UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

KAROLINE LINS CÂMARA MARINHO DE SOUZA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE LIMITADA COMO DECORRÊNCIA DO *JUS PUNIENDI* ESTATAL:

aferição mediante desconsideração da personalidade jurídica

Recife
2017

KAROLINE LINS CÂMARA MARINHO DE SOUZA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE LIMITADA COMO DECORRÊNCIA DO *JUS PUNIENDI* ESTATAL:

aferição mediante desconsideração da personalidade jurídica

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do grau de Doutora em Direito.

Área de Concentração: Estado, Constitucionalização e Direitos Humanos, Grupo de Pesquisa
Linha de pesquisa: Estado, Regulação e Tributação Indutora

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega

Recife
2017

Catalogação na fonte

Bibliotecário Josias Machado CRB/4-1601

S729r Souza, Karoline Lins Câmara Marinho de

Responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada como decorrência do *Jus Puniendi* estatal. – Recife: O Autor, 2017.

320 f. : quadros.

Orientador: Marcos Antônio Rios da Nóbrega.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2017.

Inclui bibliografia.

1.Responsabilidade (Direito) - Brasil. 2. Obrigação tributária - Brasil. 3. Desconsideração da personalidade jurídica. 4. Pessoa jurídica - Brasil. 5. Sociedades limitadas. 6. Direito tributário - Brasil. I. Nóbrega, Marcos Antônio Rios de (Orientador). II. Título.

343.8104 CDD (22. ed.) UFPE (BSCCJ2017-08)

Karoline Lins Câmara Marinho de Souza

"Responsabilidade Tributária dos Sócios-Administradores na Sociedade Limitada como atributo do *jus puniendi* estatal e A Formação de Paradigmas para uma teoria da Desconsideração Tributária da Personalidade Jurídica''

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Direito.
Área de concentração: **Teoria Dogmática do Direito.**
Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega.

A banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu a candidata à defesa, em nível de Doutorado, e a julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL: APROVADA_____

Professor Dr. **Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti** (Presidente/UFPE)
Julgamento: APROVADA_____Assinatura: _____

Professor Dr. **Luiz Alberto Gurgel de Faria** (1ª Examinador externo/UFRN)
Julgamento: APROVADA_____ Assinatura: _____

Professor Dr. **André de Souza Dantas Elali** (2º Examinador externo/UFRN**)**
Julgamento: APROVADA_____Assinatura: _____

Professora Drª. **Flavianne Fernanda Bitencourt Nóbrega** (3ª Examinadora externa/UFPE)
Julgamento: APROVADA_____Assinatura: _____

Professora Drª. **Luciana Grassano de Gouvêa Mélo** (4ª Examinadora interna/UFPE)
Julgamento: APROVADA_____ Assinatura: _____

Recife, 10 de março de 2017.

Coordenadora Profª. Drª. **Juliana Teixeira Esteves.**

A Sofia, pelas horas subtraídas do meu convívio. A Guilherme, pelas inquietações sentidas a partir das minhas em meu ventre. A Gaudêncio, por todo companheirismo e apoio. Por tudo. A minha mãe e meu pai, pela infinita dedicação à nossa família.

AGRADECIMENTOS

Todos os dias ao iniciar o “expediente tesístico”, eu mentalizava uma conexão com Deus e, além de agradecer pelo dia anterior, pedia-lhe força e concentração para escrever no dia presente, e que, caso naquele dia eu não tivesse concentração, que tivesse paciência para aguardar o momento que ela viesse. Por isso, tenho que agradecer enormemente a Deus, por toda força, concentração, inspiração e paciência que me concedeu na elaboração deste trabalho.

À Sofia, por uma compreensão além do alcance de uma criança de 4 para 5 anos, por toda inspiração que sempre me deu, do seu jeitinho, vindo dar “beijo e abraço em mamãe para dar força”, e porque os momentos que não pudemos compartilhar juntas, por causa da tese, não voltam mais. Além disso, porque foram delas as horas retiradas para que eu pudesse viajar – com os olhos marejados, é verdade – para Recife, para pagar as disciplinas, quando ela tinha apenas dois aninhos.

A Guilherme, por uma gravidez tão tranquila e pelos momentos de cansaço e tensão que compartilhamos ao longo da elaboração da tese.

A Gaudencio, por tantas coisas que nem caberiam aqui. Por toda compreensão, apoio emocional, audiências interessadas nas minhas ideias e discussões acaloradas sobre o meu tema. Por todo amor a mim dedicado e por construir comigo uma família cercada de muito amor, cumplicidade, respeito e companheirismo.

A meus pais, Margareth e Hélio, por um amor tão infinito e imensurável, que todo apoio psicológico e logístico necessário para que eu pudesse viajar para pagar as disciplinas ou escrever, sempre tão sem medida, estão traduzidos nessas linhas que resolvi chamar de tese. Por sempre me darem força para continuar. Por não medirem nunca esforços para me verem tranquila, dando continuidade a esse projeto profissional.

Aos meus irmãos, Julliana e Leonardo, por todo apoio incondicional, traduzido em atos de amor; aos meus avós, Elísia, Do Céu, José Marinho, Severino (*in memoriam*) pelos incentivos de sempre, por sempre acreditarem em mim; aos meus sogros, Fátima e Gaudefran, pela torcida entusiasmada e palavras de apoio e carinho; à Paula, meu anjo há cinco anos, que ao cuidar com tanto amor de Sofia, me dá sempre tranquilidade e paz de espírito para que eu possa me concentrar nas atividades do doutorado. Ao meu cunhado Heitor, pelo apoio e ajuda nas referências.

À minha amiga Mariana, pelas suas ricas contribuições, compartilhando ideias, emprestando obras ou apenas ouvindo as minhas angústias. Por sua sensibilidade profunda ao

me acalmar nos momentos de inquietação na tese. Aos demais amigos e colegas professores Morton, Manu, Otacílio, Ingrid Zanella, Jahyr Philipe, Vladimir e Marco Bruno por sempre me incentivarem na busca da qualificação proporcional que me deixasse segura para enfrentar os desafios que se põem diariamente na trajetória docente. Ao colega professor Samuel, pelo compartilhamento de referências.

Ao meu orientador, professor Marcos Nóbrega, por ser sempre solícito e embarcar nas minhas ideias, apoiando-me e facilitando a minha vida para uma defesa tranquila. À Professora Luciana Grassano, por toda sua importante colaboração, desde a qualificação da tese, apontando críticas construtivas e observações no fito de enriquecer o trabalho, compartilhando referências e disponibilizando obras para que eu pudesse arrematar a tese. Por toda sua atenção e cuidado ao examinar o trabalho e atentar para que ele estivesse de acordo com o que se espera de uma tese de doutorado.

Aos professores Ivo Dantas e Alexandre Pereira, com quem paguei as disciplinas "Direito Constitucional Comparado" e "Direito Internacional do Mar", por sua dedicação exemplar à disciplina, que expressa um verdadeiro ato de amor à academia. Ao professor Edilson Nobre, que, embora não participando da banca de defesa, teve uma participação memorável na fase de qualificação da tese, ao apontar observações que melhorariam o trabalho.

Aos professores convidados para a banca de defesa, ao Professor Luiz Alberto Gurgel de Farias, que, sempre tão solícito e em sua simplicidade, disponível para ajudar, aceitou de pronto o convite para participar da banca de defesa, ao Professor André Elali, que sempre se disponibilizou a ajudar em tudo que fosse preciso para a pesquisa, à Professora Flavianne Nóbrega, por sua cordialidade e gentileza em aceitar o convite para participar de banca de defesa de tese que não aborda, necessariamente, o seu campo de pesquisa, ao Professor Aurélio Boa Viagem, pela solicitude em aceitar o convite para participar de banca de defesa de tese relacionada a campo de investigação distinto do seu, bem como à Professora Eugênia Barza, por sua atenção em aceitar participar como suplente desta banca.

Não posso deixar de agradecer enormemente aos queridos amigos que fiz no Gabinete do Desembargador Amaury Moura, no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, Glênio, Ana, Cláudio, Wellington, Roosewelt, Giselli, Karla e Anne, além do Desembargador Amaury.

Lembro-me da entusiasmada torcida dos meus colegas de gabinete mesmo antes de eu passar na seleção do doutorado. Sempre me apoiaram e acreditaram em mim, e, como se não bastasse, sempre foram capazes de me deixar tranquila com o trabalho ali realizado.

Jamais esquecerei de tudo que Glênio fez por mim, como um pai ou irmão mais velho, apoiando-me sempre, confiando no meu trabalho e facilitando a minha vida para poder pagar as disciplinas do doutorado com tranquilidade. Além disso, por notar quando eu precisava de apoio, além do profissional, ficando ao meu lado nos momentos difíceis. E por isso lhe serei eternamente grata. A minha amiga Ana também foi muito importante nessa jornada, porque em diversas oportunidades me ajudou no trabalho, tranquilizando-me nas idas a Recife para pagar as disciplinas. Por todo carinho que me dedicou, pelo incentivo diário e por acreditar na minha capacidade sempre. Por nunca ter me abandonado nas horas mais difíceis.

A Cláudio, que, além de todo apoio, fez questão de trocar seus plantões noturnos comigo para que eu pudesse comparecer às aulas, porque seu coração é maior do que si. A Roosewelt, por ler meu projeto e apontar críticas construtivas no fito de melhorá-lo. A Wellington, por sua animação ao me encontrar e, sempre de modo alegre, me inspirar a alcançar meus objetivos. A Giselli, Karla e Anne, pela torcida incessante e pelas palavras de apoio e carinho quando precisei. E, por fim, ao Desembargador Amaury, por toda compreensão e paciência, ao me ver dividida entre o trabalho do gabinete e a realização do meu sonho acadêmico, consubstanciada no doutorado. Pelo carinho com que sempre me tratou, pelo apoio dado em seu olhar encorajador e pelas lições de vida que dava ao analisar as minutas elaboradas pela equipe, com tanta calma e sabedoria.

