPRESARIAL

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, À LUZ DO ARTIGO 135,
III, DO CTN, NA SOCIEDADE LIMITADA.**

ELIANE CARNEIRO ARAÚJO

**CUIABÁ/MT
2011/2**

ELIANE CARNEIRO ARAÚJO

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, À LUZ DO ARTIGO 135, III, DO CTN, NA SOCIEDADE LIMITADA.

Monografia apresentada ao Departamento de pós-graduação “*latu sensu*” em Direito Empresarial da Universidade Federal de Mato Grosso, como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista, orientada pela Prof^o. M.e. Pedro Francisco da Silva.

UFMT
2011/2

ELIANE CARNEIRO ARAÚJO

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, À LUZ DO ARTIGO 135, III,
DO CTN, NA SOCIEDADE LIMITADA.

BANCA EXAMINADORA.

Orientador: Profº: M.e. Pedro Francisco da Silva
Universidade Federal de Mato Grosso
Departamento de Pós-Graduação “*latu sensu*”
Exo. Sr. Dr. Juiz da 4º Vara Federal da subseção Judiciária de Cuiabá/MT.

Convidada: Profº: M.^a Vera Lúcia Marques Leite
Universidade Federal de Mato Grosso
Departamento de Pós-Graduação “*latu sensu*”

Cuiabá _____ de _____ 2011.

Média: _____

A Deus, por conduzir os meus passos,

Aos meus pais pelos ensinamentos, carinho e dedicação,

Ao meu caro Orientador Prof^o M.e. Pedro Francisco da Silva pelo apoio, seriedade e ensinamentos.

À Instituição Universidade Federal de Mato Grosso pela confiança e incentivo sem os quais não teria sido possível a conclusão deste trabalho.

E a todos que me acompanharam nessa jornada.

Dedico este trabalho as minhas amigas, Elizabete de Oliveira, Aline Sampaio de Mello e Lucilene Carneiro Xavier sempre prontas a ajudar nas horas mais difíceis, provando realmente o que vem a ser amizade verdadeira.

“O mundo abre passagem para as pessoas que sabem para onde estão indo.”

Ralph W. Emerson.

RESUMO

O presente trabalho visa esclarecer uma matéria de alta relevância no mundo jurídico, qual seja, a responsabilidade tributária atribuída aos sócios na sociedade limitada, à luz do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Esse tipo societário tem como característica marcante a limitação da responsabilidade dos sócios, porém o princípio da autonomia patrimonial, que é ínsito a tal sociedade, não é absoluto, uma vez que por meio da simples leitura do mencionado dispositivo acima, verifica-se, *prima facie*, que a responsabilização dos sócios, mesmo em se tratando de sociedade limitada, é absolutamente possível, desde que preenchidos os requisitos autorizadores. No entanto, de acordo com o entendimento consolidado pelo STJ, para a caracterização da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, isto é, infração a lei, não basta o simples preenchimento dos requisitos, é necessário a comprovação da conduta dolosa do sócio, ou seja, do intuito de lesar o fisco, pois tal previsão não se funda no mero inadimplemento do tributo. Neste sentido, nota-se a possibilidade de responsabilizar os sócios pelos débitos tributários, mas em sua defesa há como meio disponível os embargos à execução e a exceção de pré-executividade.

Palavras chave: Sociedade Limitada – Sócios - Responsabilidade tributária, Defesa do responsável.

ABSTRACT

The present work is to clarify a matter of high importance in the legal world, that is, the tax liability attributable to limited partners in society, in the of art. 135, III, the National Tax Code. This type of company is characterized by marked limitation of liability of the partners, but the principle of autonomy sheet, which is inherent to such a society, is not absolute, since by simply reading the device mentioned above, it appears, press facie, that the accountability of the partners, even in the case of a limited company, it is absolutely possible, if it satisfies the requirements authorizers. Moreover, according to the Supreme Court consolidated the understanding, to characterize the tax liability under art. 135, III, of the CTN, that is violation of law, not just the simple meet the requirements, it is necessary to prove the willful misconduct of the partner, other words, the intent to injure the tax, because this prediction is not based on the mere default of the tax. In this sense, there is the possibility of holding its members in tax debts, but his defense is available as a means to implement the embargoes and except for preflight.

Keywords: Private limited company – partners- tax liability – defense of the charge.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTO.....	II
DEDICATORIA.....	III
CITAÇÃO.....	IV
RESUMO.....	V
ABSTRACT.....	VI
SUMARIO	
INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I	
SOCIEDADE LIMITADA	
1.1 Conceito.....	11
1.2. Evolução Histórica da Sociedade Limitada.....	13
1.3. A Sociedade Limitada no Novo Código Civil – Lei nº 10.406/2002.....	16
1.4. Responsabilidade dos Sócios no Código Civil.....	20
CAPÍTULO II	
2. TRIBUTO.....	24
2.2 Obrigação Tributária.....	27
2.2.1 Obrigação tributária principal.....	29
2.2.2 Obrigação tributária acessória.....	31
2.3. Sujeito Ativo da Obrigação Tributária.....	33
2.4 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária.....	37
2.4.1 Contribuinte.....	39
2.4.2 Responsável.....	40
CAPÍTULO III	
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	46
3.1.1 Responsabilidade decorrente de excesso de poderes.....	57
3.1.2 Responsabilidade decorrente de infração do contrato social.....	59
3.1.3 Responsabilidade decorrente de infração da lei.....	60
3.2. Legitimidade Passiva para a Ação de Execução Fiscal.....	63
3.3 Instrumentos Processuais de Defesa do Sócio-gerente.....	70
CONCLUSÃO.....	77
BIBLIOGRAFIA.....	80

INTRODUÇÃO

A normatização da sociedade limitada, assim como a autonomia patrimonial e a responsabilidade limitada dos sócios pelas obrigações sociais, dela decorrentes, surgiu com o propósito inicial de estimular os pequenos e médios empreendedores a ingressar na atividade econômica, à época em que imperava o liberalismo absoluto. Entre outros fatores que contribuíram para institucionalização das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, preponderou a escolha que os Estados mais desenvolvidos fizeram quando optaram pela expansão do colonialismo e do imperialismo, diante da necessidade de se escoar os bens de produção excedentes às nações colonizadas.

Desde meados do século passado, a atividade econômica passou a merecer tratamento constitucional, mormente nos Estados que adotam o modelo capitalista, entre os quais, o brasileiro. Todavia, o reconhecimento de princípios fundamentais como a livre iniciativa, dignidade do ser humano, a função da propriedade, entre outros, revela na Carta de 1988 a preocupação do constituinte em harmonizar o solidarismo com o modelo capitalista adotado pelo Estado brasileiro. Esta postura impôs uma nova atitude ao operador do direito. De fato, os comandos jurídicos voltados para a atividade econômica, até então, eram estabelecidos para satisfazer as necessidades individuais; hoje, entretanto, merecem que sejam interpretados com vistas a atender aqueles princípios fundantes que expressam o sentido axiológico de satisfazer as necessidades da coletividade, tendo em vista o bem-estar social.

Em face dessas inovações trazidas pela Carta Magna, o legislador infraconstitucional passou a editar leis que excepcionam a regra da limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade limitada. O aplicador da lei, muitas vezes apoiado pela doutrina excepciona, também, a regra da responsabilidade, fazendo uso da analogia e dos princípios gerais de direito para atingir outros fatos que não foram legalmente excepcionados.

A opção que nos motivou a eleger a responsabilidade tributária dos sócios na sociedade limitada, à luz do art. 135, III, do Código Tributário Nacional como objeto desse trabalho, deriva da importância prática de que se reveste o seu estudo para os militantes da área jurídica, tendo em vista que a maioria dos conflitos judiciais no campo societário envolve aspectos relacionados com a sua autonomia patrimonial, a

subsidiariedade, assim como, a solidariedade e as hipóteses ensejadoras de ampliação da responsabilidade limitada dos sócios.

Outrossim, a alteração da disciplina legal da sociedade limitada que ocorreu com o advento do Código Civil de 2002, revogando o Decreto n°. 3.708, de 1919, e que introduziu profundas alterações neste tipo societário, inclusive quanto à responsabilidade limitada dos sócios, também impulsionou a realização deste trabalho.

Para melhor compreensão do tema, são necessárias algumas considerações iniciais como premissas para a exata delimitação da amplitude da responsabilidade tributária dos sócios, tal como ora pretendido no presente estudo.

Não por acaso, o texto inicia com o conceito da sociedade limitada. O conceito é de suma importância para o delineamento dos vários aspectos desse tipo societário, especialmente o concernente à autonomia patrimonial. Ainda, analisa, no primeiro capítulo, preceitos históricos que informam o nascimento da sociedade limitada, sobre a conjuntura sócio-econômica da época e a necessidade de se criar uma sociedade cuja administração possa ser exercida por sócios dotados de responsabilidade limitada ao valor do capital social integralizado.

A legislação brasileira reguladora da matéria, agora representada pelo Código Civil e por normas da Lei das Sociedades Anônimas, esta de aplicação opcional, conforme o ato constitutivo da pessoa jurídica, também foi objeto de estudo no primeiro capítulo deste trabalho, uma vez que introduziu diversas e importantes alterações na normatização das sociedades limitadas, inovando em diversos aspectos de sua constituição, funcionamento e administração.

Encerrando a parte inicial do presente trabalho, foi exposto algumas considerações sobre a responsabilidade limitada dos sócios, na tentativa de se traçar um quadro de posicionamento dele frente às relações negociais realizadas pela pessoa jurídica de Direito Privado.

Avançando-se, o trabalho, no segundo capítulo, envereda para a análise da relação jurídica tributária. Como não poderia ser diferente, a primeira preocupação foi estabelecer o conceito de tributo. Na sequência abordou sobre a obrigação tributária e suas espécies: obrigação tributária principal e acessória, com vista a melhor apreciação do tema, buscou analisar os sujeitos ativo e passivo do vínculo jurídico tributário.

No término do segundo capítulo, oportunizou mencionar sobre a sujeição passiva tributária, na qual se encontra inserida a ideia das responsabilidades por sucessão, por substituição e de terceiros, ao lado da posição do contribuinte, este último vinculado diretamente ao fato gerador.

Feitas essas considerações, o estudo ruma para o terceiro e último capítulo, tema central do trabalho, ou seja, para a delimitação da responsabilidade tributária do sócio na sociedade limitada, tendo por enfoque o art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Para isto, foram desenvolvidos diversos assuntos tais como, a natureza da responsabilidade tributária do sócio-gerente, se solidária ou por substituição, tendo como análise a doutrina e jurisprudência; a caracterização da responsabilidade intitulada pela legislação, excesso de poderes ou infringência à lei ou ao contrato social; a legitimidade passiva para a ação de execução, com visão no ônus probatório e, ao final, os instrumentos de defesa reservado aos responsáveis.

CAPÍTULO I

1. SOCIEDADE LIMITADA

1.1. Conceito

O vocábulo sociedade é composto pelo prefixo *socius*, que significa “companheiro” em latim o que, por sua vez, faz lembrar ideia de reunião, associação e companhia. A palavra sociedade tem sua origem no latim *societas*, que significa uma associação amistosa com outros.

Segundo o Dicionário Houaiss, a sociedade é a “reunião de pessoas que têm a mesma origem, os mesmos usos e as mesmas leis; estado social; corpo social; agremiação; associação; parceria; participação; companhia de pessoas que se juntam para viver segundo as regras de um instituto ou ordem religiosa; casa em que reúnem os membros de qualquer agremiação; relações ou freqüência habitual de pessoas; união de pessoas ligadas por idéias ou interesses comuns; conjunto de pessoas de uma mesma esfera social; grupo ou agregado social”.¹

Por meio de uma análise histórica, percebe-se que não é de hoje a busca incansável dos doutrinadores e pesquisadores, com relação à contextualização do termo sociedade. Diante disso, observa-se o quanto apresenta ser difícil conceituar tal termo por ser ele resultante das interações sociais ou, por vezes ainda, um componente econômico.

Assim, para a compreensão do instituto da sociedade limitada, mostra se fundamental um retorno às raízes históricas, pilares que foram para a conceituação das sociedades, a partir de sua natureza ontológica.

¹ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 2766.

O estudioso Walter Moraes, citado Sueli Baptista de Souza em sua obra, aduz que, o ser humano, por ser um composto psicossomático, com psiquismo dotado de razão – animal racional – é um ser social, impelido a unir-se harmonicamente aos outros.² Dessa união nasceria a sociedade, na qual os homens se interagiriam para lograr o que individualmente não podem alcançar.

Sueli Baptista de Souza assevera que, o homem é um ser social por natureza e desde os primórdios da humanidade, sempre ficou evidente sua necessidade de convívio social. Essa constatação, tão presente no pensamento ético atual, já era visível desde a Antiguidade, por Aristóteles e Cícero, como também no período intermediário, com Santo Tomás e Grócio, dentre outros.³

Em suma, pode-se dizer que, a sociedade remonta à Antiguidade, como consequência dessa característica, necessidade interação do ser humano.

No uso de uma análise jurídica, sociedade é a manifestação de vontade de duas ou mais pessoas, que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e partilham os resultados entre si.

Isto é, ocorre sociedade, quando mais de uma pessoa, com os mesmos propósitos e objetivos econômicos, se reúnem para a realização de atividade econômica em conjunto e rateiam, entre si, os resultados advindos.

Assim, a sociedade limitada surge dessa união de duas ou mais pessoas com o propósito de criar uma atividade econômica a qual, será formada por meio de contrato social, onde devem constar seus atos constitutivos, a forma de operação, as normas de regimento e o capital social, que será dividido em cotas, iguais ou desiguais, entre os integrantes, o que vem a indicar a limitação da responsabilidade dos sócios.

Na visão de Simão Filho, sociedade limitada é aquele tipo social em que o capital é dividido em quotas iguais ou desiguais, e a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, respondendo todos solidariamente pela integralização do capital social.⁴

Revela-se que, a sociedade limitada constitui numa organização de duas ou mais pessoas realizada por meio de um contrato, ou estatuto, tendo como objetivo realizar

² SOUZA, Sueli Baptista de. **Responsabilidade limitada dos sócios na sociedade limitada**. São Paulo: Quartier Latim, 2006. p. 23.

³ *Ibidem*, p. 23

⁴ SIMÃO FILHO, Adalberto. **A nova sociedade limitada**. São Paulo: Manoela, 2004. p. 3.

certas e determinadas atividades, empreendidas em benefícios e interesse comum dos sócios, com responsabilidade limitada ao valor do capital social.

Destarte, a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, ou simplesmente de responsabilidade limitada, como é mais comumente denominada no direito comparado, ou, ainda, sociedade limitada, expressão usada pelo atual Código Civil (arts. 1.052 e seguintes) é pessoa jurídica constituída por meio do “contrato social”, com capital social fracionado em quotas, de valor igual ou distinto, e cujos sócios, em número de dois ou mais, tem sua responsabilidade limitada ao valor das cotas.

1.2. Evolução Histórica da Sociedade Limitada

Segundo ensina Sueli Baptista de Sousa, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada surgiu no final do século XIX, em decorrência da Segunda Revolução Industrial, na era da substituição do vapor pela eletricidade e petróleo.⁵

Até então, as transformações tecnológicas ocorridas na Primeira Revolução Industrial, quais sejam, a substituição da energia física (trabalho humano) pela energia mecânica (a vapor) no processo de produção de mercadorias, aliadas ao desenvolvimento do liberalismo econômico, baseado na plena liberdade de comércio e produção, criaram condições para que as grandes empresas eliminassem ou absorvessem as pequenas e médias.

Esse cenário, inovações técnicas juntamente com a divisão e especialização do trabalho, foi responsável pelo surgimento do processo de produção em série. Por meio disso, uma nova situação veio aflorar, qual seja a produção excedente.

Devido à necessidade de escoamento dessa produção excedente, as potências capitalistas adotaram o imperialismo, política externa caracterizada pelo expansionismo territorial, exacerbação do nacionalismo e protecionismo.

Mas, cabe mencionar que, para a implementação de uma política com tais características, faz se necessário o fortalecimento do aparato estatal, conferindo com isso, maior intervenção na atividade econômica.

Nesse passo, a Alemanha, país surgido de uma longa luta para congregar vários principados em torno da Prússia, cuja unificação só fora alcançada em 1871, encontrava-se atrasada no processo de industrialização e na corrida colonialista em face

⁵ SOUSA, Sueli Baptista de. Op. cit. p. 25.

das vizinhas Áustria e França, como também do poderio bélico inglês. Na busca para superar suas deficiências estruturais, as metas preconizadas pelo chanceler Bismarck eram a modernização militar e a industrialização rápida.⁶

Na época, havia duas categorias de sociedades: as clássicas e as regidas pela legislação especial. As sociedades clássicas, por sua vez, compreendiam as seguintes sociedades: em nome coletivo, em comandita simples, de capital e indústria e a sociedade em conta de participação. De outra sorte, a legislação especial fazia referência às sociedades anônimas e comandita por ações.

Todavia, os tipos societários supramencionados não se moldavam ao perfil econômico do pequeno e médio empreendedor, uma vez que as sociedades clássicas atribuíam ao sócio-gerente responsabilidade ilimitada e as sociedades anônimas, por mais que atribuíssem responsabilidade limitada, eram detentoras de um formalismo exacerbado.

Impunha-se então, a criação de um tipo societário que representasse uma solução conciliatória, isto é, que aliasse a vantagem da responsabilidade limitada à facilidade de criação e de funcionamento.

Assim, como forma de atender os anseios do empreendedor de médio e pequeno porte que, não tendo condições de se submeter ao regime legal rígido e dispendioso das sociedades anônimas, em 1892, na Alemanha, foi disciplinado legalmente a sociedade limitada.

Nesse sentido, ensina o mestre Fábio Ulhoa Coelho:

Sua criação é, em relação às demais sociedades, recente, e decorre da iniciativa de parlamentares, para atender ao interesse de pequenos e médios empreendedores, que queriam beneficiar-se, na exploração de atividade econômica, da limitação da responsabilidade, típica das anônimas, mas sem atender às complexas formalidades destas, nem se sujeitar à prévia autorização governamental.⁷

A sociedade limitada surge com finalidade de atender as reivindicações dos pequenos e médios empresários, que se encontrava em situação de desvantagem em relação aos grandes, pois o regime adotado por estes, por mais vantajoso, limitação de responsabilidade, inviabilizava a inclusão daqueles, devido a alta complexidade na estruturação e nos modos operacionais.

⁶ SOUSA, Sueli Baptista de. Op. cit. p. 26.

⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 364. v. 2.