A Cris Maia, professora da minha filha Sofia, à época do início do doutorado (2014), porque com suas palavras doces e carinhosas, e de apoio a uma mãe atribulada, sempre me confortava e aliviava um pouco o fardo das inúmeras atribuições que me competiam ao pagar as disciplinas do doutorado.

À bibliotecária do Supremo Tribunal Federal (STF), Aline Lima Matos, por toda atenção e ajuda no manuseio de obras antigas e raras na biblioteca, pela disponibilidade em ajudar com todo material necessário à pesquisa, enviando-me prontamente todas as cópias requeridas.

A Gilka, secretária do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD), por toda atenção, carinho e cuidado para que eu pudesse defender minha tese com tranquilidade. Por se disponibilizar a ajudar na efetividade do processo de defesa de tese, agilizando as burocracias necessárias e me informando prontamente sobre todas as minhas dúvidas. A Carminha, pela dedicação e auxílio durante todo o doutorado.

A Vivian, amiga tão fiel e verdadeira, que, ao longo da vida sempre me mostrou o quanto estava ao meu lado para me confortar nos momentos de estresse e para partilhar dos bons momentos da vida.

A Juliana Melcop, que conheci durante o meu doutorado e seu mestrado, por sempre me estender a mão se disponibilizando a me ajudar.

Aos colegas do Instituto Potiguar de Direito Tributário (IPDT), porque abraçaram, junto comigo, essa causa, a de buscar o fortalecimento da Escola Potiguar de Direito Tributário, e, especialmente no que tange ao tema da tese, participaram discutindo e opinando sobre o assunto, inclusive, em reunião organizada especificamente para tal fim.

IPVA, IPTU, CPMF forever
É tanto imposto
Que eu já nem sei!...
ISS, ICMS, PIS e COFINS, pra nada...
Integração Social, aonde?
Só se for no carnaval
Eles nem tchum
Mas tu paga tudo
São eles os senhores da vez
Tu é comum, eles têm fundo
Pra acumular, com o respaldo da lei
Essa gente não quer nada
É praga sem precedente
Gente que só sabe fazer
Por si, por si
Tudo até parece claro
À luz do dia
Mas claro que é escuso
Não pense que é só isso
Ainda tem a farra do I.R.
Dinheiro demais!
Imposto a mais, desvio a mais
E o benefício é um horror
Estradas, hospitais, escolas
Tsunami a céu aberto,
Não está certo.
Pra quem vai tanto dinheiro?
Vai pro homem que recolhe
O imposto
Pois o homem que recolhe
O imposto
É o impostor

(Imposto – Djavan)

RESUMO

Trata-se de estudo em torno da responsabilidade tributária de terceiros, prevista no art. 135, do Código Tributário Nacional (CTN). Tenta-se traçar um panorama teórico de aplicação de seus pressupostos em conjugação com os delineados pela teoria da desconsideração da personalidade jurídica, instituto cuja investigação perpassa as fronteiras do direito pátrio e encontra origens em uma teoria geral do direito. Justifica-se a escolha do tema em razão da constatação de que a jurisprudência brasileira não é capaz garantir eficazmente a segurança jurídica nesse pórtico. O trabalho foi, assim, estruturado em dois capítulos. O primeiro capítulo versa sobre as premissas básicas inerentes à norma jurídica, tributo, relação jurídica tributária, sujeição passiva tributária, categorização do substituto tributário, e responsabilidade tributária, sob a perspectiva do *jus puniendi* estatal, analisando-se, por conseguinte, os requisitos necessários à sua configuração. O segundo capítulo tem por objeto a análise de requisitos legais para a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios-administradores da sociedade limitada no fito de formar paradigmas à aplicação da teoria da desconsideração tributária da personalidade jurídica. Para tanto, apresenta-se o tema através da densificação linguística desses requisitos, passando por uma análise empírica de julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Partindo do pressuposto da necessária garantia de contraditório e ampla defesa, analisa-se a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária na esfera administrativa mediante instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), previsto no Código de Processo Civil (CPC) de 2015, bem como se investiga a legitimidade de aplicação desse instituto na execução fiscal tributária. Ao longo do trabalho, algumas premissas conceituais foram desconstruídas e reconstruídas a partir das reflexões em torno da temática, principalmente tendo em vista o alcance linguístico de várias das expressões utilizadas corriqueiramente pelos estudiosos sem que uma densificação precisa se desse a seu respeito. Procurou-se, destarte, firmar bases para o desenvolvimento do instituto da desconsideração tributária da personalidade jurídica.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Desconsideração da personalidade jurídica. Responsabilidade de sócios administradores. Sociedade limitada. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

ABSTRACT

This is a study on the third party tax liability, foreseen in article 135, of the National Tax Code. It attempts to draw a theoretical overview of the application of its presuppositions in conjunction with those outlined by the theory of disregard of legal personality, an institute whose investigation crosses the borders of the country's law and finds origins in a general theory of law. The choice of topic is justified because of the outcome that Brazilian jurisprudence is not capable of effectively guaranteeing legal certainty in this subject. The work was thus structured in two chapters. The first chapter deals with the basic premises inherent to the legal norm, tax, tax legal relationship, tax liability, categorization of the tax substitute, and tax liability, from the perspective of the state *jus puniendi*, analyzing, therefore, the necessary requirements to its configuration. The second chapter has the objective of analyzing legal requirements for the attribution of tax liability to the managing partners of the limited company in order to form paradigms to the application of the theory of tax disregard of legal personality. For that, the subject is presented through the linguistic densification of these requirements, passing an empirical analysis of the Superior Court of Justice (STJ). Based on the assumption of the necessary guarantee of contradiction and ample defense, the possibility of assigning tax liability in the administrative sphere through the establishment of the Incident of Disconsideration of Legal Personality, foreseen in the CPC of 2015, is analyzed, as well as investigating the legitimacy of Application of this institute to tax execution. Throughout the work, some conceptual premises have been deconstructed and reconstructed from the reflections around the theme, mainly in view of the linguistic reach of several of the expressions commonly used by researchers without a precise densification. It was therefore sought to establish bases for the development of the institute of tax disregard of legal personality.

Keywords: Tax responsibility. Disregard of the legal personality. Liability of managing partners. Limited partnership. Incident of disregard of legal personality.

RÉSUMÉ

Cette étude vise à systématiser les idées sur la question de la responsabilité fiscale des tiers prévus à l'art. 135, le CTN. Essaie de dessiner un aperçu théorique de l'application de ses hypothèses en collaboration avec le décrit par la théorie de percer le voile corporatif, institut dont la recherche imprègne les limites du droit parental et trouve des origines dans une théorie générale du droit. Justifié le choix du sujet en raison du fait que la loi brésilienne ne peut assurer efficacement la sécurité juridique dans ce porche. Le travail a donc été divisé en deux chapitres. Le premier chapitre traite des hypothèses de base inhérentes à l'état de droit, la fiscalité, la relation fiscale légale, sujet passif fiscal, la catégorisation de l'impôt de remplacement, et la responsabilité fiscale du point de vue de l'Etat jus puniendi si l'analyse donc les conditions nécessaires à votre configuration. Le deuxième chapitre est engagé dans l'analyse des exigences légales pour l'octroi de la dette fiscale aux membres-dirigeants d'une société à responsabilité limitée dans le but de former des paradigmes de l'application de la théorie de l'impôt percer le voile corporatif. Par conséquent, nous présentons le thème par la densification de la langue de ces exigences, à travers une analyse empirique a jugé la Cour supérieure de justice. A partir de l'assurance contradictoire nécessaire et prise en charge complète de la défense, il analyse la possibilité de l'attribution de la responsabilité fiscale au niveau administratif en établissant l'incident de Percer de la voile corporatif prévu dans le Code de procédure civile de 2015, ainsi que l'enquête de la légitimité de l'application cet institut au procédure d´exécution fiscale. Tout au long du travail, certaines hypothèses conceptuelles ont été déconstruites et reconstruites à partir des réflexions sur le thème, en particulier compte tenu de la portée linguistique de bon nombre des expressions utilisées couramment par les savants sans densification besoin à ce sujet vous. Il a essayé de, ainsi, des bases solides pour le développement de l'institut de l'impôt percer le voile corporatif.

Mots-clés: Fiscalité. Méconnaissance de la personnalité juridique. Composition de la responsabilité de la direction. Sociétés en commandite. Percer de le voile corporatif.

LISTA DE SIGLAS

AC	Antes de Cristo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
AR	Aviso de Recebimento
ARESP	Agravo em Recurso Especial
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CDA	Certidão da Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CTAL	Código Tributario para America Latina
CTN	Código Tributário Nacional
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
EDCL	Embargos de Declaração
ERESP	Embargos de Divergência em Recurso Especial
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transportes Interestaduais e Intermunicipais
IDPJ	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISS	Imposto sobre Serviços
ITCMD	Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação
ITIV	Imposto sobre transmissão de bens imóveis *inter vivos*
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execução Fiscal
NCPC	Novo Código de Processo Civil
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIR	Programa Imposto de Renda
PJ	Pessoa Jurídica

RESP	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
TRF4	Tribunal Regional Federal (4ª Região)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 16

2 DELINEAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: nova perspectiva à luz do *jus puniendi* 24

2.1 Panorama da dogmática da sujeição passiva tributária 24

2.1.1 O tributo e a relação jurídica tributária 24

2.1.2 O sujeito passivo na relação jurídica tributária 33

2.2 Responsabilidade Tributária como atributo do *Jus Puniendi* estatal 54

2.2.1 O fenômeno da responsabilidade jurídica 54

2.2.2 Insuficiência das teorias brasileiras para explicar o fenômeno da responsabilidade tributária e proposta de teorização a partir do *jus puniendi* 68