Menciona, ainda, Antônio Carlos Diniz Murta:

(...) pelo fato de não serem portadores de vultosos capitais, nem de querer correr os riscos da responsabilidade ilimitada, aos alemães não convinha adotar a forma de sociedade anônima, de difícil constituição e de dependente autorização, dispendiosa e extremamente burocratizada.⁸

Então, a sociedade limitada foi desenvolvida após a II Revolução Industrial, na Alemanha, visando atender as exigências dos comerciantes de pequeno e médio porte as quais, consistiam num tipo societário que restringia a responsabilidade da sociedade, a exemplo da sociedade anônima, bem como oferecesse facilidade na constituição e funcionamento da sociedade de pessoas.

O novo modelo societário se propagou por todo o mundo, vindo preencher relevantes papéis na economia e favorecer o desenvolvimento comercial.

No Brasil, a primeira tentativa de regulamentação deste tipo societário, ocorreu em 1895, por José Tomás Nabuco de Araújo. Mas, o mérito é conferido a Marcos Inglez de Souza, sob o argumento de que Nabuco de Araújo apresentara projeto de lei inspirado na legislação francesa, a qual tratava se de sociedade anônima simplificada, com denominação de sociedade limitada.

A sociedade limitada foi legalmente introduzida no Brasil pelo Decreto n°. 3.708, de 10 de janeiro de 1919, resultante da incumbência conferida pelo governo da República, ao saudoso doutor Herculano Marcos Inglez de Souza, em 1912, de elaborar o projeto de Código Comercial.

Propusera ele o reconhecimento do novo tipo de sociedade, a fim de seguir a tendência mundial, que se assinala no regime das sociedades, com forma de aumentar a concorrência das atividades e dos capitais no comércio, sem ser preciso recorrer à sociedade anônima.

Consoante ensinamento de Sueli Baptista de Souza, o jurista e Deputado Joaquim Luiz Osório, baseado no trabalho de Inglez de Souza, apresentou à Câmara dos Deputados o projeto de lei, criando a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, sendo aprovado pela Câmara e pelo Senado e sancionado como Decreto n°. 3078, de 10 de janeiro de 1919.⁹

⁸ MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios:** sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 11.

⁹ SOUSA, Sueli Baptista de. Op. cit. p. 36.

Em que pese às críticas levantadas no decorrer de sua vigência, ausência de disciplina dos institutos conexos, o fato é que o mencionado Decreto vigorou por mais de oitenta anos, tendo como consequência o tipo societário mais difundido e aceito.

Contudo, a ausência da previsão legal sobre importantes temas do direito societário foi solucionada com o advento Novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2001) o qual, alterou a denominação de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade limitada, dando uma abordagem complexa em capítulo específico do Livro II da Parte Especial: Do Direito de Empresa.

Reza o artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei 4.657/42) que, “*a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare , quando seja, com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*”.¹⁰ Diante disso, percebe-se que, não há dúvidas que as disposições da Lei nº 10.406/2002 regulam todas as questões pertinentes à sociedade limitada, revogando assim as disposições do Decreto nº. 3. 078, de 10 de janeiro de 1919.

Logo, o Código Civil em vigor trouxe a revogação da parte primeira do Código Comercial e ao ensejo disciplinou as sociedades limitadas, integralmente, ao revogar tacitamente o Decreto nº. 3. 078, de 10 de janeiro de 1919, tornando-a mais complexa.

1.3. A Sociedade Limitada no Novo Código Civil – Lei nº 10.406/2002

O novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, inseriu inúmeras alterações no seio da sociedade, tanto no Direito Civil, como no Direito Comercial, hoje, por alguns, denominado “Direito Empresarial”.

O Código Comercial de 1850, baseado no Código Francês de 1807, adotou a chamada teoria dos “atos de comércio”, como forma de determinar o seu alcance, ou seja, quem praticasse atos de comércio seria considerado comerciante e estaria abrangido pelo Direito Comercial, conforme art. 4º do Código e Regulamento 737, ambos revogados.

¹⁰ BRASIL. Decreto- Lei nº. 4.657, de setembro de 1942. Publicado no Diário Oficial da União, de 09 de setembro de 1942. Retificado em 8 de outubro de 1942 e em 17 de junho de 1943. Entrou em vigor no dia 24 de outubro de 1942. A chamada Lei de Introdução ao Código Civil não se restringe a estipular normas de aplicação ao Código Civil propriamente dito. Ela se estende sua aplicação a todos os Códigos e demais disposição legislativa, seja qual for natureza, pública ou privada.

A teoria dos atos de comércio, contudo, com a evolução das práticas comerciais, dinâmicas por excelência, já não mais satisfazia os anseios da sociedade. Por meio disso, surge a “teoria da empresa”, seguindo os moldes do Código Italiano de 1942 o qual, adota como preceito as atividades do empresário, isto é, aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

A teoria da empresa foi recepcionada pela jurisprudência, sendo posteriormente incorporada ao direito positivo, em capítulo específico do novo Código Civil, o qual expressamente conceitua o empresário em seu art. 966, filiando-se ao modelo italiano (teoria da empresa), como o abandono do direito francês (teoria dos atos de comércio).

Com a adoção, pois, da teoria da empresa, o Código Civil dedicou ao Direito Comercial o livro II, da parte especial, com a intitulação “Direito de Empresa”, além de dispor nos arts. 887 a 926 sobre os títulos de crédito.

O Código Civil de 2002 deu nova “roupagem” às sociedades limitadas, antigamente denominadas de “sociedades por quotas de responsabilidade limitada”, passando a regulá-las nos artigos 1.052 a 1.087.

Assim, o ordenamento civil inovou ao disciplinar a sociedade limitada, trazendo novas regras em seus 35 artigos (arts. 1.052 a 1.087), além dos 41 dispositivos que regulam a sociedade simples, que podem ser utilizados em casos de omissões e caso o contrato social da referida sociedade não eleja a Lei de S.A. (Lei 6.404/76) como legislação supletiva.

Com relação a responsabilidade dos sócios da sociedade limitada, não há muito para se analisar a respeito de alterações trazidas, uma vez que o Código Civil, em seu art. 1052, pouco inovou a esse respeito ao dispor que, “*Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.*”

Infere-se do texto legal que a responsabilidade dos sócios na limitada limita-se ao valor de suas quotas, não podendo, pois, seus bens particulares serem alcançados para a satisfação das obrigações contraídas pela sociedade.

Trata-se de autêntica separação patrimonial em razão dos efeitos da aquisição da personalidade jurídica pela sociedade devidamente inscrita no Registro Público das Empresas Mercantis, a teor do art. 985 do NCC.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho

a personalização da sociedade limitada implica a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometem, no contrato social.¹¹

Destaca-se, contudo, que os sócios são responsáveis solidariamente pelo total do capital subscrito e não integralizado, em conformidade com a parte final do art. 1.052 do NCC, isto é, na sociedade limitada há uma única categoria de sócios, cuja responsabilidade é restrita ao valor de suas quotas, mas solidária pela integralização do capital social.

Outra inovação do Diploma consiste na vedação da contribuição social na forma de serviços (arts. 1.052 e 1.055, § 2, do NCC) e ao estabelecer permissão para que o capital da social da sociedade limitada divida-se em quotas¹², iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio (art. 1.055).

Ademais, sempre que os sócios incorrerem na prática de atos irregulares, na sociedade, serão passíveis de responderem diretamente com seus bens pessoais pelos ilícitos praticados, ou seja, nos casos de deliberações contrárias à lei ou ao contrato social a responsabilidade recai sobre os sócios (art. 1.080 NCC).

Com relação às deliberações, destaca Fábio Ulhoa Coelho que no regime do DL n° 3.708/1919 era simples a disciplina das deliberações dos sócios da sociedade limitada, quando:

a vontade do sócio ou dos sócios titulares de mais da metade do capital social era suficiente para qualquer deliberação e a única formalidade exigível era a da alteração contratual arquivada na Junta quando, evidentemente, importasse mudança do ato constitutivo da sociedade.¹³

Porém, a matéria tornou-se complexa, uma vez que o Código Civil de 2002 disciplinou regras diversas, passando a exigir quórum de deliberação diferente, de acordo com o assunto que os sócios pretendem dispor.

Neste sentido, ao tratar das deliberações, o novo Código Civil, inovou e muito, pois obriga a sociedade limitada cumprir determinadas regras, ao contrário do antigo

¹¹ COELHO, Fábio Ulhoa. Op. cit. p. 401.

¹² Entende-se por quota ou cota a fração, a parcela, do capital social em uma sociedade limitada.

¹³ Ibidem, p. 428

decreto, que deixava ao livre arbítrio dos sócios a regulamentação desse assunto em seus contratos sociais.

As deliberações sociais agora passam a ser tomadas pelos votos correspondentes: à unanimidade do capital social (art. 1.061); 2/3 do capital social (art. 1.061, parte final e art. 1.063, § 1º); ¾ do capital social (arts. 1.071, V, VI c/c 1.076, I); maioria absoluta - mais da metade do capital social, art. 1.010, § 1º (1.071 II, III, IV, VIII c/c 1.076, II e 1.085); maioria simples – maioria dos votos dos sócios presentes (arts. 1.071, I, VII c/c 1.076, III e demais assuntos).¹⁴

Observa-se que, o novo regimento da sociedade limitada tem como objetivo central proteger os sócios minoritários, haja vista que estipula exigências formais, v.g, quóruns para aprovação das deliberações, assemelhando-se assim, às assembleias nas Sociedades Anônimas.

As deliberações, por sua vez, podem ser tomadas em reuniões ou assembleia, conforme tenha sido estipulado no contrato social, mas se a sociedade possui acima de dez sócios, a forma obrigatória será a assembleia.

Ressalte-se, ainda, que os sócios poderão estabelecer quórum de deliberação diverso no contrato social, mas apenas nas hipóteses de destituição de administrador sócio (art. 1.063, parágrafo 1º) e para os casos que se exigem maioria simples (art. 1.071, I e VII c/c 1.076, III).

Outra inovação elencada pelo Código Civil diz respeito à administração da sociedade limitada. Anteriormente chamada de “gerência”, a administração da sociedade limitada está regulada nos artigos 1.060 a 1.065 do Código Civil, que permite que esta seja atribuída a uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado, sócios ou não.

Mas, a inserção de não sócios como administradores dependerá de previsão autorizativa no contrato social e aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização.

De acordo com o art. 1.011, do Código Civil, o administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios. Assim sendo,

¹⁴ No regime do Decreto 3.708/1919, aplicando-se subsidiariamente o art. 129 da Lei das Sociedades por Ações, as deliberações sociais eram tomadas pela maioria absoluta de votos.

caso o responsável pela administração não esteja agindo de acordo com seus deveres ou não possua mais a confiança dos sócios, estes poderão destituí-lo, desde que também obedeam aos quóruns legais estabelecidos.

Além de poderem ser destituídos, outra consequência pela má administração será a responsabilização pessoal dos gerentes. Não havendo diligência e lealdade no exercício de suas funções, estes responderão pelos atos praticados em nome da sociedade, quando esta sofrer ou causar danos em consequência de seus atos. Neste sentido, dispõe os artigos 1.016 e 1.017 do Código Civil, além do 1.011.

O Conselho Fiscal também é mais uma inovação da atual legislação, pois não era previsto no Decreto 3.708/19. Ao conselho fiscal incumbe fiscalizar os atos dos administradores, revisando procedimentos, emitindo pareceres e denunciando os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, sugerindo providências úteis à sociedade (art. 1.069).

Destaca-se que na sociedade limitada¹⁵ a instalação do conselho fiscal não é obrigatória, diferentemente das sociedades anônimas, que têm obrigação de constituí-lo, a teor do art. 1.61, da Lei n. 6.404/76, mas caso os sócios optem pela sua existência, deverá haver previsão no contrato social sobre sua criação e funcionamento.

Então, poderá o contrato social da sociedade limitada instituir o conselho fiscal composto por três ou mais membros e respectivos suplentes, sócios ou não, residentes no País e eleitos em assembleia anual, pelo voto da maioria dos presentes, que fixará, inclusive, a remuneração destes (art. 1.066), com o objetivo de fiscalizar os atos dos administradores, emitindo pareceres e denunciando os erros, fraudes ou crimes que tomarem conhecimento (art. 1.069).

Mas, o Código impede que determinadas pessoas assumam tal cargo, como forma de garantir a isenção dos fiscais ao exercerem suas funções, como por exemplo, as pessoas impedidas por lei especial de praticar a atividade empresarial ou que estejam incurso em delitos criminais (art. 1.011), além daquelas que já compõem os demais órgãos da sociedade ou de outra por ela controlada, os membros da administração da sociedade, os empregados desta, entre outros elencados no parágrafo primeiro do art. 1.066.

¹⁵ Observe-se que o artigo 1.066 do Código Civil utiliza o vocábulo “pode”, que indica uma faculdade.

Ainda, a lei estabelece permissão para os sócios minoritários, representantes de pelo menos 1/5 do capital social, assegurando-lhes o direito de eleger, separadamente, um dos membros do Conselho Fiscal e o seu respectivo suplente (art. 1.066, § 2º). Caso haja dissidentes com quotas individuais de pelo menos 20% do capital social, cada um terá direito de eleger o seu representante separadamente.

O Código, em seu art. 1.069, também define as obrigações dos fiscais, a saber: examinar os livros, documentos, estado da caixa e carteira da sociedade; solicitar as informações necessárias ao desempenho de suas funções a quem as detenha; registrar em livro próprio seus pareceres; apresentar pareceres sobre negócios e operações sociais; denunciar e sugerir providências em relação a erros, fraudes ou crimes que perceberem na sociedade; convocar assembleia sempre que forem graves ou urgentes os motivos ou quando os diretores atrasarem mais de trinta dias a sua convocação anual.

Por fim, cabe mencionar sobre uma importante inovação trazida pelo Código Civil de 2002, a regência supletiva da sociedade limitada. O novo Código Civil estabeleceu, em seus artigos 997 a 1.038, normas gerais aplicáveis a todas as sociedades contratuais. Com efeito, nas omissões das regras próprias da sociedade limitada (arts. 1.052 a 1.087 do CC), aplicar-se-ão as normas da sociedade simples, a teor do art. 1.053 do Código Civil.

Nota-se que, ao contrário do regime anterior (Decreto nº 3.709/1919), a legislação das sociedades anônimas não é mais fonte direta supletiva das sociedades limitadas, pois cede lugar às sociedades simples. Mas, conforme reza o parágrafo único, do art. 1.053 do Código Civil, caso os atos constitutivos da sociedade limitada estabeleça a lei das sociedades por ações como norma supletiva, esta será aplicada para suprir as eventuais lacunas.

As regras supletivas à sociedade limitada, ou seja, a normas da sociedade simples ou da sociedade anônima, tem implicações sérias no funcionamento da empresa, principalmente quanto aos atos praticados em excesso pelos administradores da sociedade em operações estranhas aos negócios societários.

Assim, se a sociedade limitada encontra-se regida, por força da omissão em seu ato constitutivo, pelas normas da sociedade simples, a sociedade não responderá por atos estranhos ao objeto social, praticados por seus administradores, a teor do art. 1.015, III, do Código Civil.

Trata-se da teoria *ultra vires doctrine*, aplicada quando a sociedade estiver sujeita à regência supletiva da sociedade simples. De acordo com tal teoria, “*a pessoa jurídica só responde pelos atos praticados em seu nome, quando compatíveis com seu objeto*”.¹⁶

Ao contrário, se o contrato social da limitada determinar como legislação supletiva a lei da sociedade anônima (lei 6404/76), a sociedade responderá por qualquer ato praticado em seu nome, possuindo então o direito de regresso contra o gerente que agiu em desconformidade com o contrato social ou com excesso de poder. Nesse caso, pode-se dizer que há prestígio a teoria da aparência e boa-fé dos terceiros os quais, com os administradores negociaram.

1.4. Responsabilidade dos Sócios no Código Civil

Conforme já exposto, o princípio da autonomia patrimonial, que é ínsito a sociedade limitada, preconiza que os bens da sociedade não se confundem com os bens dos sócios, havendo, assim, uma responsabilidade limitada destes, pois respondem pelas dívidas da sociedade, somente até o montante de sua quota parte, investidas no capital social da empresa.

Contudo, com a entrada em vigor do novo Código Civil, houve uma abrangência acerca da responsabilidade patrimonial dos sócios na sociedade limitada, porquanto apesar de permanecer a regra geral de que “*a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas*”, constante no art. 1.052, a segunda parte desse mesmo artigo estabelece que todos os sócios “*respondem solidariamente pela integralização do capital social*”.

Dessa feita, infere-se que enquanto o capital social não for devidamente integralizado por um ou mais sócios, todos os demais serão potencialmente responsáveis pela integralização do capital. No mesmo sentido é a regra do art. 1.055, parágrafo primeiro, do Código Civil, que aduz “*pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade.*”

Assim, é dever dos sócios realizar a integralização das parcelas do capital social por eles subscritas (prometido) e, quando a contribuição consistir na transferência de

¹⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.163.

bens ao acervo societário, responderão solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade, pela exata estimação dos bens conferidos (art. 1.055, § 1º).

Em suma, pode-se dizer que uma vez integralizado o capital social, o patrimônio particular dos sócios não poderá ser afetado em face de débitos da sociedade. Esta, todavia, responderá de forma ilimitada, com seu próprio patrimônio, pelas obrigações sociais assumidas em seu nome.

A propósito, preleciona Fábio Ulhoa Coelho que:

A responsabilização da sociedade limitada implica a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Sócios e sociedades são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometerem, no contrato social (art. 1.052, do Código Civil/2002). É esse o limite de sua responsabilidade.

[...]

A limitação da responsabilidade dos sócios é um mecanismo de socialização, entre os agentes econômicos, do risco de insucesso, presente em qualquer empresa. Trata-se de condição necessária ao desenvolvimento de atividades empresariais, no regime capitalista, pois a responsabilidade ilimitada desencorajaria investimentos em empresas menos conservadora. Por fim, como direito-custo, a limitação possibilita a redução do preço de bens e serviços oferecidos no mercado.

Nesse sentido, quem negocia com uma sociedade limita, concedendo-lhe crédito, deve calcular o seu risco – e as correspondentes taxas remuneratórias – levando em conta que a garantia de recuperação é representada, em princípio, pelo patrimônio da sociedade. Se considerar muito elevado o risco, o concedente do crédito poderá condicioná-lo ao reforço das garantias – que viabiliza, via de regra, pela coobrigação dos sócios, mediante fiança ou aval, dados em favor da sociedade. De qualquer forma, não existindo a coobrigação do sócio, o credor da sociedade limitada somente poderá satisfazer o seu crédito no patrimônio da pessoa jurídica.¹⁷

Em face da referida distinção entre a pessoa jurídica, sociedade, e a pessoa física dos sócios, os terceiros, nesse caso, apenas poderão exigir seus créditos, negociais ou de outra natureza, perante a sociedade, executando exclusivamente os bens que integrem o seu patrimônio, não lhes sendo dado o direito de requerer o acervo patrimonial particular dos sócios.

Mas, a regra de autonomia patrimonial, alicerçada na responsabilidade limitada dos sócios pode ser alterada, tornando-se ilimitada a responsabilidade dos mesmos, quando houver alterações contratuais (mediante deliberação dos sócios) que sejam

¹⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. Op. cit. p. 401.

infringentes não só ao contrato social da empresa, mas também, face à lei vigente, a teor do disposto no art. 1.080 do Código Civil,¹⁸ restrita apenas àqueles que expressamente a aprovarem. Então, é possível a ampliação da responsabilidade dos sócios majoritários, já que grande parte das alterações no contrato social depende do seu voto.

Neste caso, cabe ressaltar que a responsabilidade não é de todos os sócios, porém unicamente daqueles que, participando da deliberação, aprovarem o ato ilegal. Os sócios que dela não participarem ou que dissentirem ou, ainda, se absterem de liberar, não assumem qualquer responsabilidade. Por outro lado, para os sócios que contribuíram com a decisão tomada, vinculando toda a sociedade, a responsabilidade é solidária.

Ainda, os sócios respondem pela reposição dos lucros e das quantias retiradas, a qualquer título, mesmo que autorizados pelo contrato, quanto tais lucros ou quantia se distribuírem com prejuízo do capital (art. 1.059 Código Civil), bem como pelas quantias retiradas de forma ilícita ou fictícia. No primeiro caso, a responsabilidade é subsidiária perante terceiros (art. 1.024), no segundo, é solidária, por força do art. 1.009 do Código Civil.

No caso de retirada, exclusão ou morte do sócio, sua responsabilidade (ou de seus herdeiros) pelas obrigações assumidas anteriormente, permanece por até 2 (dois) anos, depois de averbada a resolução da sociedade.

Outra exceção à regra da limitação da responsabilidade dos cotistas é aquela inserta no art. 50 do Código Civil, que inova ao aduzir que:

Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.¹⁹

Sendo assim, torna-se possível alcançar o patrimônio particular dos administradores ou sócios da empresa sempre que restar caracterizado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial dos bens da pessoa jurídica e dos sócios, ou seja,

¹⁸ Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

¹⁹ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). **Vade Mecum**. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 50.

como bem lembra Waldo Fazzio Júnior quando “*o sócio utilizar a separação patrimonial como expediente para fraudar credores*”.²⁰

A responsabilidade limitada dos sócios não pode servir de instrumento, ou mesmo incentivo para a prática de irregularidades e abusividade, porquanto tal regra admite exceção, conforme já dito alhures, onde se estenderá a responsabilidade aos sócios de forma direta, pessoal e ilimitada, pela irregularidade em que incorrer.

Desta forma, com o advento do novo Código Civil, houve um aumento sobremaneira da responsabilidade do sócio quotista e dos administradores na sociedade limitada, sob pena de atribuir-lhes a responsabilidade ilimitada pelos seus atos, como exceção à regra de autonomia patrimonial, conforme acima relatado.

²⁰ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 198.

CAPÍTULO II

2. TRIBUTO

2.1. Conceito

A Lei n° 5.172/66 (batizada de “Código Tributário Nacional” pelo Ato Complementar n° 36/67), em seu art. 3°, buscou estabelecer o conceito jurídico-positivo de tributo, que assim dispõe: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

21

Da leitura do dispositivo em comento, verifica-se que o conceito legal peca, pois utiliza como fundamento a definição de um instituto, isto é, o regime jurídico a ele aplicável.

É cediço que não cabe à lei definir conceitos, e sim estabelecer normas de conduta.

Nesta seara, haja vista que a definição de tributo foi elaborada sem maiores precauções científicas, e de fundamental importância que se estabeleça o conceito de tributo a partir de um aspecto científico, e não legal como acima exposto.

A esse respeito aponta Geraldo Ataliba que:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3° do C.T.N. é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modifica-lo. É ele conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa definição legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos, não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.²²

²¹ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). **Vade Mecum**. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 717.

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.33.

Em sua obra intitulada Teoria da Norma Jurídica Tributária²³, o autor Paulo de Barros Carvalho realizou estudo por meio do qual, buscou a evolução do direito tributário.

Referido autor, com o objetivo de definir o tributo, parte de algumas premissas sobre a estrutura da norma jurídica as quais, merecem serem aqui expostas, ainda que de forma sucinta.

Adota o autor a estrutura dicotômica normativa proposta por Kelsen e aperfeiçoada por Carlos Cossio. Desta forma, entende que a norma é formada pela disjunção de dois juízos hipotéticos, a endonorma (norma secundária na visão kelseniana), que seria determinado comportamento desejado e estabelecido pela ordem jurídica, e a perinorma (norma primária para Kelsen), que seria a sanção estipulada para a hipótese de descumprimento do dever jurídico estabelecido na endonorma.²⁴

Com base na lógica jurídica, observa-se que tanto a endonorma quanto a perinorma são compostas pela mesma estrutura, qual seja, um fato que, por sua vez, associa-se a uma consequência, caso não seja cumprida pelo destinatário.

Nesse sentido, são os ensinamentos do citado jurista:

Em suma, tanto as perinormas (normas primárias) quanto às endonormas (normas secundárias) têm a mesma estrutura estática: hipótese ou suposto e consequência. Nas endonormas o suposto é a descrição de um evento que, uma vez ocorrido concretamente, faz desencadear a consequência jurídica que lhe foi imputada. Nas perinormas, o suposto é justamente a previsão do não cumprimento da endonorma, enquanto sua consequência será o estabelecimento de relação jurídica de índole sancionatória. Disso resulta que estudar as hipóteses das perinormas, nada mais é do que estudar as infrações, vale dizer, os comportamentos que não realizem as prestações (deveres jurídicos) fixadas em regras endonormativas (ou secundárias de Kelsen), e para os quais a ordem jurídica imputa as chamadas sanções. Do mesmo modo, estudar a consequência das perinormas não significa mais do que tratar das sanções jurídicas.²⁵

Segundo os escólios de Carvalho, as perinormas são as normas que compõe a essência do poder coativo do direito, e seriam “acionadas” quando descumprido o dever jurídico estabelecido pela consequência da endonorma.

Assim, tem-se que, quando ocorrido no mundo fenomênico o comportamento previsto na hipótese, surge o dever de comportamento em conformidade com a

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 47

²⁴ Ibidem, p. 49.

²⁵ Ibidem, p. 55.

consequência da norma, sendo este dever o vínculo jurídico (relação jurídica). O descumprimento do disposto na consequência da endonorma é o suposto da perinorma, que resulta na sanção prevista na consequência desta perinorma.

Com fundamento no exposto acima, parte para a conceituação do tributo. Na norma que institui o tributo, o legislador prevê como hipótese da endonorma, um fato o qual, é responsável pelo surgimento do vínculo jurídico que, por seu turno, estabelece para o Estado “*o direito subjetivo público de exigir de alguma pessoa o cumprimento do dever jurídico de pagar determinada importância em dinheiro*”.²⁶

Então, o primeiro elemento caracterizador do tributo, qual seja, o direito subjetivo do Estado de exigir do particular determinada prestação em valores, quando realizado no mundo real o fato previsto na norma (hipótese ou suposto).

Mas, apenas este elemento não é suficiente para isolar o tributo de outras figuras, tais quais as multas, as obrigações convencionais, e a indenização por dano.

Com forma de sanar esse impasse, parte do seguinte ensinamento: sendo as normas que instituem os tributos endonormas, isto é, normas que criam deveres jurídicos, ficam afastadas do conceito de tributo as infrações e suas respectivas sanções, uma vez que estão relacionadas respectivamente às hipóteses e às consequências das perinormas.

Outo elemento apontado como formador do conceito de tributo é a hipótese endonormativa ser sempre um fato. Assim, previsto o fato e uma vez ocorrido, surge à relação jurídica a qual estabelece o direito subjetivo do Estado de exigir a prestação pecuniária do particular.

Vislumbra-se que, os atos de vontade ficam afastados do conceito de tributo, pois a relação jurídica tributária é *ex lege*, isto é, formada por lei. Não sendo, portanto, um negócio jurídico celebrado entre o Estado e uma pessoa física ou jurídica.

Desta forma, conclui em consonância com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que tributo é toda prestação pecuniária que tenha como sujeito ativo o Estado e sujeito passivo o particular, que não constitua ato de vontade e não seja sanção pela prática de ato ilícito, São ensinamentos do Mestre:

Em vista disto, tributo na sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física que não acordo de vontade considerados, em si

²⁶ *Ibidem*, p. 89.

mesmos, e, como conseqüência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária²⁷.

Alfredo Augusto Becker endossa a tese exposta, ao asseverar:

A regra jurídica especificamente *tributária* é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de *sujeito passivo*, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de *sujeito ativo*, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica.

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o *dever* de efetuar uma determinada *prestação* e atribuindo ao sujeito ativo o *direito* de obter a prestação.

O *tributo* é o *objeto* daquela prestação que satisfaz aquele dever.²⁸

Conforme ensina, o Douto autor acima mencionado, tributo é prestação pecuniária devida ao Estado (ou algum ente que recebeu deste poder para tanto), advinda de uma relação jurídica tributária, prevista na legislação, estabelecida entre o ente político, sujeito ativo, e a pessoa física ou jurídica.

Comunga do entendimento Geraldo Ataliba, ao afirmar que:

Juridicamente define-se tributo como obrigação pecuniária, *ex-lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecido os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).²⁹

Desta forma, tributo é uma obrigação pecuniária, salvo as penalidades por ato ilegal, imposta por lei, que tenha como sujeito ativo o ente de direito público interno, e como sujeito passivo a pessoa física ou jurídica, respeitada a competência disposta na Carta Magna.

2.2. Obrigação Tributária

O objetivo primordial do direito é ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos seres humanos, nas suas relações de intersubjetividade. Com base nesse caráter eminentemente instrumental do ordenamento jurídico, verifica-se que para alcançar suas finalidades precípua, faz se necessário o estabelecimento da relação

²⁷ Ibidem, p. 99.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 261.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. Op. cit. p.34.

jurídica da qual emergem direitos e deveres aos integrantes, pois é desse modo que se opera a regulamentação das condutas.

Para a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é definida como vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

Nessa acepção, a prestação designa-se a obrigação de um dos polos da relação jurídica, sujeito passivo, que se contrapõe ao direito do outro, sujeito ativo. A obrigação, nessa ótica, corresponde a um comportamento (ação ou omissão) que o credor pode exigir do devedor que, por sua vez, é traduzível em prestação de dar, fazer, ou não fazer. Desta forma, a obrigação indica certa prestação que o sujeito passivo da relação jurídica esta adstrito.

Aspecto que merece consideração, no âmbito do conceito de relação jurídica, e a circunstancia de ser um vínculo entre pessoas, reflexão que abriu margem a intermináveis divergências acadêmicas. Prevalece hoje, contudo, sobre o fundamento da essencial bilateralidade do direito, a tese da necessidade impostergável de, pelo menos, dois sujeitos para que se possa configurar o liame jurídico.

No quadro conceptual da relação jurídica sobreleva observar, ainda, a presença de um objeto, centro de convergência do direito subjetivo e do correlato dever. Fator estrutural da entidade, qualquer modificação no objeto pode ocasionar mutações de fundo na própria composição do vínculo, suscitando as espécies em que se divide a categoria. A faculdade de exigir o objeto da a substancia do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo da relação, ao passo que a conduta de presta-lo define o dever jurídico a cargo do sujeito passivo.

Contudo, o vocábulo “obrigação” além de dever jurídico (prestação) designa também a própria relação jurídica, isto é, o vínculo que enlaça as partes, consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, sujeito passivo, o objeto do liame.

Em suma, a obrigação presta-se a designar a relação entre pessoas, por força da qual se atribuem direitos e deveres correspectivos (dever de dar, fazer ou não fazer, contraposto ao direito de exigir o cumprimento de tais comportamentos).

No direito tributário, o termo obrigação possui sentido de relação jurídica, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, isto é, a obrigação corresponde o liame jurídico, que se instala entre sujeito ativo (entes políticos) e sujeito passivo (particulares), com a ocorrência do fato previsto na norma tributária.

O ilustre tributarista Hugo Brito Machado, conceitua a obrigação tributária como sendo: “*a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito passivo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito*”.³⁰

Nesse mesmo sentido, leciona Kiyoshi Harada, ao definir a obrigação tributária como:

Uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pelo qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização.³¹

Vislumbra-se que, uma vez ocorrido o fato enquadrado na definição legal surge à obrigação tributária a qual, estabelece a submissão do sujeito passivo ao cumprimento da prestação exigida pelo ente político, independente da vontade do particular, pois trata de obrigação *ex lege*.

Diante disso, pode-se dizer que obrigação tributária é um vínculo jurídico entre o Estado e o contribuinte o qual, nasce da ocorrência da situação fática descrita na norma jurídica tributária. Ocorrência esta, que pode ser por meio de uma ação ou omissão do fato imponível.

Luciano Amaro elucida que:

A obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária.³²

³⁰ MACHADO, Hugo Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 141.

³¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 459.

³² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 245.

Em uma visão genérica, a obrigação tributária não difere da obrigação jurídica. Ambas possuem sujeito ativo, sujeito passivo e objeto, porém a obrigação tributária possui peculiaridades que lhe asseguram a autonomia, isto é, o objeto da obrigação tributária será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto uma prestação de dar, fazer ou não fazer de conteúdo voltado ao tributo.

A obrigação tributária é uma espécie de relação jurídica que se estabelece entre o Estado (sujeito ativo) e particular (sujeito passivo), a qual tem por objeto uma prestação de caráter patrimonial, em decorrência da legislação, face a ocorrência do suporte fático previsto na norma tributária.

Então, pode-se dizer que, a obrigação tributária é um liame jurídico instalado entre a entidade estatal (o fisco federal, estadual ou municipal), sujeito ativo, e a pessoa física ou jurídica, sujeito passivo, mediante o qual, aquele pode exigir deste, um determinado objeto, que tanto pode ser um pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, como uma prestação positiva ou negativa (obrigação de fazer ou não fazer), a partir da ocorrência da situação fática prevista no ordenamento jurídico tributário.

Assim, a obrigação tributária irradia efeitos para o mundo jurídico, sendo alguns de ordem objetiva, e outros, subjetiva. Com relação aos objetivos, podem ser mencionados o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, as formas e prazos de extinção da prestação tributária, além de outros que se vinculam a uma individualização técnica e material do tributo. De outra sorte, os de ordem subjetiva podem se resumir em dois: sujeito ativo e passivo, os quais serão objeto de estudo adiante.

Feitas estas considerações, passa-se à análise das espécies da obrigação tributária, obrigação tributária principal e acessória, nos termos disciplinados pelo Código Tributário Nacional.

2.2.1. Obrigação tributária principal

O artigo 113, do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo 1º, dispõe sobre a obrigação tributária principal, *in verbis*:

Art. 113: (...)

§ 1º: *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*³³

No uso de uma interpretação *ipsis litteris* do referido enunciado, depreende-se que no direito tributário, tanto o tributo quanto os respectivos juros e/ou multa é considerado obrigação tributária principal, pois o enquadramento da obrigação tributária como principal depende, exclusivamente, do seu conteúdo pecuniário.

Porém, tal redação tem sido alvo de críticas pela doutrina, devido a sua imprecisão científica, ou seja, a incorporação no conceito de obrigação tributária principal de algo que não é tributo, mas sanção de ato ilícito. Como aponta Paulo de Barros Carvalho:

É na segunda parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre os cânones da lógica. Para notá-la, não é preciso ter partes de bom jurista, muito menos promover estudos aprofundados de Direito Tributário. Basta acudir à mente com a definição de tributo, fixada no art. 3º desse Estatuto, em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo.³⁴

Conforme se analisou no estudo do conceito de tributo acima exposto, a multa corresponde exatamente o que o tributo, por definição legal, está compelido de ser, isto é, a sanção por ato ilícito. Contudo, a obrigação de adimplemento da multa tributária foi tratada pelo Código Tributário Nacional como obrigação tributária principal.

Tais censuras, não obstantes, são de cunho políticas legislativa, com o objetivo de alcançar o aperfeiçoamento técnico das normas jurídicas. Em regra, elas visam almejar a facilitação da compreensão.

Assim, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, uma vez que o fator determinante de tal obrigação é o conteúdo pecuniário da prestação.

Neste sentido, é o estudo do nobre mestre Luciano Amaro:

³³ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). Op. cit. p. 727.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 363-364.

O conceito estatuído pelo Código Tributário Nacional é, porém, mais amplo. O código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária).³⁵

Vale dizer, que a obrigação tributária principal é relação jurídica tributária estabelecida entre o ente político e o particular, por meio da ocorrência do fato gerador, a qual possui como objeto o adimplemento do tributo ou penalidade pecuniária, isto é, a obrigação de dar.

Sufraga a mesma opinião Hugo Brito Machado, ao mencionar que:

Toda e qualquer obrigação jurídica nasce com a ocorrência de um fato previsto em uma norma jurídica como capaz de produzir esse efeito. Assim, o surgir com a ocorrência do fato gerador nada nos diz se a obrigação é principal ou acessória. Ter por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, porém, é uma peculiaridade da obrigação tributária principal, como também é uma característica desta o extinguir-se juntamente com o crédito dela decorrente.³⁶

Logo, a obrigação principal se caracteriza como espécie de obrigação tributária que se instala entre o sujeito ativo (Estado) e o sujeito passivo (particular), tendo por objeto uma prestação de caráter pecuniário, pagamento de tributo ou de sanção, em face da ocorrência do fato impositivo previsto no ordenamento jurídico ou o seu não cumprimento. Porém, a sua exigibilidade ocorre com o lançamento do crédito, uma vez que confere à obrigação tributária a liquidez e certeza do crédito. E, por conseguinte, a obrigação tributária principal extingue com crédito dela decorrente.

2.2.2. Obrigação tributária acessória

Reza o art. 113, em seu parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional que: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”³⁷

Então, no âmbito tributário há dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. A primeira dessas

³⁵ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 247.

³⁶ MACHADO, Hugo Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 290.

³⁷ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). Op. cit. p. 727

espécies é conhecida por “obrigação tributária principal”, tendo como objeto a prestação pecuniária. Soltos ou gravitando em seu derredor está a segunda modalidade, obrigação tributária acessória, representada por múltiplas relações que prescrevem comportamento outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não-fazer, os quais estão pré-ordenadas a tonar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação de valores devidos a títulos de tributos.