2.3 Proposta de recategorização dos sujeitos passivos tributários 75

2.3.1 Substituto tributário como espécie de contribuinte 75

2.3.2 Responsáveis Tributários a partir da concepção adotada 90

2.3.3 Existe responsabilidade solidária no CTN? Desdobramentos da responsabilidade subsidiária e pessoal 99

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE LIMITADA A PARTIR DA CONCEPÇÃO SANCIONATÓRIA 108

3.1 Requisitos para a configuração da responsabilidade tributária 108

3.1.1 Fato gerador da responsabilidade tributária 109

3.1.2 Dano 113

3.1.3 Nexo causal e necessidade de averiguação de elemento subjetivo na responsabilidade tributária 115

3.2 Densificação linguística dos requisitos legais sob o prisma do *jus puniendi* 125

3.2.1 Características da responsabilidade dos sócios na Sociedade Limitada 125

3.2.2 Requisitos para responsabilização tributária dos sócios administradores na sociedade limitada do art. 134, VII 128

3.2.3 Requisitos para responsabilização tributária dos sócios da sociedade limitada no caso do art. 135, III, do CTN 130

4 ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES NA SOCIEDADE LIMITADA MEDIANTE DESCONSIDERAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA: decorrências do *jus puniendi* 144

4.1 O "revelar" de um instituto próprio do direito tributário: a desconsideração tributária da Personalidade Jurídica em decorrência da natureza punitiva da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN 144
4.1.1 Histórico, definição, pressupostos e inserção da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro 144
4.1.2 A tensão doutrinária quanto à aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica ao Direito Tributário 154
4.1.3 Responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN como forma peculiar de desconsideração da personalidade jurídica 160
4.2 Análise da configuração de responsabilidade tributária a partir da presunção de infração à lei e conduta dolosa no caso de configuração da dissolução irregular da sociedade limitada: um novo olhar sobre a Súmula 435 do STJ 172
4.2.1 Presunção de dissolução irregular quando a pessoa jurídica não funciona no domicílio informado ao Fisco, conforme a Súmula 435 do STJ 174
4.2.2 Análise da validade Constitucional da Súmula 435, do STJ: presunção de preenchimento dos requisitos do art. 135, III a partir da dissolução irregular da sociedade 179
4.3 Kafka, Jogos Vorazes e a Matrix do Processo Tributário: o direito à processualização administrativa e judicial para aferição da responsabilidade tributária mediante aplicação do Incidente de Desconsideração da Pessoa Jurídica – IDPJ 203
4.3.1 Processualização administrativa na busca de uma justa atribuição de responsabilidade tributária 203
4.3.2 Por um tratamento adequado na execução fiscal tributária: definição do ônus da prova e utilização do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto no novo CPC para aferição da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN 218
5 CONCLUSÕES 241
REFERÊNCIAS 250
APÊNDICE A - ANÁLISE DE JULGADOS DO STJ 280

1 INTRODUÇÃO

(Estado de Negação mental do Sistema Tributário)

O nosso Sistema Tributário não quer acordar. As suas vestes calejadas, o convívio e enfrentamento de pelo menos três Cartas Constitucionais, e a constatação de que suas ramificações legais saíram completamente de seu controle, fazem com que, pautado na preguiça natural das soluções rápidas e imediatistas requeridas pela era digital, bem como pelo apetite voraz do fisco arrecadador, ele permaneça em estado de negação quanto ao dever de se "misturar" com outros ramos do Direito no fito de trazer a solução mais justa e adequada de acordo com a fenomenologia Constitucional hodierna.

Esse estado de negação se dá porque, não raro, muitos tributaristas se esmeram em seu mister, olvidando de estudar e lapidar com mais profundidade os conceitos tributários que se fundamentam em premissas de outros ramos.

Nega-se, muitas vezes, o direito de segurança jurídica inerente a uma ordem Constitucional que impõe – de forma bastante prolixa, é bem verdade – direitos fundamentais individuais em real contraposição a direitos sociais.

Nesse contexto, não raro se observa[1] que o Poder Judiciário brasileiro se compadece do "Leão"[2] e faz as vezes de *longa manus* do Fisco, ao assegurar, através das mais diversas interpretações e de recursos linguísticos, muitas vezes não jurídicos, que a arrecadação tributária será, a "ferro e fogo", eficaz.

---

1 Ressalte-se, outrossim, que se faz aqui uma generalização no que tange ao Poder Judiciário, baseando-se na maior parte das decisões que são exaradas cotidianamente no que diz respeito ao tema. Não se pretende fazer uma crítica pessoal aos magistrados de primeira ou segunda instância, e nem muito menos aos Ministros do STJ – cujas decisões foram objeto deste trabalho – mas tão somente ao conteúdo das decisões que preponderam no cenário jurisprudencial brasileiro, demonstrando uma certa ausência de análise pormenorizada dos autos, seja em virtude da grande quantidade de processos que diariamente se amontoam nas "prateleiras", ainda que virtuais, da Justiça, não sobrando tempo para um aprofundado debate de ideias, talvez porque as próprias exigências tecnológicas do mundo hodierno exigem respostas mais céleres, o que finda por prejudicar a efetividade processual.

2 Popularmente, no Brasil, costuma-se referir ao Fisco como Leão. Essa referência se dá porque "no final de 1979, a agência de propaganda contratada pela Secretaria da Receita Federal preparava a campanha institucional para divulgar o Programa Imposto de Renda (PIR) do exercício de 1980, quando foi sugerido o leão como símbolo do PIR 1980. De início, a ideia teve reações adversas, mas, mesmo assim, a campanha foi lançada. A escolha do leão levou em consideração algumas de suas características: É um animal nobre, que impõe respeito e demonstra sua força pela simples presença; 2) É o rei dos animais, mas não ataca sem avisar; 3) É justo; 4) É leal; 5) É manso, mas não é bobo." Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Curiosidades da Evolução do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/memoria/irpf/curiosidades/curiosidades.asp#surgimentoLeao>. Acesso em: 15 set. 2016. Atualmente, a referência ao Leão é comum não apenas quando se trata do Imposto de Renda, mas ao Fisco como um todo. O dicionário Aurélio, por exemplo, indica, que Leão é o órgão arrecadador do imposto de renda. Cf. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Editora Positivo, 2009. p. 1.190.

Ao invés de se portar como garantidor de direitos fundamentais inerentes ao devido processo legal, princípio que impulsionou a virtude do Estado limitado por uma Constituição, consoante se denota do espírito que permeia a Magna Carta inglesa[3], o Poder Judiciário, não raro, segue aplicando um Sistema Tributário dissonante de um proclamado Estatuto do Contribuinte, desconsiderando que a existência de um direito tributário diz respeito à própria existência de um Estado de Direito – não fosse assim o Estado continuaria na sua incansável tarefa de se apropriar da propriedade alheia para se sustentar.

Por óbvio, não se pretende, com tais linhas, olvidar do dever fundamental de pagar tributos[4] e da função financiadora que os tributos possuem, ainda mais quando se observa a extensa lista de obrigações constitucionais que foram atribuídas ao Estado Contemporâneo após a disseminação da ideia de Estado provedor, a partir do "*Welfare State*"[5], mas sim buscar reanimá-lo a realizar o seu mister dentro dos limites do razoável e da possível adequação ao texto constitucional, mormente dentro de um contexto de garantia do contraditório e ampla defesa no processo administrativo e judicial de arrecadação tributária.

Se a nossa Constituição de 1988 optou por conciliar o direito de propriedade com a função social da propriedade, não seria demais esperar que a riqueza produzida e apropriada por alguns servisse ao desenvolvimento de toda nação. Entretanto, é, sim, demais, esperar que a riqueza produzida por somente alguns possa servir a esse intuito, porquanto se denota a disparidade de tratamento dado pelo nosso Sistema Tributário – para não falar dos órgãos que cotidianamente decidem causas tributárias – a uns poucos mais dotados de riquezas e a uns outros tantos que tentam salvaguardar as suas possibilidades de atuar em atividades econômicas no Brasil.

Em suma, tendo em vista os verdadeiros "privilégios" conferidos pelo Sistema Tributário àqueles que possuem as maiores riquezas no país, a partir de um sistema

---

[3] §39: "Nenhum homem livre poderá ser detido ou mantido preso, privado de seus bens, posto fora da lei ou banido, ou de qualquer maneira molestado, e não procederemos contra ele nem o faremos vir, a menos que por julgamento legítimo de seus pares e pela lei da terra." Cf. SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 36.

[4] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012a.

[5] Sobre o Estado do Bem-Estar Social, importante a visão de John Maynard Keynes, a esse respeito: "O Estado deverá exercer uma influência orientadora sobre a propensão a consumir, em parte através de seu sistema de tributação, em parte por meio da fixação da taxa de juros e, em parte, talvez, recorrendo a outras medidas. [...] Eu entendo, portanto, que uma socialização algo ampla dos investimentos será o único meio de assegurar uma situação aproximada de pleno emprego, embora isso não implique a necessidade de excluir ajustes e fórmulas de toda a espécie que permitam ao Estado cooperar com a iniciativa privada." Cf. KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**: os economistas. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. p. 345.

regressivo[6] que sequer é capaz de alcançar as grandes fortunas, o Fisco tenta compensar essa disparidade concentrando, com a máxime eficiência, as suas forças em reaver dos menores agentes econômicos, que se debatem na luta diária de permanecer no mercado, toda e qualquer migalha pecuniária que seja capaz de lhe dar "paz de espírito" de que está cumprindo bem o seu papel.

Não que o Fisco escolha cobrar tributos apenas dos agentes econômicos menos abastados, até porque sua atividade é estritamente vinculada, mas é que, em razão das formas atuais de responsabilização dos sócios administradores, quem não tem um bom advogado acaba sofrendo as constrições desse sistema, já que outros procurarão se desvencilhar das suas obrigações por subterfúgios legais e jurisprudenciais.

Ideal é que, diante das novas funções do Estado consubstanciadas em obrigações cada vez mais custosas financeiramente, fosse constituído um ambiente de cooperação e harmonia entre a efetividade na arrecadação e fiscalização por parte do fisco, com o fito de concretizar o princípio da capacidade contributiva, bem assim que se garantisse, para o cidadão, em especial quanto à aplicação de sanções em razão de comportamentos irregulares, a garantia de ampla defesa, pois, conforme leciona Luciana Grassano Mélo,

> [...] o sujeito passivo da relação tributária passou definitivamente a assumir a carga de interpretar e aplicar as normas tributárias, o que implica em se gravar o particular com uma pesada e complexa tarefa, que se agrava ainda mais diante da rápida sucessão de normas legais e administrativas que modificam as precedentes, antes mesmo que as últimas tenham sido assimiladas até pela própria Administração, que dirá pelo contribuinte.[7]

E como se não bastassem essas disparidades conferidas pelo Sistema Tributário, os órgãos julgadores dos conflitos tributários – tanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto o Poder Judiciário – parecem "fechar os olhos" para as condições individuais de cada contribuinte ou suposto responsável, como que numa tentativa de resolver o problema de forma imediata e conseguir reduzir a enorme carga de processos que diariamente se iniciam, sobretudo nos casos em que a atribuição da responsabilidade tributária depende de uma aferição mais profunda da individualização da conduta dos sócios administradores.

---

[6] Nesse sistema, a carga tributária é maior sobre quem tem menor renda, em razão do excesso de tributos incidentes sobre o consumo, de modo que a progressividade de impostos diretos, como o imposto de renda, por exemplo, é insuficiente para corrigir tal distorção. Cf. MELLO, Linneu de Albuquerque. Progressividade do Imposto de Renda no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário e ordem econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 507.

[7] MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, Recife, v. 86, n. 2, p. 244-253, jul./dez. 2014. p. 247.

Desse modo, ao que parece, quando o executado não consegue se cercar de procuradores mais preparados, o seu processo é julgado em bloco, aplicando-se uma jurisprudência pouco aprofundada, como se nenhuma peculiaridade tivesse a sua situação em meio ao mar de insegurança jurídica que ladeia o tema no cenário jurídico brasileiro.

Conforme a analogia de Alfredo Becker, o Judiciário brasileiro tem se deparado com um verdadeiro Complexo de Cinderela:

> [...] sempre que a juridicidade do Direito Tributário é desvirtuada, ele veste-se de andrajos jurídicos e como Cinderela – envolta num halo de mistério e susperstição – foge ao Palácio da Justiça, quando a Despesa ultrapassa a Receita, na meia-noite dos orçamentos deficitários. [...] O orçamento deficitário estabelece uma escuridão pânica dentro da qual a Cinderela do Direito Positivo sente desnudar-se do Jurídico.[8]

Nessa esteira, nota-se uma atitude de Fiscalismo exacerbada, ao se criar, inclusive, por meio de súmula, critérios díspares dos outorgados pelo Código Tributário Nacional (CTN), através de uma interpretação extensiva dos requisitos da atribuição da responsabilidade tributária que será analisada ao longo deste trabalho.

Pretende-se, assim, sistematizar ideias em torno de um tema tão polêmico no direito brasileiro, como o da responsabilidade tributária de terceiros, prevista no art. 135, do CTN, tentando traçar um parâmetro teórico de aplicação de seus pressupostos com os delineados na teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, instituto cuja investigação perpassa as fronteiras do direito pátrio e que encontra origens em uma teoria geral do direito.

A análise que ora se delineia é de ordem dogmática, partindo de uma visão construtivista a partir da semântica dos institutos que se pretende estudar. Faz-se um passeio necessário pelo estado da arte quanto a cada sub-tema no universo em que se insere para, refutando premissas que se perpetuam ao longo dos tempos, desconstruir paradigmas e reformular os modelos, oferecendo soluções jurídicas que se entende como pertinentes nesse cenário.

Não é objeto do trabalho construir ideias a partir de uma perspectiva econômica, de modo que não se imiscuirá nas entranhas das escolhas políticas para atribuição dos deveres de pagar tributos através de técnicas tributárias que tenham por fim a redistribuição de riquezas, como a capacidade contributiva, tendo por base os ditames da justiça fiscal. A perspectiva de justiça fiscal que ora se intenta estudar parte do pressuposto de que todos devem ter suas garantias asseguradas para que o poder-dever de arrecadar esteja em consonância com toda a gama de funções desempenhadas pelos tributos, como a financiadora e a extrafiscal.

---

[8] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 17.

As angústias e inquietações que deram azo à busca pelo desenvolvimento deste tema em um trabalho do jaez de uma tese de doutorado, referem-se à verificação de que tanto doutrina quanto jurisprudência permanecem em contínua contradição ao desenvolver os temas da atribuição de responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, bem assim que a jurisprudência brasileira não é capaz de dar uma resposta eficaz, do ponto de vista da segurança jurídica e de justiça, a quem intenta se aventurar pelos caminhos do empreendedorismo.

Envolto nas ideias de Alfredo Augusto Becker, que nos trouxe a noção de que o Sistema Tributário pátrio seria um verdadeiro "Carnaval Tributário"[9], e/ou que vivemos em meio a um "manicômio jurídico tributário"[10], este trabalho tem por objetivo desvendar em que medida se pode traçar uma linha de pensamento a ser seguida como predominante no cenário jurídico brasileiro quanto ao tema da responsabilidade tributária dos sócios administradores prevista no art. 135, do CTN.

Buscou-se traçar, assim, os principais questionamentos hábeis a nortear a presente pesquisa, quais sejam: o que é contribuinte? O que é responsabilidade tributária? Qual a sua origem e fundamento? Ela tem semelhanças com a responsabilidade civil e penal? A sua atribuição decorre do poder punitivo estatal? Quais os requisitos para a atribuição das diversas formas de responsabilidade tributária? O substituto tributário pode ser enquadrado como contribuinte ou responsável? É justa a atribuição de responsabilidade tributária sem aferição aprofundada de requisitos previstos na norma? Pode haver imputação dessa responsabilidade a partir da desconsideração da personalidade jurídica? Qual interpretação se coaduna com a Constituição de 1988 no que tange ao redirecionamento da execução fiscal? A Súmula 435 do Supremo Tribunal Federal (STJ) é Constitucional? Pode ser utilizado o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na execução fiscal tributária? Esses foram os

---

[9] Em sua obra, "Carnaval Tributário", Becker critica o sistema tributário brasileiro, pautado na burocracia ardente com intuito arrecadatório. Impagáveis as reflexões bem-humoradas que permeiam a sua obra e que satirizam as tentativas de arrecadação por parte do Fisco de sua época. Por isso, mister a colação de trecho de sua obra para iniciar as reflexões sobre os tempos de patologia mental que acometem nossos veículos de expressão da cultura jurídica atual, como doutrina e jurisprudência. Observe-se que suas críticas referem-se à situação de seu tempo, quando havia a instituição exacerbada de empréstimos compulsórios no fito de fornecer fundos à administração federal, mas não deixam de servir como reflexão para os instrumentos de nosso tempo, como a manipulação de alíquotas de tributos retirando o poder de compra da população: "Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de 'empréstimos' é tão grande que formam um bloco carnavalesco: 'Unidos da Vila Federal'. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os 'abre-alas'. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: 'Fraude contra o Contribuinte'. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 14.

[10] Ib., 1998.

pontos que orientaram a busca por respostas nesse tema, que tanto inquietavam esta pesquisadora.

Desse modo, o trabalho aqui desenvolvido se estruturou em cinco capítulos. Após a Introdução, o segundo capítulo versa sobre as premissas básicas inerentes à relação jurídica tributária e sujeição passiva, onde se procura estabelecer uma linha teórica a respeito do que vem a ser a norma jurídica, o tributo, a relação jurídica tributária e o sujeito passivo tributário.

De seu turno, iniciando a análise jurídica da situação fictícia descrita na obra "*O Mercador de Veneza*", de William Shakespeare, passa-se à investigação quanto à relação da responsabilidade tributária com as demais formas de responsabilidade jurídica existentes, traçando-se um paralelo entre elas para se desconstruir a ideia de que a responsabilidade tributária difere daquela inerente à mera atribuição legal de obrigação de pagar o tributo. Pelo contrário, traça-se um panorama da responsabilidade tributária a partir do estudo do *jus puniendi* estatal.

Mais adiante, ainda no segundo capítulo, procura-se analisar em que categoria jurídica se insere a figura do substituto tributário, a partir de suas características legais, embasando-se na construção teórica empreendida em torno da responsabilidade tributária, a partir do *jus puniendi,* importante para delinear uma nova categorização. Utiliza-se, para tanto, da análise comparada do instituto em ordenamentos estrangeiros, como França, Alemanha, Portugal, Espanha, México e Argentina.

Logo a seguir, inaugura-se o terceiro capítulo, passando-se pela análise de quais as espécies de responsáveis tributários existentes no direito brasileiro, e se existe responsabilidade solidária no nosso sistema tributário, para, enfim, perquirir os requisitos legais para a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios-administradores da Sociedade limitada no fito de formar paradigmas à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Para tanto, apresenta-se o tema através da densificação linguística desses requisitos, analisando-se as características da responsabilidade dos sócios na Sociedade Limitada, os requisitos para responsabilização tributária dos sócios na sociedade limitada do art. 134, VII, bem assim os requisitos para responsabilização tributária dos sócios da sociedade limitada no caso do art. 135, III, do CTN, passando por uma análise empírica de julgados do STJ, no que tange a alguns aspectos, como, por exemplo, o elemento temporal hábil a caracterizar a responsabilidade tributária.

O capítulo 4 se inicia, por conseguinte, com a análise de uma possível conexão entre a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária

dos sócios-administradores, recorrendo-se à evolução histórica, definição, pressupostos e inserção da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, para só então se imiscuir na investigação quanto à aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica ao Direito Tributário brasileiro.

A partir da construção de ideias quanto à existência de uma forma própria de desconsideração da personalidade jurídica inerente ao Sistema Constitucional Tributário, desvendada a partir da interpretação da hipótese prevista no art. 135, III, do CTN, passa-se ao estudo empírico de julgados do STJ, no fito de analisar o conteúdo e alcance das decisões que versam sobre responsabilidade tributária e que trazem em si a locução "desconsideração da personalidade jurídica". Realiza-se uma pesquisa no inteiro teor de julgados no intuito de chegar a conclusão quanto à aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no que pertine ao redirecionamento de execuções fiscais ajuizadas em desfavor de sócios administradores de sociedades limitadas no Brasil.