É extremamente significativa a obrigação tributária acessória na composição da plataforma de dados que oferecem condições à constituição do fato jurídico tributário, pois a prestação atinente aos deveres formais é a base sobre a qual a formação do fato vai sustentar-se, isto é, o feixe de eventos realizado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária consubstanciará o alicerce comunicativo sobre o qual será produzida a norma tributária individual e concreta, que visa garantir a arrecadação do tributo.

A relação jurídica tributária entre o Estado e o particular requer, para o cumprimento da obrigação tributária principal, a satisfação de um conjunto de deveres formais adequados a arrecadação, fiscalização e controle da mesma. Este plexo de deveres atribuídos ao sujeito passivo da relação jurídica tributária recebe o nome de obrigação acessória. Sobre o tema, ensina Carrazza:

A relação jurídica tributária refere-se não só a obrigação tributária “*stricto sensu*”, como ao plexo de deveres instrumentais, (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu. (...) Todos estes deveres, repita-se, não possuem, em si mesmos, cunho patrimonial.³⁸

Assim, o plexo de providência que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos e que recebe a denominação de obrigação acessória, tem como objetivo precípua relatar os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinatórios. Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria.

Diante disso, verifica-se que os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo, pois por meio de sua observância depende a documentação no que diz respeito à pretensão impositiva.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 363-364.

Em outras palavras, as obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) correspondem os meios de fiscalização, bem como de arrecadação tributária disponível em favor do sujeito ativo da obrigação principal, para que este investigue e controle o recolhimento de tributos.

À mesma ideia filia-se Ricardo Alexandre:

A relação de acessoriedade, em direito tributário, consiste no fato de que as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação deste cumprimento (fiscalização).³⁹

Desse modo, as obrigações tributárias acessórias consistem em deveres instrumentais impostos ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, pertinentes em assegurar o interesse da arrecadação dos tributos ou da fiscalização, ou seja, são condutas requeridas ao particular, com a finalidade do correto cumprimento da obrigação tributária principal (pagamento dos tributos) no modo e forma exigidos no ordenamento jurídico.

Ademais, urge enfatizar que o tema obrigação tributária acessória é de grande debate no ordenamento jurídico, pois há juristas que não a definem como uma obrigação propriamente dita, uma vez que se verifica a ausência da transitoriedade e a patrimonialidade, requisitos *sine quo nom* na definição da obrigação.

Na teoria geral das obrigações, só pode ser definida como uma obrigação a relação jurídica transitória e patrimonial estabelecida entre os sujeitos. Isto porque a obrigação pressupõe a extinção por meio do seu cumprimento (prestação), daí sua transitoriedade. Da mesma forma, a relação obrigacional tem por requisito a patrimonialidade, de maneira que a prestação possa ser convertida em valor patrimonial.

Clóvis Beviláqua, idealizador do Código Civil de 1916 que vigorou no país durante quase 80 anos, definia a obrigação como:

Relação transitória de direito que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso, de alguém conosco juridicamente relacionado ou em virtude lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão.⁴⁰

³⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007. p. 259.

⁴⁰ BEVILÁQUA, Clóvis, apud MACHADO, Hugo Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 289. 2. v.

Washington de Barros Monteiro, no mesmo sentido, enfatiza a transitoriedade e a patrimonialidade. Define a obrigação como: “*relação jurídica de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor, e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo.*”⁴¹

Não é diferente a lição de Orlando Gomes, para quem os deveres laterais não podem ser enquadrados como obrigações em razão da extrapatrimonialidade:

Da obrigação propriamente dita devem distinguir-se os deveres que, embora tenham o mesmo perfil, caracterizam-se pela extrapatrimonialidade da prestação. Resultam de vínculos familiares. Conquanto sejam jurídicos, não se confundem com as obrigações, de conteúdo patrimonial.⁴²

Como se observa, a doutrina tradicional está arraigada no conceito de obrigação dotada dos requisitos da transitoriedade e da patrimonialidade, de modo que, em função dessa concepção da obrigação, os deveres previstos no art. 113, § 2º do CTN não poderiam ser definidos como obrigação na visão tradicional da doutrina.

Isto porque as obrigações acessórias não são transitórias, e sim permanentes, na medida em que sua prestação se prolonga no tempo. Vale dizer, a prestação de entregar os livros, de emitir notas fiscais, de tolerar a fiscalização estão sempre presentes na relação obrigacional tributária, de sorte que não se poderia classificar a obrigação acessória como transitória.

Por outro lado, ela é extrapatrimonial, pois sua prestação não é patrimonialmente auferida. Ou seja, não há valor econômico que mensure uma prestação de fazer ou deixar de fazer alguma coisa. É que emitir notas fiscais, informar o valor dos tributos gerados, tolerar a fiscalização e etc. são situações que não refletem um valor patrimonial.

Todavia, a doutrina foi evoluindo, de maneira que tais requisitos foram sendo flexibilizados e, até mesmo, dispensados por alguns juristas. Assim, tanto um como o outro requisito são dispensáveis, uma vez que a relação obrigacional não é necessariamente transitória, tampouco patrimonial.

Diante disso, o direito obrigacional não pode permanecer calcado nos requisitos da transitoriedade e da patrimonialidade para definir o instituto jurídico da obrigação.

⁴¹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 29. v. 4.

⁴² GOMES, Orlando. **Obrigações**. Atualizado por Edvaldo Brito. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.p. 37.

Ainda, vale salientar que a Constituição Federal delegou ao legislador complementar a estipulação de normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III, da CF). Por isso, o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, ao cumprir sua função estabelecida pelo constituinte de estabelecer normas gerais de direito tributário, considerou o previsto no art. 113, § 2º como uma figura obrigacional.

Com efeito, ao delegar à lei complementar, o constituinte permitiu a autonomia do legislador para suprir as lacunas deixadas pelo Texto Constitucional em matéria tributária. E o complemento levado a efeito pelo legislador se traduz no nosso Código Tributário Nacional, que estabelece a obrigação acessória como figura da relação jurídica obrigacional tributária.

Logo, a prestação positiva ou negativa imposta ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, com interesse de arrecadação ou de fiscalização dos tributos, é efetivamente uma obrigação tributária acessória.

2.3. Sujeito Ativo da Obrigação Tributária

Diante do conceito emitido da obrigação tributária principal e acessória, nota-se a figura do titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da referida prestação, isto é, o sujeito ativo.

Prescreve o art. 119, do Código Tributário Nacional que, “*sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento*”⁴³.

Com base no enunciado do artigo retro exposto, verifica-se que o sujeito ativo da obrigação tributária corresponde ao credor, este representado pela pessoa jurídica de Direito Público, Estado, o qual deve proceder à invasão no patrimônio do sujeito passivo, para a retirada compulsória de valores a título de tributos.

Contudo, há divergências doutrinárias acerca do conceito legal do termo sujeito ativo da obrigação tributária, pois parte alega que o texto “*competência para exigir*” conflita com o sistema constitucional, onde se alberga, no campo da competência tributária, a aptidão para instituir o tributo.

⁴³ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). Op. cit. p. 727.

Na verdade, a expressão “*titular da competência*”, disposta no mencionado artigo, não possui significado de criar, instituir lei, como preconiza o termo competência legislativa elencado na Carta Magna. Assim, o vocábulo competência do art. 119 do Código Tributário Nacional, reporta-se tão somente ao ato de exigir a satisfação da obrigação tributária.

Nesse sentido, menciona Leandro Paulsen:

Exigir. Não se trata, aqui, da competência tributária, que enseja a instituição de tributos, tampouco do destinatário do produto da arrecadação. O art. 119 do CTN cuida é de definir quem possui capacidade para figurar no polo ativo da relação tributária, como credor e, assim, fiscalizar, lançar, exigir, se necessário em juízo, a satisfação do crédito tributário.⁴⁴

Corroborando a lição acima, o Mestre Hugo Brito Machado ao dizer que:

Parece que essas dúvidas na interpretação do art.119 do Código Tributário Nacional decorrem de não se haver definido o que é competência para exigir o tributo. Confunde-se instituir com o exigir. E não se define adequadamente o que quer dizer exigir o tributo.⁴⁵

Dessa forma, não há possibilidade de haver correspondência entre a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da relação tributária, que é atribuída por lei.

Outra controvérsia doutrinária acerca do dispositivo em estudo diz respeito à expressão: “*persona jurídica de direito público*”. Tal controvérsia ocorre devido à contradição estabelecida entre a expressão e o sistema constitucional que, por sua vez admite a existência de entidades pública e privada na condição de credora da obrigação tributária.

Em sua lição, o Mestre Paulo de Barros Carvalho advoga o entendimento que, pessoas jurídicas de Direito Privado podem ser sujeito ativo da obrigação tributária, desde credenciadas à titularidade de direitos subjetivos. Veja:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidades políticas – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitado, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos,

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 290.

⁴⁵ MACHADO, Hugo Brito. Op. cit. p. 164.

como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem às entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas.⁴⁶

Assim, para o referido Autor, o mencionado dispositivo é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro, pois há mandamentos constitucionais que autorizam as pessoas titulares da competência tributária realizar a transferência da capacidade ativa, nomeando assim, outro ente, público ou privado, para figurar como sujeito ativo na relação jurídico-tributária.

Luciano Amaro adere o entendimento exposto, ao mencionar que:

Esse dispositivo (diga-se, a bem da verdade) está em sintonia com o art. 5º do Código Tributário Nacional, que pretendeu trancar o sistema tributário na trilogia imposto-taxa-contribuição de melhoria, cujos sujeitos ativos soem ser pessoas jurídicas de direito público. Na medida, porém, em que se incluam no sistema tributário outras exações que não correspondam a essas figuras (ou – na visão de certos setores doutrinários – na medida em que essas espécies compreendem os tributos parafiscais), a noção de sujeito ativo (como credor da obrigação tributária) há de ser compreensiva também das entidades de direito privado que tenham capacidade tributária ativa.⁴⁷

De acordo, com os ensinamentos do Doutor Autor, o artigo 119 do Código Tributário Nacional buscou sintonia com o ordenamento jurídico tributário, mais precisamente com o art. 5º, mas devido à aceitabilidade de outras espécies de tributos, tornou-se inviável a sua utilização, pois ao reduzir o credor, única e tão somente, às pessoas jurídicas de direito público, o mesmo suprimiu uma gama enorme de possíveis sujeitos ativos da relação jurídico-tributária.

Então, a identificação do sujeito ativo da obrigação tributária deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência. Ao buscar no vínculo estabelecido, será possível constatar que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária pode ter apenas capacidade tributária ativa ou capacidade e competência tributária.

Assim, o sujeito ativo da obrigação tributária pode ser tanto a entidade que recebeu a capacidade tributária ativa por meio da delegação quanto o ente detentor da competência tributária, ou seja, União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 369.

⁴⁷ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 177.

Porém, a questão não é pacífica, uma vez que parte da doutrina alega posição contrária aos ensinamentos expostos acima ao afirmar que, o sujeito ativo da obrigação tributária somente pode ser pessoa jurídica de direito público. Como defensor dessa posição, destaca-se o ilustre mestre Hugo Brito Machado:

Há quem sustente que o sujeito ativo da obrigação tributária pode ser uma pessoa jurídica de direito privado, e até mesmo uma pessoa física. O art. 119 do CTN estaria revogado, ou seria inconstitucional. Mas não nos parece que seja assim. Na verdade, só as pessoas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária. Não se há de confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativa em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência da condição de sujeito ativo.⁴⁸

Dito isso, o sujeito ativo da obrigação tributária está reduzido às pessoas jurídicas de direito público. Porém, a função arrecadar ou fiscalizar os tributos pode ser atribuído à pessoa jurídica de direito privado que, por sua vez possuem titularidade para aplicar o produto da arrecadação tributária no desenvolvimento de atividades públicas.

Embora não há unanimidade em umas das correntes doutrinárias acima mencionadas, os argumentos pela impossibilidade de sujeição da pessoa jurídica de direito privado no polo ativo da obrigação tributária possuem maior consistência, pois, com base no conceito legal de tributo, somente pessoas jurídicas de direito público exercem atividade administrativa vinculada, que é imprescindível na cobrança e na fiscalização dos tributos.

É certo que uma pessoa de direito privado pode receber a atribuição de arrecadar tributo e ser destinatário do mesmo, mas isto não a qualifica como sujeito ativo da obrigação tributária, por lhe faltar a competência para exigir o cumprimento da prestação.

Neste sentido, as pessoas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover a execução fiscal, haja vista que no ordenamento jurídico referidas pessoas não dispõem de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como Dívida Ativa na Fazenda Pública e, assim, criar o título executivo extrajudicial legalmente hábil para instituir a inicial da execução.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 186

Assim, de acordo com a corrente doutrinária defendida por Hugo Brito Machado, o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, União, Estado, Distrito Federal e Municípios, uma vez que somente os entes políticos são permitidos constituir o crédito tributário.

2.4. Sujeito Passivo da Obrigação Tributária

Como sabido, obrigação tributária é a relação jurídica em virtude da qual, o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar valores ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer, tolerar algo no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, e o Estado, por seu turno, no uso da legislação, tem o direito de constituir o crédito tributário em desfavor do particular.

Constata, assim, que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, que deve, em função da legislação, prestar ao Estado, sujeito ativo, o objeto da obrigação.

A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho define o sujeito passivo da relação jurídica tributária como:

pessoa - sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.⁴⁹

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária, principal ou acessória, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Segundo o art. 121, do Código Tributário Nacional, *o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

Em consonância, o legislador pátrio, no parágrafo único, incisos I e II, do art. 121, do Código Tributário Nacional, buscou identificar o sujeito passivo da obrigação tributária principal a partir da definição de duas espécies de sujeitos passivos: contribuinte e responsável, a saber:

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

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 368.

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁵⁰

Nessa conjectura, o contribuinte é a pessoa que está relacionada pessoal e diretamente com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. É denominado, portanto, de sujeito passivo direto. No direito societário refere-se à sociedade.

O responsável, por sua vez, apesar de não estar revestido da condição de contribuinte, encontra-se vinculado a relação jurídico-tributária, em decorrência de determinação legal. Devido a isso, é denominado de sujeito passivo indireto. No âmbito do direito societário refere-se ao diretor, gerente ou representante legal, ou seja, aquele que tem poder de gestão na sociedade.

Na mesma vertente, menciona o Mestre Luciano Amaro:

Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto, foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em principais ou acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória.⁵¹

Leonardo Nunes Marques corrobora ao mencionar que:

Com efeito o ordenamento tributário pátrio coloca como possíveis sujeitos passivos da obrigação tributária tanto o realizador do evento suficiente ao nascimento da relação jurídica, quanto outros que a legislação entendeu por bem fazer arcar com o ônus do pagamento do tributo, seja por razões de comodidade ou facilidade de fiscalização, seja por garantia do recebimento do crédito, seja por outros vários motivos.⁵²

Destarte, o parágrafo único, do citado artigo, busca definir, em seus incisos, as referidas espécies do sujeito passivo, contribuinte e responsável, as quais, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento do tributo.

Com relação ao sujeito passivo da obrigação acessória, dispõe o art. 122, do Código Tributário Nacional que, “*sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto*”.

⁵⁰PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). Op. cit. 727.

⁵¹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 218.

⁵² MARQUES, Leonardo Nunes. **A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o Novo Código Civil**. In. Revista dialética de direito tributário, n.º 111. São Paulo: Dialética, dez. 2004. p. 62.

Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada a fazer, a não fazer ou tolerar uma gama de deveres no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, isto é, cumprir com os componentes da obrigação principal. É a pessoa, que a legislação tributária atribui deveres diversos do dever de pagar tributo.

Assim, o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, de quem se exige o cumprimento do objeto da obrigação tributária que, por sua vez, divide-se nas espécies: principal e acessória. Obrigação principal é o pagamento da quantia apurada por força da incidência da regra-matriz de determinado tributo, bem como a multa imposta pelo descumprimento de obrigação legal. Obrigação acessória, por seu turno, é o fazer ou não-fazer a que a pessoa indicada em lei estiver obrigada a cumprir. Seu descumprimento, contudo, gera obrigação pecuniária a qual o CTN outorga natureza de obrigação principal (vide § 3º do art. 113 do CTN).

Com isso, nota-se que sujeito passivo da obrigação tributária principal é aquela pessoa, natural ou jurídica, que estiver obrigada ao pagamento da obrigação principal (tributo) ou secundária (penalidade pecuniária). Pode o sujeito passivo de a obrigação principal ser *contribuinte*, quando estiver intimamente ligado à ocorrência da hipótese descrita no antecedente da norma jurídica tributária, e *responsável*, quando, mesmo sem ter relação íntima com a situação descrita como fato imponível, estiver obrigado ao pagamento por força de disposição expressa de lei.

Na mesma linha, sujeito passivo da obrigação tributária acessória é aquele obrigado ao cumprimento de obrigações que não constituam um pagar, mas sim um fazer ou não-fazer determinado em lei.

Não obstante, as elucidações doutrinárias esposadas acima sobre as espécies de sujeito passivo, o contribuinte e responsável, faz-se necessário um estudo particularizado das referidas classificações, haja vista a complexidade do tema.

2.4.1. Contribuinte

Segundo o autor Luciano Amaro:

O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. Essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um ato do contribuinte, mas sim a uma situação na qual se encontra (ou com o qual se relaciona) o contribuinte.

É por isso que a figura do contribuinte (como devedor de tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato

gerador. (...) Posto o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha “realizado” ou “praticado”. Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte.⁵³

Então, de acordo com o referido ensinamento, contribuinte é a denominação dada ao sujeito passivo da obrigação tributária principal, que materializou o fato prescrito na norma tributária, bem como originário de uma situação na qual se encontra.

Para Kiyoshi Harada, “*contribuinte é o sujeito passivo natural, isto é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária*”.⁵⁴ Neste sentido, nota-se que o enfoque econômico dado pela doutrina clássica não está presente no estudo do autor, isto é, na clássica dicotomia da sujeição passiva tributária, o sujeito passivo direto é aquele que se beneficia economicamente com o fato jurídico tributário, mas para o dito doutrinador, contribuinte é quem realiza o fato jurídico previsto na norma jurídica tributária, pois é dada importância à relação estabelecida com o fato que desencadeou na incidência da norma tributária.

Tal e o ensinamento do autor Aliomar Baleeiro ao mencionar que, “*o contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto lei*”.⁵⁵

Observa-se que, contribuinte corresponde à pessoa que praticou a situação descrita na hipótese tributária, aquele a quem pode ser imputada à autoria e a titularidade do fato jurídico tributário, isto é, sujeito passivo que possui relação direta e pessoal com a norma tributária.