Analisa-se empiricamente, por sua vez, a posição do STJ quanto à utilização do elemento "dissolução irregular da sociedade empresária" como hábil a autorizar o redirecionamento da execução fiscal e, em consequência, a desconsideração tributária da personalidade jurídica. Inaugura-se uma análise teórica acerca da validade constitucional da Súmula 435, do STJ, da qual decorre a presunção de preenchimento dos requisitos do art. 135, III a partir da dissolução irregular da sociedade e, por fim, nesse mesmo ponto, elabora-se uma proposta de definição de sentido da dissolução regular da sociedade a partir de análise empírica de julgados de Tribunais Regionais Federais.

Por derradeiro, analisa-se o assunto sob uma perspectiva processual, lançando balizas no que tange ao devido processo legal para aferição da responsabilidade tributária e desconsideração tributária da personalidade jurídica. Nesse ínterim, permeia-se a ideia da necessidade de processualização administrativa na busca da justa imputação de responsabilidade tributária. Ultrapassam-se, aqui, os limites da análise jurídica para dar vez à analogia com a arte, por meio do paralelo traçado com a obra literária e cinematográfica "Jogos Vorazes" (Hunger Games), com a obra literária "O Processo", de Franz Kafka, e também com o filme "Matrix", no fito de se refletir sobre a eventual injustiça das decisões administrativas pautadas em visões unilaterais dos autos.

Partindo do pressuposto da necessária garantia de contraditório e ampla defesa, analisa-se a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária na esfera administrativa mediante instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), previsto no Código de Processo Civil (CPC) de 2015.

Investiga-se, ainda, se é legítima a aplicação desse instituto na execução fiscal tributária. Para tanto, trata-se da execução fiscal e do seu título embasador, a certidão de dívida ativa (CDA), a presunção de legitimidade que lhe é inerente e seus limites, as formas de defesa do executado, seja pelos embargos à execução, exceção de pré-executividade ou outros meios, define-se o ônus da prova para indicação dos elementos que comprovem a responsabilidade tributária dos sócios administradores, e, por fim, em que medida pode ser utilizado o IDPJ na execução fiscal para aferição da responsabilidade tributária. De bom alvitre indicar a menção ao princípio da não-culpabilidade, que, aliado à ampla defesa, formam o paredão de blindagem que se cogita necessário à interferência estatal em direitos individuais de relevância constitucional.

Chegando ao final, são apresentadas as conclusões da pesquisa, que refletem o árduo caminho que se percorreu até chegar às proposições desenvolvidas. Vê-se que ao longo do trabalho algumas premissas conceituais foram desconstruídas e reconstruídas a partir das reflexões em torno da temática.

Nesse sentido, revelam-se, com ineditismo, as ideias em torno da construção teórica acerca do responsável tributário, verificando-se a sua possível decorrência do *jus puniendi* do estado, o que pode resultar em uma reclassificação do substituto tributário.

Demonstrada, portanto, a relevância do tema e da presente pesquisa no contexto do direito tributário brasileiro, é de bom alvitre destacar o grande valor a que se deve atribuir à sistematização das ideias outrora defendidas em torno do tema, situando-as como estado da arte fundamental ao desenvolvimento do assunto.

O trabalho que ora se apresenta não tem por fim, como é óbvio de se supor, estabelecer uma nova teoria ao redor do que se convencionou chamar de desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, mas auxiliar a doutrina brasileira a encontrar novos rumos a perseguir na seara da responsabilidade tributária. Reencontra-se, pois, com as conceituações basilares da teoria geral do direito que deram ensejo à adoção da expressão “responsabilidade” no Código Tributário Nacional, a partir de uma análise multidisciplinar, no fito de compreender a semântica do termo linguístico abraçado pelo nosso Sistema Tributário.

2 **DELINEAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**: nova perspectiva à luz do *jus puniendi*

2.1 Panorama da dogmática da sujeição passiva tributária

2.1.1 O tributo e a relação jurídica tributária

A compreensão do que vem a ser o tributo e a relação jurídica tributária no direito brasileiro é de vital importância para a percepção das ideias aqui desenvolvidas, porquanto o sujeito passivo tributário faz parte da relação jurídica empreendida perante o Fisco. Antes, porém, de adentrar na noção do tributo, mister definir, à guisa de premissa, a concepção de norma jurídica adotada nesse trabalho, para só então passar à noção de tributo e de relação jurídica tributária.

A expressão "norma jurídica" possui uma multiplicidade de significações, e, como tal, precisa ser aclarada enquanto recurso linguístico a que se remete diversas vezes ao longo de uma descrição científica como a que ora se propõe. Nesse sentido, nessa pesquisa, levar-se-á em conta que a norma é distinta do enunciado normativo, sendo o resultado semântico de um processo mental a partir da recepção dos caracteres expressos no texto e da percepção do mundo exterior captado pelos sentidos.

A proposição normativa, assim, se distingue do enunciado, por ser ela o próprio conteúdo trazido na norma, apresentando-se como a expressão de um juízo ou de uma ideia. Desse modo, a norma jurídica representa a ideia provocada em nosso espírito pela leitura do texto.[11] Em outras palavras, a abstração do conteúdo normativo parte da leitura do texto, mas não se esgota nessa, pois se inicia o processo de reflexão no intérprete que irá, de acordo com uma análise sistemática daquele conteúdo no ordenamento jurídico, resultar em uma prescrição de "dever-ser" coadunante com os preceitos instituídos por outra norma, que Hans Kelsen denomina de norma hipotética fundamental.[12]

As normas tributárias, portanto, resultam como a abstração do intérprete que leu o texto normativo e "processou" as informações ali contidas de acordo com o Sistema Constitucional Tributário vigente.

Também é possível que as normas jurídicas sejam aqui utilizadas a título de *standards*, como no caso das relativas à responsabilidade tributária, as quais podem tornar o

---

[11] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
[12] KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

processo de elaboração do direito mais eficiente, a partir da transferência de sua revelação dos legisladores para os juízes, consoante assevera Flavianne Nóbrega.[13]

De seu turno, o Sistema Constitucional Tributário, entendido sob a perspectiva normativa acima mencionada, contém normas que estabelecem materialidades tributáveis e estabelece direitos inerentes ao destinatário constitucional, aqui denominado de contribuinte. Essas materialidades tributáveis serão vertidas em linguagem competente nas leis infraconstitucionais, que, com base na competência conferida pelo texto constitucional, estipularão os chamados tributos.

Por sua vez, o tributo, conforme aduz Paulo de Barros Carvalho, possui plúrimos significados, sendo possível elencar pelo menos seis distintos, quais sejam: a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, ou seja, como obrigação; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária; f) como norma, fato e relação jurídica.[14]

Desse modo, o vocábulo tributo pode ser utilizado sob uma variedade de sentidos, e, em um mesmo texto normativo, pode assumir várias acepções, muito embora pareça mais clara a ideia de que o tributo se refere a uma obrigação, como sugere o artigo 3º do Código Tributário Nacional.[15] A conceituação legal dada pelo CTN é feliz em excluir as obrigações que configuram sanção de ato ilícito, de modo a não abranger as multas, as quais, doutra forma, ver-se-iam nele compreendidas.[16]

Assim, ao designar um dever jurídico, o tributo[17] se presta a indicar a própria relação jurídica que se originará a partir da verificação da hipótese material prevista na norma instituidora, expressando, dessa forma, o vínculo que enlaça duas ou mais pessoas.

---

13 NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. Custos e Benefícios de um Sistema Jurídico baseado em *Standards*: uma análise econômica da boa-fé objetiva. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 2, p. 170-188, jul./dez, 2012.

14 CARVALHO, 2003.

15 Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 ago. 2016.

16 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1980.

17 A propósito, Sacha Calmon identifica as diferenças entre o tributo e as outras formas de arrecadação financeira do Estado, que merece consideração. Veja-se: "O tributo legitima-se e diferencia-se das prestações pecuniárias e apropriações até agora referidas em função, precisamente, de sua *hipótese de fato* relacionada ao preceito. *Tributo* é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou *de pessoa por ele indicada*, tendo por causa um *fato lícito*, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito. Extrema-se da *indenização* porque esta, posto que também prevista em lei, tem por 'razão de ser' prévia e comprovada *lesão ao patrimônio alheio, inclusive o estatal.* Contrapõe-se às prestações pecuniárias 'contratuais' ou de *jus gestionis*, porque

A relação jurídica, de seu turno, deve ser definida como a relação intersubjetiva que possui interferência de normas jurídicas[18], ou seja, é o vínculo em que o "dever-ser" realiza a síntese deôntica atrelando dois ou mais sujeitos[19], um na condição de sujeito ativo, ou credor e outro sujeito passivo, devedor, de modo que o liame obrigacional firmado entre esses sujeitos ocasiona consequências jurídicas, isto é, deveres, que, uma vez descumpridos, podem levar à aplicação de sanções.

Fábio Ulhoa Coelho afirma que a obrigação equivale à relação jurídica, ao dizer que a primeira "é um vínculo jurídico entre sujeitos, isto é, uma relação jurídica"[20], no sentido de o sujeito ativo titularizar o direito de receber do sujeito passivo uma prestação. Esse vínculo jurídico traduzido em relação manifesta-se por um fato, que faz nascer os direitos e deveres subjetivos, "instaurando-se mediante a formação de um enunciado linguístico, protocolar e denotativo".[21]

A relação jurídica, mais das vezes, é orientada pela autonomia da vontade, a qual, no dizer de Aurélio Boa Viagem, deve estar presente, inclusive, quando da pactuação de contratos internacionais quanto à escolha da lei aplicável.[22]

Nessa esteira, o sujeito passivo passa a ser devedor de uma prestação, e quando a obrigação firmada não é adimplida, gera para o credor o direito de obter, em juízo (intervenção estatal), o seu cumprimento forçado, o que, a princípio teria resultado semelhante

---

tais receitas decorrem de acordos de vontades (contrato). Enquanto o tributo é unilateralmente previsto em lei, o objeto de tais obrigações é ajustado *ex voluntate*, tendo por mira múltiplas situações (aluguel ou venda de coisas, contratos de mútuo, aplicações financeiras, prestações de serviços, etc.). Distingue-se, por sua vez, de outros deveres pecuniários de índole privada, como seguro obrigatório automobilístico, ou da obrigação alimentar, porque, nesses casos, o credor é pessoa jurídica de Direito Privado ou pessoa natural, e também, porque em tais casos, a cobrança não é feita mediante *atividade administrativa plenamente vinculada à lei.* E finalmente, diferencia-se das apropriações de dinheiro abandonado porque aí o fato, embora lícito e acontratual, não é causador de relação jurídica, pois a existência de dinheiro na condição *res nullius* ou *res derelicta* não é fundamento, razão, hipótese ou causa de uma obrigação. Em resumo, o que entrar em dinheiro para os cofres estatais, sob a forma de prestação pecuniária, o que exclui as entradas de caixa, como fianças e cauções, e as apropriações, que não sejam indenização, multa ou contrato, aluguel, juro, foro, laudêmio, ou preço, só pode ser tributo." Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 381-382.