Neste contexto, a verificação do contribuinte é possível por meio da associação do fato jurídico com o seu autor, ou seja, a identificação do contribuinte está adstrita à realização do aspecto material da norma tributária, mas para uma averiguação precisa requer-se, ainda, que o vínculo seja pessoal e direto com fato imponível.

O art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional corrobora com o disposto ao esclarecer que, contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, que possui relação direta e pessoal com a situação do respectivo fato gerador.

Assim, a relação pessoal e direta é imprescindível para a caracterização do contribuinte, pois significa a necessária presença do sujeito passivo na situação que

⁵³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. Op. cit. 220

⁵⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 462.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 721.

constitui o fato gerador. Ele deve participar pessoalmente e estar diretamente relacionado com o acontecimento fático que compõe o fato gerador, ou seja, deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos.

2.4.2. Responsável

Conforme retro exposto, contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, que possui relação direta e pessoal com a hipótese tributária. Todavia, o legislador buscou estabelecer situações, nas quais terceiros, sem dispor da condição de contribuinte, viessem ser compelidos a cumprir com a prestação tributária.

Verifica-se que, a presença do responsável como sujeito passivo da obrigação tributária traduz em uma modificação subjetiva no polo passivo da relação jurídico-tributária, uma vez que esta posição seria, naturalmente, ocupada pela figura do contribuinte.

O art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional define o responsável como sendo o sujeito passivo da obrigação principal que, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado ao cumprimento da prestação, em virtude de disposição expressa de lei.

Então, de acordo com o citado artigo, o responsável, ao contrário do contribuinte que possui relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária, é terceiro na relação jurídica, porém devido imposição legislativa, o mesmo está submetido a satisfazer a prestação tributária.

Contudo, cumpre ressaltar que não é permitido ao legislador designar qualquer terceiro como responsável tributário, haja vista que o art. 128, do Código Tributário Nacional estipula regras e complementa o inciso II, do parágrafo único, do art.121, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁵⁶

⁵⁶ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos; CÉSPEDES, Livia (colab). Op. cit. p. 128.

Nota-se que, o legislador dispõe sobre a possibilidade de deslocar a exigibilidade do tributo para terceiro, mas para ocorrer tal redirecionamento de responsabilidade, o artigo requer como requisito a vinculação entre o responsável e o fato imponível.

Assim, por meio da dicção do artigo 128 do Código Tributário Nacional, constata a situação em que também será atribuída a qualidade de responsável tributário a terceira pessoa. No entanto, não se pode olvidar que só a lei pode atribuir a alguém a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, seja na condição de contribuinte, substituto tributário ou responsável.

Sendo assim, a responsabilidade de terceiro pelo crédito tributário deve ser atribuída, por meio de lei, a quem tenha relação com o fato gerador da respectiva obrigação, porém não é permitida uma vinculação pessoal e direta, pois se assim fosse, configuraria a figura de contribuinte.

A responsabilidade tributária deve ser entendida como um instituto excepcional, pois se trata de situação em que o legislador define, por meio de lei, o sujeito passivo da relação tributária como sendo pessoa que não praticou o fato gerador, porém está obrigado a cumprir com a prestação.

Em suma, diz-se responsável a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com a hipótese tributária, é obrigada a satisfazer a prestação tributária, em decorrência de disposição expressa por lei, bem como do vínculo entre a terceira pessoa e o fato gerador.

No uso de outra nomenclatura, entretanto obtendo à mesma conclusão auferida acima, Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua lição, estabelece a seguinte divisão quanto ao sujeito passivo da relação jurídico tributária: sujeito passivo direto, contribuinte, e sujeito passivo indireto, o responsável, ao mencionar que:

A falta de técnica provoca uma enorme confusão na doutrina e na jurisprudência. Está claro que o sujeito passivo direto por fato gerador alheio ostenta um status jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de tributo alheio. No caso desses responsáveis, a obrigação é de pagar tributo de outrem. Ocorre, assim, que a lei transfere preexistente obrigação em razão de fatos diversos (cláusulas legais de sub-rogação passiva). Dá-se uma sucessão, *mortis causa* ou *inter vivos*, decreta-se uma falência, obrigando-se a massa falida, imputa-se ao tutor, curador, tabelião, pai, representante legal, em caso de omissão, o dever de pagar tributo alheio (do tutelado, curatelado, filho ou representado).⁵⁷

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 605

E, arremata:

Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar. Há, portanto, alteração no esquema dos obrigados (o que não ocorre na sujeição passiva direta dita “por substituição”). Todos os responsáveis - na sujeição passiva indireta - ficam obrigados a um dever de pagar tributos que, originalmente, por força de lei, era do sujeito passivo direto. A este tipo de sujeição passiva indireta a doutrina a denomina sujeição passiva por transferência (por isso que se dá uma “transferência” de responsabilidade).⁵⁸

Nesta ideia, filia-se o ilustre tributarista Hugo Brito Machado:

Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.⁵⁹

Desta forma, a diferença entre contribuinte e responsável encontra-se na vinculação com o fato gerador, enquanto o contribuinte apresenta uma relação direta com o referido fato imponível, o responsável se mostra indiretamente vinculado a este, por questão legislativa.

Ainda, cumpre mencionar as diferentes técnicas de atribuição de responsabilidade existente no Código Tributário Nacional, quais sejam: a responsabilidade por substituição, por sucessão e de terceiros.

Costuma a doutrina tributarista, enquadrar a responsabilidade por sucessão como espécie do gênero “responsabilidade por transferência”, pois é possível verificar, anteriormente, a nítida existência do contribuinte e, em outro momento, na ausência deste ou na impossibilidade de inadimplemento da prestação, a imputação da responsabilidade ao sucessor.

Nesse sentido, é a lição de Edílson Carlos Fernandes ao mencionar que:

A responsabilidade por sucessão talvez seja o caso clássico de responsabilidade por transferência, haja vista que o contribuinte (sujeito passivo direto), ao menos por um lapso temporal, foi perfeitamente identificável e passível de cobrança por parte da Administração Tributária; porém, após o acontecimento de algum fato econômico ou jurídico, a

⁵⁸ Idem, p. 608

⁵⁹ MACHADO, Hugo Brito. Op. cit. p. 423.

responsabilidade tributária foi atribuída (transferida) a outra pessoa, sempre ligada à ocorrência do fato gerador.⁶⁰

Nota-se que, embora haja contribuinte (sujeito passivo direto) na relação jurídico-tributária, a responsabilidade pelo cumprimento da prestação tributária pode ser transferida para outra pessoa, devido situações fáticas, entretanto, de acordo com os preceitos do art. 128, do Código Tributário Nacional, é necessário que o terceiro tenha vínculo com respectivo fato imponível.

Corroborando o entendimento exposto, o Mestre Luciano Amaro ao lecionar que:

A sucessão, como modo de transferência da obrigação tributária, também não oferece dificuldades maiores. Extinta uma pessoa jurídica ou falecida uma pessoa física, que ocupavam posições passivas numa relação tributária, a pessoa sucessora passa a responder pela obrigação.⁶¹

Fica claro que na responsabilidade por sucessão, o sujeito passivo, contribuinte, pratica o fato gerador, figurando assim no polo passivo da relação jurídico tributária. Contudo, em razão de um fato superveniente, ocorre a modificação da responsabilidade, a qual passa a ser exclusivamente do “transferido”.

Na substituição tributária, o substituído, ou seja, aquele que praticou o fato gerador, não figura no polo passivo da relação jurídico tributária. O substituto desde já, figura no polo passivo e na formação do vínculo obrigacional.

Nesse sentido, ensina Luciano Amaro ao dispor que:

O substituto legal tributário é a figura bem definível e comum na prática legislativa. Por diversos motivos, em certas situações, o legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado (p. ex., a pessoa que aufera renda, em relação ao fato gerador do imposto de renda) e põe, como sujeito passivo, um substituto.⁶²

A substituição tributária, ao contrário do que ocorre na responsabilidade tributária por transferência, a qual se tem ao menos duas pessoas diferentes trafegando pelo polo passivo da relação obrigacional tributária em momentos distintos, o substituto é sujeito passivo originário.

Na substituição, uma única pessoa figura no polo passivo da relação jurídico-tributária, mas essa pessoa, conforme dito, não será aquela que praticou o fato gerador e sim o substituto. A doutrina, ainda, classifica a responsabilidade por substituição em

⁶⁰ FERNANDES, Edílson Carlos. Responsabilidade tributária. In. MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 247-248.

⁶¹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 300

⁶² Ibidem, p. 300.

subespécies: responsabilidade por substituição progressiva e responsabilidade por substituição regressiva.

Cabe ressaltar que, para certa controvérsia doutrinária a respeito destas subespécies, sendo que tal celeuma é pouco relevante para os fins do presente trabalho, razão pela qual não será aqui pormenorizada.

Por fim, o Código Tributário Nacional reservou para os arts. 134 e 135 a responsabilidade de terceiros, nos casos em que, constata a impossibilidade de exigir o cumprimento da prestação tributária do contribuinte, bem como verificado a prática de ato omissivo ou comissivo, pois a responsabilidade do terceiro se conecta aos atos em que este tenha intervindo ou casos de omissões pelas quais for responsável.

Assim, feitas as distinções iniciais da responsabilidade tributária, porém sem comentários sobre a responsabilidade por infrações, pelo simples fato de não ser considerado responsabilidade tributária, passa a conferir ênfase a este tão debatido tema em matéria de responsabilidade, qual seja, determinar o alcance do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, e assim saber em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários da sociedade limitada.

CAPÍTULO III

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1. Responsabilidade Tributária do Sócio-gerente.

Após a explanação exposta, chega-se ao cerne do presente trabalho, o instituto da responsabilidade tributária, aplicado aos sócios da sociedade limitada em relação aos créditos da obrigação tributária.

Trata-se de um assunto extremamente controverso tanto na doutrina quanto na Jurisprudência, uma vez que a legislação aplicada mostra-se de forma simples e genérica e, com isso, a jurisprudência é recalcitrante, sugerindo que há campo inexplorado sobre o tema, o que faz ser preenchido pelo desenvolvimento teórico.

A *priori*, serão analisadas duas questões de suma importância quanto à responsabilização dos sócios pelos créditos da obrigação tributária resultante de atos praticados com excesso de poder ou ilegais, as quais são: a forma de responsabilização, se subsidiária, solidária ou substantiva e a qualificação do tipo de responsabilidade no que atine à conduta praticada.

Para chegar a tal desfecho, parte-se da regra que, contribuinte é aquele que praticou o fato jurídico-tributário, quem tem o dever jurídico de realizar a prestação, no entanto, em face da inadimplência por parte do destinatário constitucional tributário e considerando-se o sem-número de óbices que o sujeito ativo encontra no seu propósito de receber o *quantum* objeto da obrigação tributária, o legislador complementar instituiu hipóteses de “responsabilidade” no Código Tributário Nacional, com o objetivo de incrementar a arrecadação dos tributos, o que fez atribuir a terceiro a condição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Dentre os responsáveis tributários estão, conforme regra veiculada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, os quais, na forma prescrita, respondem pessoalmente pelos

débitos tributários da mesma, quando o inadimplemento da prestação tributária decorrer de atos que tenham sido praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, *in verbis*:

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

(...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.⁶³

Conforme se retira do enunciado do referido artigo, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos, correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Porém, reina dissenso entre os doutrinadores quanto ao tipo característico de responsabilidade do diretor, gerente ou administrador, segundo o art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Alguns entendem tratar-se de reponsabilidade por transferência, outros defendem cuidar-se de responsabilidade por substituição.

Entre os doutrinadores, que defende a responsabilidade contida no inciso III, do art. 135, do Código Tributário Nacional como sendo de substituição, destaca-se o entendimento de Baleeiro ao mencionar que o caso, diferentemente do anterior (refere-se à responsabilidade de terceiro, prevista no art. 134 do CTN), não é apenas de solidariedade, mas de reponsabilidade por substituição.⁶⁴ As pessoas indicadas no art. 135 passam a serem as responsáveis em vez de contribuintes.

Em sentido semelhante, dispõe Martins:

Com efeito, se definiu o legislador a responsabilidade como pessoal, é porque pretendeu indicar, apontar aquela pessoa que deveria suportar o ônus infracionário, vale dizer, aquele que em lei elencada, deveria responder pelo mal praticado. É evidente que, se pretendesse o legislador criar responsabilidade solidária ou supletiva, deveria a esta condição menção fazer, como, de resto, o fez no artigo 134. Deve-se notar que tanto foi a intenção do legislador criar para um campo a responsabilidade substitutiva (art. 135) e para outro aquela solidária (art. 134), que ajustou as expressões adequadas para cada caso, graduando a relevância da participação da pessoa em função do mal praticado, ou seja, através de responsabilidade solidária nos casos de culpa e de pessoal nos casos de dolo.⁶⁵

⁶³ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). **Vade Mecum**. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 729.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar 1999 *apud* GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 35.

⁶⁵ MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 34.

Verifica-se, que a responsabilidade tributária, nesta circunstância, é diretamente dos administradores, liberando, assim, a pessoa jurídica da obrigação. A responsabilidade torna-se, portanto, pessoal e exclusiva dos representantes da pessoa jurídica de direito privado, mas isto somente ocorrerá quando ficar provado que foi praticado atos com excesso de poder, infração á lei, contrato social ou estatuto, no período de gerência, ou seja, em caso de ação realizada com má-fé, tendo o intuito de lesar o fisco. Caso estas condutas não tenham sido comprovadas, a responsabilização pelo pagamento do tributo não pode persistir.

Vianna Vaz perfilha os ensinamentos acima, ao sustentar que:

Tendo em vista a atuação com excesso de poderes, a infração da lei, do contrato social ou dos estatutos (prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação), a norma jurídica determina que fique no pólo passivo da obrigação o agente, vale dizer, a obrigação nunca surgiu contra a sociedade (que, na verdade, praticou o fato gerador), mas sim contra o agente. Nestes casos, a obrigação tributária já nasce contra aqueles que atuaram ‘com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos’, caracterizando a substituição.⁶⁶

Como consequência pela prática de atos qualificados no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional tem-se o adimplemento dos créditos das obrigações tributárias a qual, surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador, isto é, são as próprias pessoas indicadas no inciso, III, do artigo 135 do CTN que praticam o fato gerador porquanto o fazem, embora investidos da entidade jurídica, em nome próprio. São, destarte, sujeitos passivos originários, uma vez que o artigo em vista trata de responsabilidade por substituição.

Então, a relação jurídico-tributária surge em desfavor de terceiros, mas isto ocorre quando constatada a prática de ato, ou de fato, eivado de excesso de poderes, ou com infração de lei, contrato social ou estatuto realizado. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo em estudo estende-se, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis, previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado).

Nesse sentido, leciona Kiyoshi Harada:

⁶⁶ VAZ, José Otávio de Vianna. **Responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 120.

Exatamente porque a responsabilidade é pessoal em todos os casos elencados no art. 135 o crédito tributário deve, necessariamente, resultar de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Em todas essas hipóteses, ocorre a responsabilidade por substituição e não apenas responsabilidade solidária estritamente no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, como nos casos elencados no artigo antecedente.⁶⁷

Corroborar com a argumentação o Mestre Luciano Amaro:

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta estaria agindo o terceiro), ao dispor no sentido de que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art.131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”. Não se trata, portanto, de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, “pessoalmente”.⁶⁸

No caso, constata-se que, a caracterização da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por diretores de pessoa jurídica de direito privado torna-os responsáveis pelos créditos tributários.

Nessa linha de raciocínio, dispõe a explanação de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Em suma, o art. 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é obvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstos no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e diretores, gerentes e representados de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem por razão em ser rigoroso, já que todos responsáveis terão agidos sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que terem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.⁶⁹

Em suma, trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros. A responsabilidade é inteiramente dos terceiros, liberando dependentes e representados, isto é, a responsabilidade passa a ser pessoal e plena desses terceiros, ao procederem com ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária de terceiros**. Jus Navigandi. Teresina, ano 15, n. 2722, 14 dez. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/18031>>. Acesso em: 17 set. 2011.

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 317.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 628

Isto se confirma no seguinte precedente do STJ que, por sua vez, já se posicionou sobre a matéria na sistemática de recursos repetitivos. No caso analisado pela corte, o contribuinte recorria de decisão que determinou o redirecionamento da execução fiscal movido contra sua empresa, alegando que a pessoa jurídica havia oferecido bem imóvel à penhora, fato este que impediria o Fisco adentrar no patrimônio do sócio-gerente antes de executado o patrimônio da entidade jurídica. A Corte entendeu, todavia, que o artigo 135 do CTN trata de responsabilidade pessoal, pelo que haveria uma exclusão da responsabilidade dos contribuintes, imputando-a exclusivamente às pessoas elencadas nos incisos do artigo 135. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. (...)7. A dicção do *caput* do art. 135 do CTN deixa entrever que a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de natureza **pessoal**, *verbis*: (...)**10**. Deveras, **o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária** (*in casu*, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN. (...) **12**. A responsabilidade por subsidiariedade resta conjurada e, por conseguinte, o benefício de ordem que lhe é característico (artigo 4º, § 3º, da Lei 6.830/80), o qual é inextensível às hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro (consectariamente, excluindo a do próprio contribuinte), em razão do princípio da especialidade (*Lex specialis derogat generalis*), máxime à luz da Lei de Execução Fiscal encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias.⁷⁰

Ressoa evidente que, os diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, em princípio, não são pessoalmente responsáveis pelos débitos tributários destas, mas em caso de atos praticados com excesso de poder ou violação de lei, do contrato ou do estatuto haverá a responsabilização daqueles.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também se posiciona neste sentido:

⁷⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp. n° 1.104.064/RS .Relator: Min Luiz Fux. 1º Turma, DJ de 14.12.2010. Disponível em:< <http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 28 set. 2011.

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.

1. Esta Corte fixou o entendimento que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Entretanto, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.⁷¹

2. Recurso improvido. (grifo do autor).

Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado são responsáveis, por substituição, pelos créditos da obrigação tributária quando, praticado atos em desacordo com a lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Data máxima vênia, aos ensinamentos dos Ilustres Doutrinadores retro citados e as Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, porém parece não ser essa a *ratio legis* ao imputar responsabilidade ao diretor ou administrador da pessoa jurídica de direito privado.

O que a norma do art. 135, III, visa é a garantia de solvência do crédito tributário, imputando ao terceiro a responsabilidade pelo adimplemento do tributo. Sendo assim, não se vê sentido na exclusão da responsabilidade originária do contribuinte, pois se assim fosse, poderia significar a diminuição da garantia de solvência do crédito tributário.