[18] Tratando das relações jurídicas Miguel Reale sustenta: "as normas jurídicas projetam-se como feixes luminosos sobre a experiência social: e só enquanto as relações sociais passam sob a ação desse facho normativo, é que elas adquirem o significado de "relações jurídicas". Cf. REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 215.

[19] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

[20] COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de direito civil**: obrigações; responsabilidade civil. São Paulo: Saraiva, 2010.

[21] CARVALHO, op. cit., p. 157.

[22] BÔA VIAGEM, Aurélio Agostinho da. Contratos internacionais de comércio: a escolha da lei aplicável no âmbito do Mercosul: dificuldades: reforma. **Revista Acadêmica**, v. 84, n. 1, p. 131-174, 2012.

do que adviria da execução voluntária, mas não sendo possível, garante o recebimento da prestação em forma de indenização.[23]

O Estado intervém na relação porque, nos dias atuais, não mais se admite a coação privada para a execução das obrigações firmadas entre particulares, como ocorrera no passado, só sendo legítimo tal procedimento em caráter excepcional. O monopólio da coação pertence ao Estado, que o exerce através da tutela jurisdicional e de órgãos da administração pública.[24] Dessa forma, é o Estado o ente legítimo a aplicar as formas de execução forçada advindas do descumprimento de obrigações pactuadas no seio das relações jurídicas.

Para Alois Brinz, a obrigação possui dois momentos distintos[25]: o do débito – ou *schuld* – , que nada mais seria que o dever jurídico de realizar a prestação, e o da responsabilidade – ou *haftung* – em que o credor teria a garantia de executar o patrimônio do devedor para obter ressarcimento pelo prejuízo oriundo da violação do dever jurídico originário.[26]

A relação jurídica gera, portanto, obrigação ao sujeito passivo, que, em caso de não cumprimento, tem como consequência o dever jurídico sucessivo, ou a responsabilidade.

Outro ponto que merece relevo é o de que a obrigação constituída em face de um sujeito deve respeitar a vontade, ainda que se trate de uma obrigação legal, ocasionando relação jurídica entre Estado e particular. A ideia de vontade é um dos valores cultivados pela civilização de raízes europeias, levando à conclusão de que as pessoas se obrigam apenas porque querem. Isso se fundamenta no caráter vinculativo da lei na democracia. A obrigação legal vincula os cidadãos porque foi aprovada por seus representantes, devidamente eleitos, em seu nome. Os cidadãos expressam sua vontade através do voto em seus representantes, de maneira que o contribuinte paga os tributos determinados na lei porque expressou, pelo mecanismo da democracia representativa, sua concordância. Assim, a vontade é pressuposto da obrigação, seja ela expressa de forma imediata, como em um contrato, ou de forma mediata, como na lei, que necessariamente foi aprovada por representantes eleitos.[27]

Nesse sentido, a relação jurídica tributária expressa uma obrigação, criada por lei, e fundamentada nas diretrizes previstas na Constituição Federal, nascendo, contudo, a partir da realização da materialidade fática da norma criadora do tributo.

---

23 COELHO, 2010.
24 NADER, Paulo. **Filosofia do direito**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
25 BRINZ, Alois. **Lehrbuch der pandekten**. Erlangen: A. Deichert, 1879. v. 2.
26 WALD, Arnoldo. **Direitos das obrigações**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
27 COELHO, op. cit.

Em outras palavras, é o vínculo jurídico *ex lege* em virtude do qual uma pessoa está obrigada perante o Estado, ao pagamento de uma soma em dinheiro quando se verifique o pressuposto de fato previsto pela lei.[28]

A relação jurídica tributária contém, portanto, conteúdo obrigacional que advém dos preceitos instituídos legalmente, mas não sem assegurar, em contrapartida, uma gama de direitos fundamentais ao destinatário da tributação, caracterizando uma relação de direito (*Rechtsverhaeltnis*), acolchoada pelo princípio da legalidade, no que difere da ideia defendida por Ottmar Buehler, de que a obrigação tributária caracterizaria uma relação de Poder (*Gewaltverhaeltnis*).[29]

Em que pese estarmos diante do poder extroverso do Estado de fazer executar a obrigação tributária, utilizando-se, para tanto, de seu poder para ativar o aparato judicial constritivo, através dos diversos instrumentos legais disponíveis no direito brasileiro assecuratórios do adimplemento do crédito tributário,[30] a relação jurídica tributária, consoante asseverou Albert Hensel, fundamenta-se na sujeição do Estado à lei, de modo que o seu poder coativo de executar o crédito se origina e se esgota no comando legal.[31]

Em suma, a despeito da ideia de que a obrigação tributária representa um *poder* jurídico por força do qual o Estado pode exigir do sujeito passivo a prestação,[32] esse somente se justifica pela presença do dever legal de arrecadar conferido ao Estado, bem assim, apenas pode ser exercido nos limites e nas condições estabelecidas por lei.

---

[28] JARACH, Dino. **O fato imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

[29] "Considerando o poder coercitivo que está presente nas pretensões tributárias do Estado, discutiu-se muito se a relação obrigacional tributária representa uma relação de poder ('*Gewaltverhaeltnis*') ou uma relação de direito ('*Rechtsverhaeltnis'*). Assim, a maioria dos autores alemães, como por exemplo Ottmar Buehler, considerando a realidade da tributação, admite uma relação de poder. Defendendo o ponto de vista contrário, Albert Hensel demonstra, a nosso ver com toda a procedência, que a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no fato de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a vontade da lei. O poder de coação se subordina, portanto, à reserva genérica da lei, esgotando- se no momento da criação da lei. Concluímos, pois, que é exatamente e m virtude do princípio da legalidade que a relação jurídico-tributária se caracteriza como relação de direito e não de poder, não havendo nenhuma supremacia de uma das partes sobre a outra." Cf. ROTHMANN, Gerd W. O Princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 67, p. 231-268, 1972. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66651/69261>. Acesso em: 27 set. 2016.

[30] Como as penhoras *on line*, através dos sistemas de RENANJUD, BACENJUD, além dos diversos mecanismos previstos na Lei n.º 6.830/80.

[31] ROTHMANN, op. cit.

[32] SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

Assim, a regra jurídica que institui o tributo, prevê uma hipótese de incidência,[33] sendo imprescindível, para ter início a relação jurídica tributária, que não apenas a regra jurídica prevista surta efeitos gerais, mas que a hipótese normativa se realize concretamente, fazendo emergir os efeitos da incidência jurídica tributária.

Ronaldo Ponzi indica que a relação jurídica tributária nada mais é que uma relação subjetiva de direito público, pois se origina de normas de direito público, coercitivas por natureza, e que somente tem início com o acontecimento do fato gerador, quando será individualizada a situação prevista na lei de modo abstrato e genérico. Ele elenca quatro características da obrigação tributária que a distinguem da obrigação de direito privado: a coercibilidade (imposição legal), inderrogabilidade (as partes não podem alterá-la ou extinguí-la); executoriedade (descumprida a obrigação tributária e não satisfeito o crédito, passa o crédito a ter liquidez e certeza apto a ser executado judicialmente); inadimplência (o descumprimento da obrigação tributária acarreta em sanção pecuniária, além do tributo devido).[34]

Hector Villegas invoca Giannini, Blumenstein e Berliri para sustentar que emergem, das normas tributárias, direitos e deveres recíprocos para o Estado e os contribuintes, estruturando a relação tributária, que seria completa, já que dela resultam poderes, direitos e obrigações da autoridade financeira, aos quais correspondem obrigações positivas ou negativas e também direitos das pessoas sujeitas à tributação.[35]

Consoante Dino Jarach, a relação tributária surge pela verificação do fato imponível, enquanto realiza uma vontade concreta da lei. Desse modo, quando o fato previsto na norma se realiza, surge para o sujeito ativo um crédito e para o sujeito passivo uma dívida. Para ele, o ato de determinação do tributo não é um elemento da relação tributária substancial, mas representa o que ele chama de *accertamento,* do que nasce a exigibilidade do crédito e a

---

[33] Geraldo Ataliba distingue a hipótese de incidência do fato gerador. Ele atribui à primeira o sentido de que: "é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo". O fato gerador, de seu turno, será o "fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência". Para ele, "há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se." Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 54-59.

[34] PONZI, Ronaldo. **Curso de direito tributário**: elaborado de acordo com a Constituição de 1988. Porto Alegre: Jurídica, 1989.

[35] VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1973.

possibilidade de cumprimento da obrigação, declarando a pré-existência de uma relação jurídica.[36]

Instaura-se a obrigação tributária, assim, por força da lei, que é onde estão os seus fatores germinais, e o fato gerador apenas marca "o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure."[37]

Sobre o nascedouro da relação tributária, Paulo de Barros Carvalho adverte que a relação jurídica se instaura em razão do enunciado fático inserido pelo consequente de uma norma individual e concreta (o lançamento), uma vez que, na regra geral e abstrata, o que se encontra são classes de predicados que um acontecimento deve reunir para tornar-se fato concreto, na plenitude de sua determinação empírica.[38]

Para ele, o ato de lançamento é hábil a individualizar o "fato jurídico tributário", vertendo em linguagem própria e fazendo nascer para o mundo jurídico um fato que só existia na vida social, de maneira que antes do enunciado protocolar em que consiste o lançamento tributário, não existiria obrigação, porque o fato, por si só, não seria hábil a ensejar a instauração da relação jurídica ainda.[39]

Desse modo, Paulo de Barros Carvalho defende a natureza constitutiva do lançamento, através do qual se origina a própria obrigação tributária.[40] Então, o fato ocorrido seria descrito no lançamento e essa descrição se transmudaria em comando prescritivo, ao definir não apenas a ocorrência pretérita da hipótese normativa, mas também individualizar a prestação, pela definição da alíquota, base de cálculo e sujeito devedor, posição que parece razoável.