Importa considerar, ademais, que a responsabilidade por substituição, para implicar, como menciona seus defensores, a exclusão da responsabilidade do contribuinte, necessitaria de norma expressa nesse sentido, uma vez que o princípio da legalidade rege o Direito Tributário, sendo assim, é imprescindível norma clara de exclusão.

Nesse contexto, Hugo de Brito pondera que a lei diz diretores, gerentes ou representantes são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. Por meio disso, constata-se que, a exclusão da responsabilidade da sociedade teria de ser expressa. E conclui:

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 586. 085/PR. Relator: Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJ de 06. 09.04. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 28 de set. 2011.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculado 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'. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.⁷²

Gurgel de Faria, após salientar a existência de entendimentos no sentido do caráter substitutivo da responsabilidade do terceiro, prevista no art. 135, III, do CTN, esclarece que não pensa do mesmo modo e expõe que:

A responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir às infrações, nos casos devidamente previstos no art. 137, a ser estudado *infra*. Mas quanto ao tributo em si, não vejo como excluir os contribuintes da solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes. Como se admitir, por exemplo, que uma empresa deixe de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados (questão que, embora controvertida, vem sendo admitida na jurisprudência como hipótese de infração da lei) e que, por tal motivo, apenas o diretor financeiro que deixou de fazer o recolhimento seja responsabilizado, olvidando-se qualquer obrigação da empresa?

Inúmeros outros exemplos poderiam ser dados para se demonstrar o equívoco da ideia. Vejamos mais um: em uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, inscreve-se cláusula em contrato dispondo que qualquer aquisição de imóvel apenas poderá ser feita com a anuência e assinatura de dois sócios da empresa. Desrespeitando a regra, um sócio-gerente compra um prédio para instalar a nova sede. Em razão disso, teria ele que arcar sozinho com o Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis?

Creio que o caminho não seja esse. A se pretender a exoneração, certamente o legislador a faria de forma expressa. Assim não tendo laborado, não há como se alcançar a ilação pretendida por alguns, de modo que a responsabilidade do contribuinte subsiste, de forma solidária, com a dos terceiros apontados no preceptivo.⁷³

Segundo os ensinamentos retro expostos, observa-se que, no art. 135, III, do Código Tributário Nacional ocorre o fenômeno da transferência da obrigação tributária a qual, surge da ocorrência de um fato gerador praticado por quem é qualificado pela lei como contribuinte, sendo, porém, imputado ao terceiro, qualificado como responsável,

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 154.

⁷³ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 536.

pela legislação, caso verifica a impossibilidade de adimplemento. Essa transferência não implica a substituição do contribuinte pelo responsável.

Amaro de Souza corrobora os ensinamentos supracitados, ao salientar que:

Quando a legislação fala em responsabilidade, ou que serão responsáveis, implicitamente está afirmando que essa mesma responsabilidade vai recair sobre obrigação tributária já existente. Nem teria sentido falar em responsabilidade e obrigação ao mesmo tempo, pois, se para ser responsável precisa-se estar vinculado à obrigação, como já foi exposto, não seria então, responsável, mas apenas contribuinte (art. 121, par. único, I e II, do CTN).

(...)

Portanto, aqui trata-se de transferência de obrigação já existente e não do nascimento dessa obrigação, que são figuras distintas. A infração prevista no art. 135 nada tem a ver com o nascimento da obrigação transferida, muito embora possa ser capaz, em alguns casos, de gerar nova obrigação tributária, mas essa última já não seria transmitida ou transferida, seria obrigação nova e originária e, em relação a esta, não seja o infrator *mero responsável tributário*, mas sim contribuinte direto ou originário, pois com isso não assume obrigação de outrem, fica sujeito à obrigação própria a que deu causa.

⁷⁴

Lição, acompanhada por Zelmo Denari ao dizer:

O nexos de solidariedade entre o contribuinte e o responsável uma das características mais marcantes dessa espécie de sujeição passiva. No rigorismo terminológico de nossa disciplina, responsável é o terceiro obrigado ao pagamento do imposto, em caráter solidário e subsidiário, na impossibilidade de seu cumprimento pelo contribuinte originário. Por isso, Tesoro designa tal tipo de sujeito passivo como titular de uma obrigação tributária em via subsidiária.⁷⁵

Assim, concebe-se que, a imputação de responsabilidade ao terceiro, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, não implica substituição, isto é, não exclui a responsabilidade originária da sociedade contribuinte. A realização de ato eivado de excesso de poder ou ilegal de diretores, administradores ou gerentes não afasta a presença do contribuinte, haja vista que possui relação direta e pessoal com o fato previsto na lei tributável.

Ademais, outro aspecto de maior relevância do artigo 135 do Código Tributário Nacional é o que o difere, substancialmente, da imputação de responsabilidade prevista no artigo 134, isto é, a responsabilização dos diretores e gerentes condicionada a atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A imputação da responsabilidade ao terceiro deriva, portanto, da presença de provas quanto à conduta maliciosa deste, ou seja, a comprovação do propósito de

⁷⁴ SOUZA, Gelson Amaro de. **Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal**. 2. ed. rev. atual. e ampl. Ribeirão Preto: Nacional de Direito, 2001. p 91

⁷⁵ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 221

prejudicar o fisco, ao verificar a prática de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato social.

Assim, pode-se dizer que, conforme extrai do enunciado do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou, ainda mais, a prática de ato ilícito é condição *sine quo non* para a caracterização da espécie, responsabilização de terceiros.

Embora, não verifica no Diploma Legal especificação quanto ao ilícito cometido pelo diretor ou gerente de pessoa jurídica de Direito Privado, mas por meio de uma interpretação ampla, defendida por alguns doutrinadores, o ato abarcaria, inclusive, a existência de débito fiscal inadimplido, uma vez que configura descumprimento ou “infração à lei”, pois toda obrigação fiscal corresponde a uma obrigação *ex lege*.

Porém, não é este posicionamento predominante tanto no nível doutrinário, quanto na Jurisprudência, pois, adotou-se a linha de interpretação restritiva e lógica, no sentido de que, para a devida configuração do caso em tela, faz-se necessário a comprovação da conduta dolosa do diretor e gerente da pessoa jurídica de Direito Privado.

Segue, neste sentido a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.⁷⁶

Corroborar o posicionamento acima Luciano Amaro:

Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que frequentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador.⁷⁷

Não se trata, portanto, de responsabilidade decorrente de atos culposos, a qual já é regulada pelo artigo 134, e sim de responsabilidade por atos ou omissões dolosas. Por

⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 628.

⁷⁷ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 317.

tal razão, os sócios das pessoas jurídicas, por exemplo, não podem alegar que sua responsabilização deverá ser restrita ao valor de sua cota social, pois, ao contrário, será ilimitada.

Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se posiciona neste sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ICMS - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - SÓCIOS DE SOCIEDADE POR QUOTAS - RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA - ART. 135, III, CTN.

I - A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato.

II - Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não "infração legal" deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa.

III - Não comprovado os pressupostos para a responsabilidade solidária do sócio da sociedade de responsabilidade limitada há que se primeiro verificar a capacidade societária para solver o débito fiscal, para só então, supletivamente, alcançar seus bens.

IV - Recurso Especial a que se dá provimento. (grifo nosso).⁷⁸

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

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

(...)

4. Recurso especial parcialmente provido. (grifo nosso).⁷⁹

Assim, nota-se que, o fator determinante, para fins de responsabilização com fulcro no art. 135 do Código Tributário Nacional, é saber o conteúdo das qualificadoras, isto é, o que vem a ser excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto, tema que será analisado no próximo tópico, à luz da jurisprudência do STJ.

Cumprido salientar, ainda, que pela dicção do sobredito dispositivo legal, compreende-se que a responsabilidade fiscal não incide na simples condição de sócio, mas sim, na de administrador, gerente ou diretor da sociedade limitada. A imputação

⁷⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 121.021/PR. Rel. Min. Nancy Andrighi, 2ª Turma, DJ de 11/09/2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 01 de nov. 2011.

⁷⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 801.659/MG. Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ de 20.04.2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 01 de nov. 2011.

legal atinge tão-só os administradores da sociedade. Por conseguinte, o sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência da sociedade.

Nesse caso, os gerentes ou administradores de pessoa jurídica de direito privado responde na condição de administrador. Por outro giro, se a administração é exercida por sócio, ele responde na condição de sócio e administrador. Na qualidade de sócio, a responsabilidade será definida consoante o regimento pertinente do tipo societário. Já a responsabilidade do administrador será apurada de acordo com o preceito do art. 135 do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência da Superior Corte de Justiça já uniformizou o entendimento que somente sócio-gerente, diretor, administrador ou equivalente, responde pessoalmente em caso de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Em destaque:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI. REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 07/STJ. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que desproveu o agravo de instrumento da agravante.
2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.
3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal.
4. “A responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.” (AgReg no AG nº 246475/DF, 2ª Turma, Relª Minª. NANCY ANDRIGHI, DJ de 01/08/2000)
5. Demonstrado, de modo evidente, que a procedência do pedido está rigorosamente vinculada ao exame das provas depositadas nos autos. Na via Especial não há campo para se revisar entendimento de 2º grau assentado em prova, visto que a missão de tal recurso é, apenas, unificar a aplicação do direito federal, nos termos da Súmula nº 07/STJ.
6. Precedentes das egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.
7. Agravo regimental não provido. (grifo do autor).⁸⁰

⁸⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRgAG 570.378/PR. Relator: Min. José Delgado, 1ª Turma. DJ de 09/08/2004. Disponível em:< <http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 01 de nov. 2011.

Anota-se que, em que pese o art. 135, III, do Código Tributário Nacional, refira-se a “diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica de Direito Privado”, é certo que a norma abrange pessoas com qualificações jurídicas diferentes, mas com características comuns, isto é, a norma busca responsabilizar pessoas que estão no comando da sociedade de forma permanente ou ocasional. Destarte, a norma em foco, dispensa tratamento diferenciado aos sócios que ostentem a qualidade de diretor ou gerente de pessoa jurídica de Direito Privado, considerando-os responsáveis pelas obrigações contraídas em nome da empresa.

Logo, visto que os sócios da sociedade limitada não respondem, em regra, pelos créditos tributários da pessoa jurídica, mas tão somente os sócios-gerentes, os quais, para tanto, devem ter poderes gerência estabelecido no contrato social e, ainda mais, deve haver a comprovação do elemento subjetivo, dolo, pelo fisco para fins de redirecionamento da execução fiscal. Nesse caso, cumpre, doravante, identificar excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, como medida de aclarar efetivamente as hipóteses em que incidirá a norma do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

3.1.1. Responsabilidade decorrente de excesso de poderes.

Tendo em vista que, o presente trabalho tem como objetivo a análise de aspectos materiais e processuais acerca da responsabilização tributária dos sócios da sociedade limitada à luz do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, torna-se, então, de extrema importância abordar o conteúdo das qualificadoras dessa imputação, ou seja, apreciar o significado da repetida expressão “atos praticados com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatutos”.

Segundo Vaz, a expressão “atos praticados com excesso de poderes” do *caput* do art. 135, do Código Tributário Nacional, refere-se aos poderes conferidos pela legislação comum (principalmente civil e comercial), aos mandatários, prepostos e empregados; e aqueles decorrentes dos mandatos e funções inerentes à sua atividade⁸¹.

De fato, observa-se que, os mandatários, prepostos e empregados não possuem poderes decorrentes do contrato social de pessoa jurídica de Direito Privado, motivo

⁸¹ VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit. p. 133.

pelo qual, impede a imputação de atos tidos como violadores do contrato. Mas, eles podem agir com excesso de poderes em relação às funções que deveriam desempenhar, sendo, pois suscetíveis de ser responsabilizados por isso.

Entretanto, o art. 997 do Código Civil (que, embora situado no capítulo relativo à sociedade simples, aplica-se também à sociedade limitada, por força do art. 1.053 do mesmo Código) dispõe que, a sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, devendo conter, além de cláusulas estipuladas pelos sócios (e de outras que a própria norma indica), a definição dos poderes de administração.

Vislumbra-se, de acordo com o enunciado do artigo citado, que, o excesso de poder do sócio-gerente corresponde todo e qualquer ato praticado pelo mesmo, que exorbite os poderes que lhes foram conferidos por meio do contrato social ou estatuto da pessoa jurídica de Direito Privado.

Sobre atos praticados com excesso de poderes, anota Maria Rita Ferragut que, o administrador, quando pratica algum ato, ainda que investido nessa condição pela sociedade, e que pratique esse ato em nome da sociedade, mas o faça “*extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido um ato com excesso de poderes*”.⁸²

Corroborar tal entendimento a norma do art. 47, do Código Civil, que prescreve: “*Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo*”.⁸³

Então, o termo “excesso de poder” contido no artigo 135, do Código Tributário Nacional refere-se a atos praticados por diretor, gerente ou sócio-gerente de uma pessoa jurídica de Direito Privado, em desacordo com as atribuições que lhes foram estipuladas por meio do contrato social ou estatuto.

Não obstante, o art. 1.080 do Código Civil preconiza que: “*As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram*”⁸⁴.

Verifica-se que, os atos ordinários praticados pelos sócios com poder de gerência são imputados à própria pessoa jurídica de Direito Privado, e não à pessoa do

⁸² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 128.

⁸³ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; Windt, Márcia Cristina Vaz dos; Céspedes, Livia (colab). Op. cit. p. 150.

⁸⁴ Idem, p. 227.

sócio. Mas, se o sócio-gerente extrapola os poderes que lhe foram conferidos pelo estatuto, se no exercício de sua função age de forma contrária à lei, tais atos não poderão ser imputados à sociedade que representa. Ao contrário, deverão ser imputados à própria pessoa do sócio-gerente e dos demais responsáveis, que expressamente acataram a decisão tomada, como menciona o aludido artigo.

Isto porque, a interpretação *contrariu sensu* do referido dispositivo legal encarta justamente o que se acabara de afirmar: não obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores exercidos fora dos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.

Ademais, nota-se, por analogia, a similitude do referido artigo com o art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Porém, a diferença entre ambos reside no fato de que o art. 1.080 do Código Civil possui uma noção genérica, ampla, quando comparado ao art. 135, III, pois abarca todas as hipóteses de atos ilegais e violadores do contrato social, e não apenas os relacionados à obrigação tributária, como estabelece o CTN.

Assim, pode-se dizer que, o termo “excesso de poderes” contido no art. 135 do Código Tributário Nacional, está se referindo aos poderes conferidos, pela legislação comum, às pessoas mencionadas em seu inciso II e àqueles decorrentes de mandatos e funções inerentes à sua atividade. Assim, a referida expressão aplica-se, em princípio, somente às pessoas mencionadas no inciso II do artigo. Porém, devido ao fato de que o sócio-gerente, diretor ou administrador da sociedade limitada recebe seus poderes, a priori, por meio do contrato social, qualquer desvio de conduta deste, vem caracterizar, excesso de poder e infração do contrato social.

3.1.2. Responsabilidade decorrente de infração do contrato social.

A sociedade limitada constitui-se mediante contrato, o qual se denomina “contrato social”. Como dito no tópico retro exposto, o contrato deve conter cláusulas que decorrem do consenso dos sócios e cláusulas exigidas pelo art. 997, do Código Civil, entre as quais pode citar a definição dos poderes de administração da pessoa jurídica de Direito Privado.

Os atos praticados pelo sócio-gerente, se contrários às diretivas ou aos poderes contidos no contrato, são considerados como infração desse mesmo contrato e, uma vez que impliquem descumprimento de obrigação tributária, acarretam-lhe responsabilidade

pessoal perante o fisco, na conformidade do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Assim, como ocorre com a causa de responsabilidade já referida acima, a infração do contrato não gera a obrigação tributária, mas apenas imputa a responsabilidade ao terceiro pelo cumprimento dessa obrigação, segundo o enunciado do art. 135, do Código Tributário Nacional.

3.1.3. Responsabilidade decorrente de infração da lei

A infração da lei constitui a principal causa de responsabilização do sócio-gerente, diretor ou administrador da sociedade limitada. Nos repertórios da jurisprudência é essa a causa que mais ocorre, certamente por ser a de maior profusão no mundo dos negócios e também de fácil caracterização nos casos concretos.

Em análise superficial, poder-se-ia pensar que a expressão “infração de lei” prevista no caput do art. 135, do Código Tributário Nacional compreenderia qualquer conduta contrária ao ordenamento jurídico vigente. Essa, porém, não seria a melhor interpretação recomendada a ser feita do artigo em estudo. Renato Lopes Becho demonstra o equívoco dessa genérica interpretação:

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes).

(...)

Não compartilhamos com os argumentos usualmente utilizados em defesa pelo Fisco, de que deixar de recolher tributo é infração à lei nos moldes previstos no art. 135. Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheques sem correspondentes fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da empresa.⁸⁵

Isso posto, cumpre identificar qual a interpretação atribuída a expressão “infração da lei”, do art. 135, do Código Tributário Nacional, para efeito de responsabilização tributária do sócio-gerente, segundo os ensinamentos de Maria Rita Ferragut:

Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para fins do art. 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da

⁸⁵ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 180-181.

administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser comercial, civil, financeiro, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

(...)

Seja qual for a infração, o ato ilícito foi tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gerou efeitos fiscais típicos, já que estamos tratando de responsabilidade do administrador pelo adimplemento de obrigações tributárias, e não por obrigações de outra natureza⁸⁶.

O termo “infração da lei” referido pela norma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional pode ser de natureza tributária ou não. O fator de importância, para a imputação da responsabilidade ao terceiro, é a lesão ao interesse do fisco, isto é, a falta de recolhimento do tributo devido. Entretanto, essa lesão pode derivar de infração de lei tributária, civil ou comercial.

Ocorre afronta de lei comercial em caso de encerramento irregular das atividades da empresa. A dissolução da sociedade é, agora, regulada pelo Código Civil, em normas que ostentem natureza comercial. São os arts. 1.033, *usque* 1.038, que, embora situados no capítulo da sociedade simples, aplicam-se também à sociedade limitada, por força dos arts. 1.053 e 1.087.

À luz dos repertórios jurisprudenciais, pode-se dizer que, estabelece dissolução irregular da sociedade limitada quando, não obstante os débitos tributários, as atividades empresariais são paralisadas e os respectivos bens são liquidados sem o processo próprio. Como verifica:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

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

⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit. p. 129-130.