Isto porque, em verdade, antes de compor o comando prescritivo individual, o fato gerador da hipótese normativa não possui relevância para o direito. De que adiantaria se dizer que a obrigação teria iniciado no momento de ocorrência prática do fato, se somente em momento posterior, com o lançamento, é que essa obrigação seria munida da exigibilidade?

---

36 JARACH, 1989.

37 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 27.

38 CARVALHO, 2007.

39 "Pudemos verificar que o fato jurídico tributário é constituído por um enunciado protocolar, denotativo, relatando um evento pretérito que se consolidou numa unidade de tempo e num ponto do espaço social. Apesar da referencialidade direta ao acontecimento do mundo, guardando, portanto, forte similitude com as orações meramente descritivas de situações objetivas, fizemos questão de frisar, enfaticamente, que o fato jurídico tributário se apresentava como um enunciado de teor prescritivo e não cognoscente do real. Os valores lógicos a que está submetido, por isso mesmo, são os da Lógica Deôntica-Jurídica (válido ou não-válido), nunca os da Lógica Alética (verdadeiro ou falso)." Cf. Ibid., p. 438-439.

40 Ibid.

Por adotar a teoria dualista da obrigação, desenvolvida por Alois Brinz[41], parece mais coerente entender que esta somente surge quando estão presentes todos os seus elementos, e dentre eles, a exigibilidade. Não se pode conceber a existência de uma obrigação composta apenas pelo débito, sem a garantia de seu cumprimento, consistente na exigibilidade que lhe é inerente.

Sem o lançamento, o Fisco não pode cobrar a obrigação tributária e nem o sujeito passivo efetuar o pagamento, porquanto não se sabe ainda qual o valor devido. Assim, não há, em momento pretérito à formalização do fato gerador pelo ato de lançamento, débito, porque a regra genérica presente no comando legal, pulula no ar atingindo sujeitos indeterminados. No momento em que se individualiza o fato gerador, vertendo-se a sua ocorrência para a linguagem jurídica, esse fato passa a existir, efetivamente, para o Direito.

Discorrendo sobre o lançamento, José Souto Maior Borges arremata essa ideia ao aduzir que a norma tributária geral a abstrata apenas estabelece os requisitos para a formação da obrigação tributária e consequente individualização do sujeito passivo pelo lançamento. É por meio deste, portanto, que a autoridade administrativa aplica a norma geral e cria norma individual, identificando o sujeito passivo e lhe prescrevendo comportamento, a prestação tributária. Desse modo, revela-se a função inovadora ou constitutiva do lançamento, pois antes dele o sujeito passivo é genericamente considerado, mas após os sujeitos passivos são "Caio" ou "Tício", individualmente considerados.[42]

Para arrematar essa ideia, necessária a fixação de um paralelo com o instituto do direito civil denominado "casamento". Conforme o art. 1.514, do Código Civil (CC), duas pessoas, embora coabitem sob mesmo teto ou vivam maritalmente, somente podem ser consideradas casadas por meio do instrumento competente.[43] O ato de casamento constitui uma nova situação jurídica, e embora na prática um casal possa ser intitulado pelos parentes e amigos como "casado", para o Direito a convivência marital não tem relevância enquanto não for realizado oficialmente o ato de registro competente denominado "casamento civil".

---

41 BRINZ, 1879.

42 BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

43 Art. 1.514. O casamento se realiza no momento em que o homem e a mulher manifestam, perante o juiz, a sua vontade de estabelecer vínculo conjugal, e o juiz os declara casados. Cf. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 ago. 2016.

Tanto é assim, que a união estável,[44] reconhecida como convivência pública, contínua e duradoura de duas pessoas, pode ser convertida em casamento,[45] que constituirá uma nova situação, com novos deveres. O tempo de convivência anterior ao ato oficial poderá ser considerado como união estável, mas o registro civil de casamento jamais declarará a sua pré-existência. Do mesmo modo ocorre com o lançamento tributário. Embora antes deste se possa verificar a ocorrência prática da hipótese de incidência, é somente com o lançamento que a obrigação tributária tem início, isto é, ele constitui uma nova situação jurídica.

Em posição contraposta, Rubens Gomes de Sousa defende que a obrigação tributária nasce com a simples ocorrência do fato gerador, já sendo desde esse momento devido o tributo, embora não possa ser exigido, porque necessária a apuração do montante devido, bem como do devedor. Para ele, o lançamento resulta na dívida do tributo em sentido formal, sob a forma de documento que sintetiza a constatação fiscal, ou seja, tem o condão de declarar a existência da obrigação tributária.[46]

Alfredo Augusto Becker aduz que a investigação e análise, quantitativa e qualitativa, dos fatos que aconteceram é imprescindível à constatação da efetiva realização da hipótese de incidência,[47] sendo todas essas operações de análise dos fatos, conversão da base de cálculo em cifra aritmética, cálculo da alíquota do tributo, reunidas no lançamento tributário, que, em seu entender, declara a existência do débito tributário.

Para Achille Giannini, a natural consequência da obrigação tributária deve surgir no momento preciso em que se combinarem dois fatores: a regra legal e a verificação do seu pressuposto.[48] Para ele o lançamento possui caráter declaratório, mas autoritário, pois não apenas consolida o valor do montante a ser pago, mas implementa uma determinação efetivamente obrigatória para o contribuinte, que está sujeito, enquanto isso, à fiscalização, apesar das garantias legalmente previstas em favor do Fisco.[49]

---

44 Art. 1.723. É reconhecida como entidade familiar a união estável entre o homem e a mulher, configurada na convivência pública, contínua e duradoura e estabelecida com o objetivo de constituição de família. Cf. BRASIL. Lei nº 10.406.

45 Art. 1.726. A união estável poderá converter-se em casamento, mediante pedido dos companheiros ao juiz e assento no Registro Civil. Cf. Ibid.

46 SOUSA, 1960.

47 BECKER, 1998.

48 "Da ciô la *naturale* conseguenza che l'obbligazione tributaria debba sorgere nel momento stesso in cui concorrono i due fattori che la determinano: la norma legislativa e il verificarsi del pressuposto." Cf. GIANNINI, Achille Donato. **Istituzioni di diritto tributario**. Milano: Dott. A. Giuffre Editore, 1972.

49 "In ogni caso, perciô, l´accertamento ha carattere dichiarativo, ma autoritario: ne consegue che esso, non solo concreta in uma cifra e rende esigibile il debito d'imposta, ma attua questa determinazione con efficacia obbligatoria per il contribuente, che deve sottostare intanto all'accertamento, pur con la salvezza degli eventuali rimedi giuridici che la legge gli conceda". Cf. Ibid., p. 192.

Geraldo Ataliba também comunga com a natureza declaratória do lançamento, afirmando que a configuração do fato, sua conexão com alguém, sua localização e sua consumação num momento fático determinado, reunidos unitariamente, determinam inexoravelmente a criação da obrigação jurídica concreta hipoteticamente criada pela lei.[50]

Hector Villegas enfatiza, por sua vez, que a obrigação tributária nasce, efetivamente, do pressuposto de fato, mas os demais direitos do Fisco, como o direito de cobrar o débito, só surgem com atos administrativos[51], isto é, com o ato de lançamento.

Com efeito, prevalece na doutrina brasileira o entendimento de que o lançamento possui natureza declaratória, talvez influenciada pelo artigo 142[52] do CTN, que utiliza a locução "tendente a verificar a ocorrência do fato gerador". Entretanto, parece mais sensato admitir que o fato gerador, enquanto não enunciado em linguagem competente, não possui relevância jurídica, de maneira que a "verificação de sua ocorrência" apenas reafirma a ideia de que é apenas o lançamento o expediente hábil a conferir ao fato da vida a natureza de fato tributário, convertendo-o em obrigação, e, por conseguinte, em crédito tributário.

Firmadas as premissas básicas acerca da relação jurídica tributária, e, em consequência, da obrigação tributária, o próximo ponto se centrará na análise da sujeição passiva, enquanto elemento chave para a análise aprofundada da responsabilidade tributária, fixando parâmetros interpretativos relacionados aos distintos sujeitos que podem figurar enquanto devedores na relação jurídica instituída perante o Fisco.

2.1.2 O sujeito passivo na relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária, por se tratar de relação de cunho obrigacional, consiste em vínculo abstrato, que nasce a partir da imputação normativa, no qual o credor, denominado sujeito ativo, possui o direito subjetivo de exigir de outra, por sua vez denominada de sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.[53]

De forma geral, sujeito passivo da relação jurídica tributária, seguindo o entendimento de Paulo de Barros Carvalho é a "pessoa, física ou jurídica, privada ou pública,

---

50 ATALIBA, 2013.
51 VILLEGAS, 1973.
52 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.
53 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

de quem se exige o cumprimento da prestação"[54], no que é acompanhado por Maria Rita Ferragut[55].