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.
4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.
5. Precedentes desta Corte Superior.
6. Embargos de Divergência rejeitados.⁸⁷

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI. REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 07/STJ. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que desproveu o agravo de instrumento da agravante.
2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.
3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal.
4. “A responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.” (AgReg no AG nº 246475/DF, 2ª Turma, Relª Minª. NANCY ANDRIGHI, DJ de 01/08/2000)
5. Demonstrado, de modo evidente, que a procedência do pedido está rigorosamente vinculada ao exame das provas depositadas nos autos. Na via Especial não há campo para se revisar entendimento de 2º grau assentado em prova, visto que a missão de tal recurso é, apenas, unificar a aplicação do direito federal, nos termos da Súmula nº 07/STJ.
6. Precedentes das egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.
7. Agravo regimental não provido. (grifo do autor).⁸⁸

Constata-se que, a ideia central desses pronunciamentos judiciais encontra no fato de que, ocorrendo encerramento irregular da sociedade, com o desaparecimento dos

⁸⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp. 174.532/PR. Relator: Min. José Delgado, 1ª Seção. DJ de 20/08/2001. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 01 de nov. 2011.

⁸⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRgAG 570.378/PR. Relator: Min. José Delgado, 1ª Turma. DJ de 09/08/2004. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 01 de nov. 2011.

bens sociais é de presumir a conduta ilícita do sócio-gerente, ao promover a liquidação dos bens, com preterição do direito preferencial da Fazenda Pública.

Assim, o posicionamento inclina-se no sentido de que a dissolução irregular traduz-se numa violação de lei e impõe a responsabilidade ao sócio-gerente ou diretor pelos débitos tributários, uma vez que a lei comercial e, agora lei civil estabelecem o procedimento correto para a liquidação societária. Porém, a aludida presunção é *juris tantum*, passível de ser afastada por provas a cargo do cargo do sócio-gerente.

3.2. Legitimidade Passiva para a Ação de Execução Fiscal.

A legitimidade passiva originária para a ação de execução fiscal é sempre da sociedade, em cujo nome, aliás, é constituído o crédito tributário e expedida a Certidão da Dívida Ativa.

Porém, o art. 135 do Código Tributário Nacional tem sido reiteradamente invocado pelas autoridades fazendárias federal, estadual e municipal, como fundamento para requerer o “redirecionamento” do débito tributário para a pessoa do sócio-gerente e/ou diretor, sempre que atestada a inexistência de acervo patrimonial da pessoa jurídica de Direito Privado, apto a satisfazer a pretensão do Fisco.

Contudo, a persecução patrimonial do responsável pela Fazenda Pública nem sempre ocorre em obediência à regra inserta no art. 135 do Código Tributário Nacional, pois com invariável frequência, a seu pedido, juízes determinam a penhora de bens de sócios, acionistas e administradores que nunca contribuíram, direta ou indiretamente, para a inadimplência tributária.

Então, verifique-se que, embora constem explicitado na lei às hipóteses de responsabilidade tributária dos gerentes e diretores, a Fazenda Pública, com a chancela de muitos magistrados, tem buscado ampliar demasiadamente as circunstâncias que caracterizam a responsabilidade de terceiros, realizando interpretação equivocada e tendenciosa do art. 135, III, com o fito de generalizar a responsabilidade tributária dos sócios.

Com razão, pondera Maria Rita Ferragut ao lecionar que:

Não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, imperioso que se individualize o autor do ato infracional, demonstrando ao menos qual sócio geria a sociedade, e decidia pela prática dos negócios

empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias).⁸⁹

Como retro exposto em alhures acima, o Superior Tribunal de Justiça consagrou o entendimento sobre o qual, a regra de responsabilização pessoal estabelecida no art. 135, III, do Código Tributário Nacional só é aplicável diante da prova inequívoca de ter o sócio-gerente ou diretor agido com o propósito lesar o Fisco.

Mas, tal entendimento foi, em parte, alterado, sobrevindo a orientação de que não incumbe mais a autoridade fazendária a comprovação probatória de ter o sócio-gerente agido dolosamente, quando constar o seu nome na Certidão de Dívida Ativa, hipóteses em que, a referida prova há de ser feita pelo próprio sócio ou gerente.

Confira-se, a título exemplificativo, a decisão:

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

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

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

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

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.⁹⁰

A atual posição do Superior Tribunal da Justiça agride o princípio da segurança jurídica, posto que impõe ao responsável, cujo nome consta na CDA, fazer prova

⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. São Paulo: Dialética, julho de 2010. p. 103.

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1104900/ES. Relator: Min. Denise Arruda, 1ª Seção. DJ de 01.04. 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 01 de nov. 2011.

negativa de que, enquanto sócio-gerente ou administrador, não agiu com o propósito de lesar a Administração Fazendária, o que é em tudo e por tudo vedado pelo sistema processual brasileiro.

Segundo estabelece o art. 333, I, do Código de Processo Civil⁹¹, o ônus da prova recai sobre quem alega, isto é, incumbe ao autor provar o fato constitutivo do seu direito. Nesse sentido, sendo a Fazenda Pública a autora no processo de execução, a ela incumbe a prova de ocorrência dos pressupostos para a responsabilização pessoal do sócio-gerente e do administrador previstos no art. 135, do Código Tributário Nacional.

A inversão do ônus da prova é legalmente admitida em situações restrita no sistema brasileiro, especialmente quando se configura hipossuficiência técnica, jurídica ou econômica do autor, como ocorre, por exemplo, nas relações de consumo.

Certamente, pode-se dizer que, a hipossuficiência não adjetiva a condição da Administração Fazendária no processo executivo fiscal. Ao contrária, a Fazenda Pública goza de privilégios em relação ao sujeito passivo no âmbito do referido processo, razão pela qual é possível afirmar, que se há alguém em condições desfavoráveis quando litiga com a Fazenda Pública, esse alguém é o sujeito passivo da obrigação tributária, pois, como decorrência da supremacia do interesse público, o Fisco detém inúmeros privilégios processuais, o que insere o sujeito passivo em situação desvantajosa em relação à Fazenda Pública.

Se não bastassem todas as vantagens legalmente reconhecidas à autoridade fazendária, assim como na relação jurídica tributária e na relação processual para cobrança de crédito tributário, o Superior Tribunal de Justiça passou a entender e decidir pela inversão do ônus da prova nos casos de responsabilidade tributária, ou seja, não mais incumbe à parte autora, Administração Fazendária, a prova da ação dolosa do sócio-gerente, como pressuposto autorizador para responsabilização pessoal do mesmo. Segundo a atual orientação do Superior Tribunal de Justiça, constando o nome do sócio-

⁹¹ Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quando ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único: É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I – recair sobre direito indisponível da parte;

II – tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

gerente, administrador ou diretor na CDA, deverão estes produzir prova negativa de sua ação dolosa com o propósito de lesar o Fisco.

O princípio da vedação à imposição de produção de prova negativa é princípio inerente ao processo civil que, embora tenha sido superado enquanto dogma, permanece sendo princípio processual válido e relevante.

Apesar da doutrina e a jurisprudência afastarem a aplicação do referido princípio a algumas poucas hipóteses, como é o caso das relações de consumo, não se pode afastá-lo de forma absoluta ao ponto de exonerar por completo o autor da demanda de provar os fatos que alega, autorizando-se a inversão do ônus da prova sempre que tal providência possa decorrer de alegada supremacia do interesse público.

Aplicando tal premissa à execução fiscal, precisamente no que concerne ao redirecionamento da dívida para sócio-gerente, por expressa aplicação do disposto no art. 333, I, do Código de Processo Civil, bem como em face da dificuldade de se produzir prova negativa da ação dolosa do eventual responsável tributário, a única conclusão admissível, em face do princípio da Segurança Jurídica, é que a Fazenda Pública, com exclusividade, incumbe a prova da ocorrência de uma das hipóteses legais autorizadas da responsabilização pessoal dos referidos dirigentes, os quais deverão apenas fazer a respectiva contraprova.

Assim, cabe ao autor o dever de provar os fatos que alega, pois os fatos afirmados são pressuposto do direito invocado e devem, por esta razão, ser provados por quem afirma a existência do direito. Não pode se admitir, portanto, a inversão do *onus probandi* em hipóteses do art. 135 do Código Tributário.

Nesse sentido, é o escólio de Rodrigo Xavier Leonardo a propósito da inversão do ônus da prova e da produção de prova negativa:

A alegação da inexistência do direito pleiteado pelo autor, contudo, não pode inverter o ônus da prova em desfavor do réu. Para que surja a carta probatória da prova do fato negativo, mostra-se necessário que o autor tenha trazido provas do fato constitutivo.

Cabendo o ônus da prova primeiramente ao autor, diante de sua negligência, poderia o réu tranquilamente esperar o julgamento, já que o artigo 333 do CPC, na perspectiva de regra de julgamento, imporá o ônus da sucumbência ao autor, diante da sua ausência total de provas.⁹²

⁹² LEONARDO, Rodrigo Xavier. **Imposição e inversão do ônus da prova**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 165.

Dessa forma, a aplicação pessoal prevista no artigo 135, do Código Tributário Nacional, a Fazenda deverá comprovar a infração à lei, contrato social ou estatutos. Ao sujeito passivo, por sua vez, incumbirá a prova de que foi diligente à frente da administração da empresa cumprido todos os deveres decorrentes da tal *múnus*. O executado deverá, portanto, fazer prova positiva da sua ação responsável e não prova negativa de uma atuação dolosa, como apresenta os Julgados do Superior Tribunal de Justiça.

Verifica-se, então, que a posição abraçada pelo Superior Tribunal de Justiça, a qual impõe a inversão do ônus da prova para responsabilização pessoal do sócio e do administrador quando seus nomes constarem na CDA, é de todo modo reprovável, quer por infração aos princípios e normas processuais apontados, quer pelo fato de que o mero registro dos nomes de sócios e administradores na CDA não atribui de per se, legitimidade ao redirecionamento da dívida tributária.

O recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça, embasado no art. 3º da Lei nº 6.830/1980⁹³ e art. 201 do CTN,⁹⁴ tem como fundamento a presunção de liquidez e certeza de que se reveste a CDA, sendo, pois, um gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN.

Ocorre, no entanto, que no que tange à inclusão de nomes dos sócios e administradores na CDA não se pode alegar presunção de liquidez e certeza, sobretudo, quando não houve a notificação para produção de defesa no processo administrativo, como ocorre usualmente. Desta forma, se a CDA foi lavrada sem a contundente demonstração da responsabilidade do sócio-gerente, não se reveste a mesma de liquidez e certeza.

Não se pode admitir a presunção de liquidez e certeza da CDA se, no âmbito do processo administrativo fiscal, não se atribuiu ao contribuinte ou responsável, oportunidade de ampla defesa e, conseqüentemente, de produção de provas no sentido de se elidir sua responsabilidade.

⁹³ Art. 3. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

⁹⁴ Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Ademais, a teor do disposto no art. 204, do Código Tributário Nacional,⁹⁵ bem como o parágrafo único do art. 3º, da Lei nº 6.830/1980, a presunção de liquidez e certeza, a qual se reveste a CDA não é absoluta, mas relativa, podendo ser elidida por prova inequívoca do sujeito passivo. Tal prova, no entanto, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, própria dos Estados de Direito, há de ser feita antes da extração da CDA, isto é, na constância do regular processo administrativo.

Assim, observa-se que não é admissível o fato de o nome dos sócios e/ou administradores constar na referida certidão, devam os mesmos responder pessoalmente por débitos de pessoa jurídica ou, ainda, produzir prova negativa no sentido de provar que não agiram dolosamente com o propósito de lesar o Fisco.

Corroborando o exposto, o magistralmente Heleno Taveira Tôres ao citar Misabel Derzi, não se pode atribuir à CDA mais privilégios do que já tem:

A inscrição em dívida ativa, é evidente, não faz mais do que manter os efeitos próprios do lançamento tributários, quanto à certeza, liquidez e exigibilidade, adicionando apenas o carácter de exatibilidade ao crédito tributário, sem qualquer outro efeito adicional. Imperioso desmistificar esse ato jurídico, para não ficar a impressão que ele possui algum privilégio que justifique aos contribuintes o dever de oferecer provas mais robustas do que as usuais para destruir as presunções especialmente fortes de que goza o título da Fazenda.⁹⁶

A inclusão dos nomes de sócios e administradores na CDA ocorre por expressa imposição do art. 202, I, do Código Tributário Nacional⁹⁷, o que não significa que sua responsabilidade foi devidamente comprovada pelo sujeito ativo da obrigação tributária antes da emissão da respectiva certidão. Ainda, mais, quando verifica nos autos que, os referidos sujeitos não foram cientificados para a devida produção de defesa, no âmbito do processo administrativo.

Nesse contexto, merece destaque a atual posição da Procuradoria da Fazenda Nacional exarada na Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, que estabelece regras sobre “responsabilização de codevedores”.

⁹⁵ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

⁹⁶ DERZI, Misabel *apud* TÔRRES, Heleno Taveira. **Dívida Ativa e Nulidades da Certidão**: entre Segurança Jurídica e Eficiência Administrativa. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário* – 11 v. São Paulo: Dialética, 2007. p. 100.

⁹⁷ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros.

Digna de elogios, referida Portaria determina em seu artigo 1º que é considerado responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica e o terceiro não sócio com poderes de gerência. A regra em questão é de extrema relevância, eis que apta a evitar distorção muito usual nas ações de execução fiscal em que há pedido de redirecionamento para sócios, acionistas e terceiros que revestem a condição de diretor, sem, no entanto, possuir poderes de gerência. Além disso, estão sendo instados a responder pelos débitos individuais que não se beneficiaram individualmente da inadimplência do tributo.

Revela-se também especialmente importante a regra do artigo 2º da citada Portaria da PGFN que impõe que a inclusão do nome do corresponsável na CDA seja precedida de “declaração fundamentada” da autoridade competente. A relevância da referida regra deve-se ao fato de que será possivelmente elemento neutralizador das inconsistências geradas pelas recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que, embora o sócio ou administrador tenha que fazer prova negativa sobre sua responsabilidade tributária, tal ônus ficará mitigado diante da necessária prova incontestante para fins de inclusão dos seus respectivos nomes na CDA.

Estas e as demais regras trazidas pela Portaria PGFN nº 180 merecem elogios na medida em que atribui maior segurança jurídica às relações entre Fisco e contribuinte. Como registra Maria Rita Ferragut ao comentar o art. 5º da mencionada Portaria, “*Tal prescrição revela-se como uma grande esperança de que as relações entre Fisco e contribuinte passarão a ser mais equilibradas. E a sociedade só tem a ganhar com isso*”.⁹⁸

Outrossim, é de bom alvitre mencionar que, no Estado Democrático de Direito, a regra é a supremacia do interesse público, mas esta só se aplica caso sua observância não resultar na supressão de interesse privados. Como sedimenta Marçal Justen Filho: “*Um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste no sacrifício prepotente e desarrazoado de interesse privado. O Estado não existe contra o particular, mas para o particular*.”.⁹⁹

⁹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit. p. 105.

⁹⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípio da moralidade pública e o direito tributário**. Revista de Direito Tributário, nº 67. São Paulo: Malheiros. p. 73.

No Estado de Direito, a despeito da supremacia do interesse público, os direitos individuais devem ser observados. Não obstante, os interesses arrecadatários devam ser satisfeitos, tais interesses não se sobrepõem aos direitos fundamentais do cidadão, dentre os quais está o direito à propriedade.

Diante disso, pode-se dizer que, a autorização de redirecionamento da dívida tributária fora das hipóteses legais é, nessa medida, ilegítima. O redirecionamento só se mostra admissível em relação ao gerente cuja administração foi contemporânea ao momento em que foi praticado o fato gerador e desde que comprove que naquela oportunidade agiu dolosamente com o objetivo de lesar a Administração Fazendária e ainda, que obteve vantagem pessoal com o inadimplemento. Esta é, por certo, a única interpretação do art. 135, do Código Tributário Nacional, consentânea com os princípios e normas constitucionais norteadores do Estado de Direito.

Portanto, a propositura de execução fiscal diretamente contra o sócio, em virtude de seu nome já estar na Certidão de Dívida Ativa, só pode ser admitido com importante ressalva: prévia apuração de responsabilidade no processo administrativo. Embora, a CDA tenha presunção de veracidade, esta presunção somente subsiste em virtude desta estar apoiada em um prévio processo administrativo. Assim, a responsabilidade tributária deve ficar provada, pela Fazenda Pública, neste processo administrativo, no qual deve ser assegurado o contraditório e a ampla defesa ao sócio, que deve ser pessoalmente notificado para apresentar defesa. A responsabilidade tributária não pode ser apoiada em uma presunção, mas somente em provas concretas, cujo ônus é de quem as alega, da Fazenda Pública, seja no processo administrativo ou no processo judicial, mas sempre antes de se proceder a citação do sócio no executivo fiscal.

3.3. Instrumentos Processuais de Defesa do Sócio-gerente

Após a análise da ação do título que embasa a execução fiscal a ser promovida em desfavor do sócio-gerente das sociedades limitadas, devido a responsabilidade atribuída por meio da imputação do art. 135 do Código Tributário Nacional, por inadimplemento das obrigações tributárias da mesma, volta-se, agora, o estudo para os instrumentos de defesa à disposição dos responsabilizados no processo judicial do que se vê como parte.

Uma vez responsabilizado, mediante processo judicial, pela solvência de débitos tributários da sociedade da qual faz parte, o sócio-gerente tem o direito, que a Constituição Federal lhe reserva, de defender-se.

O direito de defesa consta inserto no inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal de 1988, rol dos direitos e garantias individuais, o qual dispõe: “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e os acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes*”.¹⁰⁰

Nesse sentido, o Ilustre Mestre Alexandre de Moraes definiu o que seja ampla defesa e contraditório.

Por ampla defesa, entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (*par conditio*), pois a todo ato produzido pela acusação, caberá igual direito da defesa de opor-se-lhe ou dar-lhe a versão que melhor lhe apresente, ou ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor¹⁰¹.

Além do direito de defesa elencado no inciso LV, do art. 5º da Carta Magna, cumpre mencionar, ainda, o princípio orientador de todo o processo jurisdicional pátrio, qual seja: o princípio do devido processo legal, conhecido em sua origem por *due process of law*, previsto no inciso LIV, do art. 5º da Constituição Federal.

Sobre o princípio do devido processo legal Nelson Nery Junior Comenta:

Genericamente, o princípio do *due process of law* caracteriza-se pelo trinômio vida-liberdade-propriedade, vale dizer, tem-se o direito de tutela àqueles bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico. Tudo o que disser a respeito à tutela da vida, liberdade ou propriedade está sob a proteção do *due process clause*. [...] E foi neste sentido genérico, amplo, que a locução vem expressamente adotada na CF de 1988 (art. 5º, LIV), que fala em proteção da liberdade e dos bens, com nítida inspiração nas Emendas 5ª e 14ª à Constituição dos Estados Unidos¹⁰².

Constata-se que, o devido processo legal irradia sua influência em toda relação processual e por todo o trâmite judicial. Com relação ao objeto de estudo do presente trabalho, o princípio do devido processo legal vem estabelecer o procedimento a ser seguido, pois determina que a Fazenda Pública apresente o título devidamente instruído

¹⁰⁰ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). Op. cit. p. 10.

¹⁰¹ MORES, Alexandre. **Direito constitucional**. 7. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Atlas, 2000. p. 116.

¹⁰² NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 7. ed. rev. atual. com as Leis 10.352/2001 e 10.358/2001. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 35-36.

com todos os requisitos legais exigidos para a formação do processo executivo fiscal, bem como busca propiciar todos meios de defesa úteis ao sócio-gerente responsabilizado, com o fito de garantir o pleno exercício de oposição frente à pretensão fazendária.

O meio ordinário de que dispõe o sócio-gerente para a formulação de defesa no processo de execução é o dos embargos do devedor, expressamente previsto no art. 16 da Lei nº 6.830/80 e regulado de forma mais minuciosa nos arts. 736 a 740 do Código Civil. O meio extraordinário, com objeto restrito, é o da exceção pré-executividade.

Convém anotar que, as alterações legais do Código de Processo Civil – Lei nº 11.382/2006 – trouxeram grandes mudanças com relação ao procedimento do processo executivo com relação à busca de quantia certa contra devedor solvente, funda em título executivo “extrajudicial”.

A primeira mudança realizada no regime dos embargos recaiu sobre o prazo para o oferecimento destes. Antes da mencionada alteração legislativa, os embargos eram oponíveis no prazo de 10 dias contados da intimação do executado sobre a realização da penhora. Com a vigência da Lei 11382/2006, o prazo para a apresentação dos embargos foi majorado para “15 dias” contados da “juntada aos autos do mandado de citação” devidamente cumprido (CPC, art. 738).

A segunda e expressiva modificação incidiu sobre um dos pressupostos tradicionais para o oferecimento dos embargos, qual seja, a prévia “garantia da execução”. Segundo o modelo atual, os embargos podem ser ajuizados “independentemente” de penhora, depósito ou caução, vale dizer, mesmo sem que a execução esteja assegurada patrimonialmente (CPC, art. 736).

Em verdade, a maior de todas as alterações legais focou o tão criticado “efeito suspensivo”, efeito este que tornou os embargos do devedor conhecidos pela alcunha de “ação de travamento de execução”, justamente pela capacidade processual de impedir temporariamente o progresso da execução. Hoje, segundo a regra do artigo 739-A, os embargos do executado não possuem efeito suspensivo, salvo se o juiz deferi-lo porque presentes os seguintes "requisitos cumulativos": a) requerimento do embargante; b) fundamentação relevante nos embargos; c) manifesto dano grave, de difícil ou incerta reparação, decorrente do prosseguimento da execução; d) prévia e suficiente garantia da execução.

Porém, as alterações sofridas pelo Código de Processo Civil, principalmente em relação ao novo regramento dos embargos de devedor, não tem o condão de modificar as regras existentes na Lei de Execução Fiscal atinentes ao condicionamento de tal ação à prévia garantia do juízo, uma vez que a teoria adota para a solução do aparente conflito é a “teoria do diálogo das fontes”, de ampla utilização no Direito do Consumidor, como menciona a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao aprovar e divulgar o parecer do Procurador Paulo Mendes o qual, aborda a referida teoria.

Dentre as diversas ilações apresentada, uma merece especial atenção para o objeto do presente estudo, estabelece o parecerista que:

Em face da disciplina expressa da LEF, inda persiste na execução fiscal a necessidade de garantia de juízo para a apresentação dos embargos à execução, contudo, uma vez ajuizados, não possuem o condão de suspender os atos executivos imediatamente, dependendo para tal de decisão expressa do juiz a respeito, nos termos do CPC.

A consequência imediata dessa interpretação é a exigência de construção patrimonial para que o devedor possa se defender através dos embargos, ao passo em que os atos de expropriação serão efetivados independentemente do respectivo julgamento de tal “defesa”, salvo se atribuído efeito suspensivo pelo magistrado, nos termos do art. 739-A, §1º, do CPC. Aqui se afigura um dos mais importantes escopos do legislador: uma execução de resultados.¹⁰³

Assim, a defesa do sócio-gerente, em regra, deverá ser feita por meio de embargos de devedor, no prazo de trinta dias contados a partir de algum dos eventos enumerados pelo art. 16, da Lei de Execução Fiscal e condicionados à garantia do juízo, conforme previsão expressa do parágrafo primeiro do mesmo artigo.

Já, a exceção de pré-executividade, ou qualquer de suas variantes quanto à nomenclatura (exceção de não-executividade, objeção de pré-executividade, objeção de não executividade), ingressou no Direito brasileiro pelo genial Pontes de Miranda, o que a tornou amplamente reconhecida, pela doutrina e pela jurisprudência, com um meio de defesa de que se pode valer o executado dentro do processo de execução. Permite, portanto, que o executado, independentemente de oferecimento de embargos, ofereça defesa sem a necessidade de prévia segurança do juízo.

Com o advento da Lei nº 11. 382/06 retornou-se a discussão acerca da viabilidade da exceção de pré-executividade, frente à nova feição dos embargos de devedor, uma vez que este dispensou a garantia do juízo como requisito de

¹⁰³ OLIVEIRA, Paulo Mendes. Parecer/PGFN/CRJ/ N°. 1732/2007: **Execução fiscal. Alterações na execução fiscal ocorridas em virtude das recentes reformas processuais.** Disponível em : < <http://www.apet.org.br/legislacao/pdf/legislacaoapet2711071.doc>>. Acesso em: 18.set.2011.

admissibilidade dos embargos. Assim, aparentemente, não há mais nenhum motivo para que o executado se valha de exceção de pré-executividade, perdendo sua razão de ser.

Mas, destacou o Ministro Luis Fux na decisão proferida no EDcl no REsp nº 1.083.252/PR, Embargos de Declaração no Recurso Especial 2008/0185560-0, que:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. FUNGIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 202, I, DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A fungibilidade recursal autoriza o recebimento dos embargos declaratórios como agravo regimental em razão de sua nítida pretensão infringente.

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

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

4. "A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas Documento: 1012311-Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 04/11/2010 Página 2 de 9 Superior Tribunal de Justiça no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'." Precedente: REsp. 1.104.900/ES, Primeira Seção, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU 01.04.09.

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

6. In casu, restando assentado que: '(...) os agravantes alegam ilegitimidade passiva da sócia Lea Marin Albiero, porquanto não exercia gerência da empresa. Contudo, consta na alteração do contrato social das fls. 29/30 que, à época dos fatos geradores que deram origem aos débitos exequendos (1996 a 1998), ela estava investida nas funções de gerente da sociedade, tendo sido, inclusive, nominada na CDA e na inicial da execução fiscal'. (fl. 57)

7. A exceção de pré-executividade se viabiliza apenas nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

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

9. A análise do recurso deve ater-se à pretensão do recorrente. Não sendo a prescrição objeto do recurso especial não incorre em omissão a ausência de sua análise.

10. Embargos declaratórios recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento.¹⁰⁴

Com espeque nesse entendimento o E. STJ tem afastado a possibilidade de utilização da exceção de pré-executividade como meio de defesa do sócio-gerente executado, pois a CDA desfruta de presunção de legitimidade e a determinação de existência de responsabilidade ou não dependeria de dilação probatória.

De fato, a demonstração se determinado sócio-gerente praticou atos fraudulentos ou agiu com excesso de poderes, para o fim de aplicação do art. 135, do Código Tributário Nacional, é questão que demanda produção de provas. Entretanto, a verificação da existência ou não de ato administrativo de constituição da responsabilidade e notificação do infrator com o fito de comunicá-lo da imputação feita e do prazo para apresentação de defesa é matéria que não demanda dilação probatória. Pode, portanto, ser demonstrada de plano com a juntada do processo administrativo.

Nessa senda, verifica que, caso o sócio-gerente não seja devidamente notificado para apresentar a defesa no âmbito administrativo, dele nada poderá ser exigido, isto é, na hipótese de responsabilidade com base no art. 135 do Código Tributário Nacional, faz se necessário que a autoridade administrativa expeça um ato administrativo com tal finalidade, como ocorre com o lançamento e o ato aplicação de penalidade.

Assim, o sócio-gerente executado pode se insurgir contra a execução por meio da exceção de pré-executividade mesmo constando seu nome na CDA e ainda, sem

¹⁰⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp. n° 1.083.252/PR. Relator: Luiz Fux. 1ª Turma. DJ de 04.11.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 01 de nov. 2011.

contrariar o aludido entendimento, uma vez que ele foi firmado sob o fundamento de que se há CDA e esta desfruta de presunção relativa de legitimidade, somente a produção de prova em contrário pode levar à sua desconstituição.

Todavia, a insurgência contra a imputação de responsabilidade por falta de ato constitutivo ou inobservância do devido processo legal, por ausência de notificação com abertura de prazo para defesa no âmbito administrativo não é matéria que demanda dilação probatória, podendo assim, utilizar a exceção de pré-executividade.

Diante disso, pode ser dizer que, é cabível a exceção de pré-executividade com relação aos procedimentos do processo administrativo, pois como mencionado no referido entendimento do Superior Tribunal de Justiça, é admissível a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em questões que possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. Assim, a insurgência baseada na inexistência de ato de constituição de responsabilidade ou falta de observância do devido processo legal, no caso de imputação feita com supedâneo no art. 135 do Código Tributário Nacional, não exige dilação probatória sendo possível, portanto, a uso da exceção de pré-executividade como meio de defesa.

Aliás, a Sumula nº 393 do STJ, estipula que cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal desde que as matérias arguidas não demandem produção de prova, cita-se: *“A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”*.

Ademais, como exposto em tópico acima, nos termos do art. 204 do Código Tributário Nacional, a presunção de liquidez e certeza somente é conferida às dividas regularmente inscritas.

Logo, percebe-se que, o sócio-gerente pode se utilizar da exceção de pré-executividade mesmo na hipótese do seu nome constar da CDA, desde que a arguição fique adstrita à alegação de falta de ato constitutivo da responsabilidade ou inobservância do devido processo de notificação ou de oportunidade de defesa.

CONCLUSÃO

Após todo o desenvolvimento de ideias, conceitos e reflexos que a inovação do Código Civil trouxe para a sociedade limitada, bem como um estudo do Código Tributário Nacional acerca da responsabilização tributária, com o supedâneo da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, necessário se faz então sintetizar as principais conclusões às quais o presente trabalho chegou.

Porém, cabe ressaltar que não se pretende realizar qualquer tipo de exaurimento da matéria e nem muito menos das discussões a ela pertinentes, uma vez que pela sua complexidade e até mesmo pela sua amplitude, ao utilizar principalmente de institutos de Direito Empresarial, Civil, Tributário e Processual, e mesmo porque seria pretensão diversa ao sentido e à natureza do estudo desenvolvido.

Na verdade, pretende um estudo direcionado e especializado acerca do tema proposto, que permite, no uso da doutrina e jurisprudência apresentadas, a visualização de alguns pontos a servirem como norte aos próximos passos do estudo de tal tema. Sendo assim, segue as principalmente as conclusões sugeridas:

1. A sociedade por quotas de responsabilidade limitada surgiu, primordialmente, para atender os anseios do pequeno e médio empreendedor, pois ambos, até então, encontravam-se desestimulados a ingressar na atividade econômica, na medida em que, se optassem por exercer a administração da sociedade, teriam que comprometer todo seu patrimônio individual. Diante dos tipos societários existentes à época, somente o sócio que não participasse da administração teria a sua responsabilidade patrimonial limitada, ressalvada a hipóteses de sociedade anônima, mas esta não atendia as necessidades daqueles, pois, possuíam uma administração formalmente complexa e dispendiosa;
2. No direito brasileiro, a sociedade limitada foi legalmente introduzida pelo Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Resultado de diversos projetos de lei, tendo como precursor, Inglês de Souza o qual, denominou de sociedade por quotas de responsabilidade limitada;

3. O Código Civil em vigor, depois de décadas em discussão, trouxe a revogação da parte primeira do Código Comercial, e ao ensejo disciplinou as sociedades limitadas, integralmente, revogando o enxuto diploma de 18 artigos - Decreto 3.708/1919; passou a dispor sobre a sociedade limitada em 35 artigos descortinados em 1.052 até 1.087;

4. A responsabilidade da sociedade pelas obrigações sociais é plena e ilimitada, posto que dotada de autonomia jurídica própria. A limitação da responsabilidade, diz respeito aos sócios, que encontram na integralização total do capital, a afetação máxima patrimonial que podem sofrer, fator que se mostra preponderante para o desenvolvimento econômico e social;

5. Todavia, a limitação da responsabilidade da sociedade não é absoluta, isto é, pode ser relativizado em determinadas situações particulares desde que autorizadas por lei, pois, a limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações tributárias está salvaguardada pelo princípio da legalidade, segundo o qual, a ampliação da responsabilidade deve fundamentar-se em preceito legal. Assim, em hipóteses legalmente previstas os sócios poderão ser particularmente responsabilizados por dívidas da sociedade, mesmo que tenham integralizado, em sua totalidade, o capital social da pessoa jurídica;

6. O legislador buscou estabelecer no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, situações nas quais, os diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica de Direito Privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, em casos de atos praticados com excesso de poderes, infração da lei ou do contrato social;

7. O legislador não dispôs no enunciado do art. 135, III, do CTN a figura do sócio, mas o Superior Tribunal de Justiça consolidou o seguinte entendimento, o sócio que exerce a função de gerência, isto é, o sócio-gerente, também é pessoalmente responsável pelos créditos das obrigações tributárias resultantes de atos ilegais. Assim, é possível a responsabilização do sócio-gerente, uma vez que possui autonomia para decidir quanto ao recolhimento de tributos, as consequências do inadimplemento, por ato doloso ou culposos, lhe alcançam;

8. O simples inadimplemento de tributo não gera responsabilidade pessoal em processo administrativo de sociedade limitada;

9. A criação unilateral do título executivo (Certidão de Dívida Ativa) que vai embasar a busca do Poder Público pela satisfação do crédito fiscal, através do processo Executivo Fiscal, mostra-se justificável diante da natureza *ex lege* da obrigação tributária, não se pode olvidar, porém, a garantia da participação do contribuinte com ampla defesa e contraditório no procedimento de apuração da dívida, desde seu lançamento, até sua efetiva inscrição, devendo a CDA retratar fiel e resumidamente todo o procedimento de constituição e apuração do crédito tributário, apresentando seus elementos objetivos e subjetivos, inclusive os responsáveis, sendo que qualquer omissão verificada gera a nulidade do título;

10. Para a responsabilização tributária do sócio-gerente da sociedade limitada, mostra imprescindível a apuração da prática de atos com excesso de poder ou infringência à lei ou ao contrato social, não levando-se em consideração tal prática, não há ato ilícito e conseqüentemente a imputação do art. 135, III, do CTN. Impõe ainda, a comunicação e a participação do sócio-gerente no processo administrativo prévio à formação do título executivo, caso se pretenda incluí-lo na CDA na qualidade de responsável;

11. O ilícito praticado depois de formada a CDA faz necessário o redirecionamento do Executivo Fiscal, cabendo ao próprio Fisco o ônus da prova acerca da alegada conduta;

12. A doutrina e a jurisprudência reconhecem dois meios básicos de defesa no Executivo Fiscal, quais sejam, os Embargos do Devedor e a Exceção de Pré-Executividade, situação esta inalterada com as recentes reformas no processo de execução do CPC, mantendo-se os referidos instrumentos à disposição do administrador sócio-gerente responsabilizado tributariamente;

BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Nelson. **Sociedades limitadas**. Conforme o Código Civil de 2002 por Carlos Henrique Abrão. 9. ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.104.064/RS. Relator: Min Luiz Fux. 1ª Turma, DJ de 14.12.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 586. 085/PR. Relator: Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJ de 06. 09.04. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 121.021/PR. Rel. Min. Nancy Andrighi, 2ª Turma, DJ de 11/09/2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 801.659/MG. Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ de 20.04.2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRgAG 570.378/PR. Relator: Min. José Delgado, 1ª Turma. DJ de 09/08/2004. Disponível em: <<http://www.STJ.jus.br>>.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp. 174.532/PR. Relator: Min. José Delgado, 1ª Seção. DJ de 20/08/2001. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp. nº 1.083.252/PR. Relator: Luiz Fux. 1ª Turma. DJ de 04.11.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. **Teoria da norma jurídica tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v.2.
- _____. **Manual de direito comercial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código Tributário Nacional comentado**. FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERNANDES, Edílson Carlos. **Responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Granda da Silva. (coord.) **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do Administrador: um Avanço**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. São Paulo: Dialética, julho de 2010.
- _____. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.
- GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GOMES, Orlando. **Obrigações**. Atualizado por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. **Responsabilidade tributária de terceiros**. Jus Navigandi. Teresina, ano 15, n. 2722, 14 dez. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/18031>>. Acesso em: 17 set. 2011.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípio da moralidade pública e o direito tributário.** Revista de Direito Tributário, n° 67. São Paulo: Malheiros.

LEONARDO, Rodrigo Xavier. **Imposição e inversão do ônus da prova.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MACHADO, Hugo Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Curso de direito tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MARQUES, Leonardo Nunes. **A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo Código Civil.** In. Revista dialética de direito tributário, n° 111. São Paulo: Dialética, Dezembro, 2004.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito Civil.** 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedade por cotas de reponsabilidade limitada.** Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

MORES, Alexandre. **Direito constitucional.** 7. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Atlas, 2000.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal.** 7. ed, ver. atual. com as Leis 10. 352/2001 e 10.358/2001. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Parecer/PGFN/CRJ/Nº. 1732/2007:** Execução fiscal. Alterações na execução fiscal ocorridas em virtude das recentes reformas processuais. Disponível em <http://www.apet.org.br/legislacao/pdf/legislacao_apet_27_11_07_1.doc>. Acesso em: 18 set. 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código à luz da doutrina e da jurisprudência.** 6. ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (colab). **Vade Mecum.** 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

SIMÃO FILHO, Adalberto. **A nova sociedade limitada.** São Paulo: Manoela, 2004.

SOUSA, Sueli Baptista de. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada.** São Paulo: Quartier Latim, 2006.

SOUZA, Gelson Amaro de. **Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal**. 2. ed. ver. atual. e ampl. Ribeirão Preto: Nacional de Direito, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Dívida Ativa e Nulidades da Certidão**: entre Segurança Jurídica e Eficiência Administrativa. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade limitada no Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.