Para Regina Helena Costa, sujeito passivo tributário, em sentido amplo, é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal, seja o pagamento de tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse de arrecadação tributária.[56]

De seu turno, Hector Villegas entende que é sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, aquele que desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo, de modo que não poderia o Estado, por comodidade ou outro motivo, deixar de escolher o sujeito decorrente da Constituição como tal para, de forma arbitrária, escolher outro.[57]

Raciocinando sobre a posição do sujeito passivo na relação jurídica tributária, Amílcar de Araújo Falcão conclui que o fato gerador é o que afeiçoa, modela ou determina esta relação, de maneira que a indicação do sujeito passivo, que resulta da lei, nela pode estar implícita sob a menção do fato gerador, porquanto, seria devedor, *prima facie,* quem o realiza, sendo através deste identificável. Nesse caso, o sujeito passivo direto seria determinado "pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nele, a certo sujeito ou a certos sujeitos."[58]

Portanto, para Amílcar Falcão, enquanto os sujeitos passivos indiretos – por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) – só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta definição.[59]

Para Geraldo Ataliba, o sujeito passivo, em regra, é quem possui íntima conexão (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência, incumbindo ao intérprete desvendar esta conexão, nos casos em que a lei não explicita tal circunstância, devendo ser deduzida, pelo intérprete, do sistema constitucional, sempre tendo em vista o fato imponível. O autor é categórico ao afirmar que a fixação do sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, só pode derivar da Constituição, isto é, só pode ser onerado o

---

54 CARVALHO, 2008, p. 332.
55 FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
56 COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
57 ATALIBA, 2013.
58 FALCÃO, 1971, p. 134.
59 Ibid.

destinatário constitucional tributário, porque, em sua visão, o juízo político-financeiro para configuração das hipóteses tributáveis foi exaurido pelo constituinte.[60]

Factível concluir assim, que, da leitura do texto constitucional e consequente verificação das hipóteses fáticas passíveis de tributação escolhidas pelo Constituinte, seria possível abstrair todos os sujeitos passivos dos tributos, porque teriam relação direta com a hipótese descrita no antecedente normativo constitucional.

Entretanto, ao passo em que a Constituição é taxativa no rol de competências para criação de impostos aos entes federativos, ela faculta a todos os entes, como atributo da competência comum, a possibilidade de criação de outros tributos, como as taxas de serviço público e poder de polícia, as contribuições de melhoria, e bem assim, ainda que restrinja à União a competência para criação de competências residuais e impostos residuais, há uma lacuna textual na Constituição quanto à definição expressa de fatos tributáveis.

Renato Lopes Becho alerta que admitir que uma lei infraconstitucional possa alterar o sujeito passivo de um tributo que possui sua hipótese de incidência definida na Constituição seria o mesmo que admitir a mudança da Constituição por lei ordinária, negando-se a supremacia desta sobre todo o sistema jurídico.[61]

Desse modo, a identificação do sujeito passivo direto deve decorrer da hipótese tributável identificada na Constituição. Contudo, a extração implícita do sujeito passivo do fato gerador imputado constitucionalmente, a que se referiram Geraldo Ataliba, Cleber Giardino e Renato Becho, pode gerar o seguinte questionamento: se a Constituição não é capaz de definir a hipótese de incidência de todas as taxas, por exemplo, ainda assim o sujeito passivo dessas teria fundamento constitucional?

A resposta a esse questionamento não tem como ser negativa, porquanto, ainda que não haja precisão na definição de todas as hipóteses de incidência de fatos tributáveis através das taxas, a Constituição expressamente já delimitou o alcance da competência tributária dos entes federados, ao dispor que esses poderão instituir taxas, "em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição".[62]

Há de se ponderar, nesse aspecto, que a hipótese de incidência constitucional é elemento limitativo da atribuição legal do sujeito passivo, de modo que a *'deslocação'* do

---

60 ATALIBA, 2013.

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

62 Art. 145, II, da Constituição Federal. Cf. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

sujeito passivo deve ser, no dizer de Geraldo Ataliba, *absolutamente excepcional* no sistema brasileiro, o que exige extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnerem postulados[63] essenciais do sistema constitucional tributário, como o da capacidade contributiva e o da igualdade.[64]

Renato Lopes Becho afirma que a sujeição passiva tributária deve ser concebida a partir da Constituição Federal,[65] de modo que será considerado sujeito passivo tributário, aquele que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo, como conferido pela Constituição, não havendo margem de liberdade de escolha para o legislador nos tributos ali discriminados.

Note-se que Renato Becho faz ressalva quanto à discriminação ou não da hipótese de incidência pela Constituição, por certo prevendo que existem tributos que não estão discriminados em um rol taxativo na Constituição, como as taxas, *e.g.*, ao contrário dos impostos.[66]

Todavia, ainda que pareça apropriado aventar que a sujeição passiva tributária advenha do texto constitucional – apenas nas hipóteses expressamente discriminadas – porque seria a Constituição o diploma legítimo para conferir a competência tributária a um ente sobre um determinado fato tributável, e ainda que a Constituição não tenha previsto precisamente a materialidade de algumas espécies tributárias, como as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, estão implícitos os limites constitucionais à definição dos sujeitos passivos desses.

José Eduardo Soares salienta que, ainda que a Constituição não indique expressamente o sujeito passivo do tributo, o legislador deve colher a pessoa intimamente vinculada à realização da materialidade, que deve traduzir-se no mero índice de capacidade contributiva. Para ele, a conexão íntima entre a pessoa e a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque, em tese, ao realizar o fato imponível, terá que recolher aos cofres públicos o montante correspondente ao tributo.[67]

Não seria razoável que a Constituição dispusesse em seu texto a competência dos Estados para cobrarem tributo, por exemplo, sobre a "circulação de mercadorias" e o

---

63 Conforme o pensamento de Humberto Ávila, os postulados, "não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos." Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 123.

64 ATALIBA, 2013.

65 BECHO, 2000.

66 Ibid.

67 SOARES, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

legislador infraconstitucional, para garantir a arrecadação, previsse como sujeito passivo direto pessoa distinta da que efetiva a materialidade do comando normativo. E muito embora as regras de substituição tributária atualmente existentes quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transportes Interestaduais e Intermunicipais (ICMS), *e.g.* venham a prever como devedora pessoa distinta da que efetivamente realiza o fato gerador, tal pessoa, na esteira do art. 121 do CTN, deve ter alguma relação pessoal com ele, ainda que indireta.

Ruy Barbosa Nogueira aduz que, em princípio, sujeito passivo seria quem praticou a situação indicada como núcleo do fato gerador, mas se, porventura, a operacionalização da arrecadação tributária exigir a eleição de um outro, ainda sim deverá ser alguém que tenha algum tipo de vínculo com a mesma situação.[68]

Antes, porém, de adentrar nos pormenores da sujeição passiva, mister esclarecer quem possui capacidade para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, isto é, quem possui capacidade tributária passiva.

A esse respeito, o artigo 126 do CTN esclarece que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais ou de estar a pessoa jurídica (PJ) regularmente constituída.[69] Assim sendo, não se faz necessária a capacidade de fato para que uma pessoa natural figure como sujeito passivo da obrigação tributária, bem assim, despicienda a configuração de personalidade jurídica, podendo da relação tributária participarem entes despersonalizados como o espólio (art. 131, III, do CTN) ou a massa falida (art. 134, V, do CTN).

Aliomar Baleeiro adverte que a capacidade tributária não se resume na aptidão jurídica de alguém para, por si próprio, exercer direitos ou cumprir obrigações, pois que, ainda que incapaz de praticar de *per si* atos jurídicos, um sujeito pode ser capaz de obrigações tributárias. Desse modo, realizando-se o fato descrito na hipótese normativa, ninguém pode se escusar de cumprir a obrigação tributária, alegando estar privado do gozo de certo direito ou de exercício de qualquer atividade econômica em razão de medidas administrativas ou

---

68 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

69 Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

judiciais.[70] Tal assertiva decorre do princípio da interpretação objetiva do fato gerador, que, de seu turno, é consequência do princípio da igualdade.[71]

Assim, se um profissional do direito advogou e não podia fazê-lo porque se encontrava com a sua habilitação na Ordem dos Advogados suspensa, deverá, sem embargo, pagar o imposto devido pela renda adquirida ou pela prestação de serviços, ainda que os haja prestado ilegalmente. Também é o caso de menor de idade que aufere renda com atividade artística,[72] por exemplo. Ainda que não possua capacidade de fato para efetuar os atos da vida civil, será sujeito passivo da obrigação tributária concernente ao imposto sobre a renda auferida, nem que para adimplir o débito faça-se necessária a representação por sua genitora ou genitor.

Dino Jarach alerta que a distinção essencial entre a capacidade jurídica *lato sensu* e a capacidade tributária está na amplitude desta última, que abrange tanto os juridicamente capazes para o direito privado quanto os juridicamente incapazes. Possui capacidade tributária o sujeito o qual, pela natureza do fato imponível, este pode ser atribuído. Nesse aspecto, é precisamente a natureza econômica do fato imponível que explica por que é suficiente a capacidade contributiva como guia para a configuração da capacidade tributária passiva. Não é necessário que o sujeito possua personalidade jurídica.[73]

Giannini alerta que a capacidade jurídica fiscal, como em vários estados, não coincide com a capacidade jurídica do direito privado (ou outro ramos do direito), e isso no sentido de que, enquanto todas as pessoas físicas e coletivas, tanto de direito privado quanto de direito público, juridicamente capazes para o direito privado, são, também, capazes para o direito tributário, esta última confere, evidentemente, a capacidade de ser sujeito passivo também a uniões de pessoas ou de bens, independente da capacidade jurídica de direito privado, como tem sido reconhecido, ainda que não de forma tão clara, em processos tributários individuais, como decorrência de enunciados normativos.[74]

---

70 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

71 Referindo-se à igualdade formal, em trecho de sua obra "Teoria da Igualdade Tributária", Humberto Ávila discorre que: "A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei: os cidadãos e os contribuintes em particular, devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção. Uma mesma lei não pode ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro, para outro contribuinte. Quando o dispositivo declara que 'todos são iguais perante a lei' faz, pois, referência à igualdade perante a lei, exigindo uniformidade na sua aplicação, independente do seu conteúdo." Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 74.

72 Como no caso das crianças que trabalham no setor musical ou cinematográfico.

73 JARACH, Dino. **O fato imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

74 Tradução Nossa. No original: "Ma la capacità giuridica tributaria nel nostro ordinamento, come in quello di altri stati, non coincide con la capacità giuridica del diritto privato (o di altri rami dei diritto), e ciô nel senso che, mentre tutte le persone fisiche e collettive, tanto di diritto privato quanto di diritto pubblico,

Manifesta-se em posição contrária Paulo de Barros Carvalho, para quem a capacidade para figurar como sujeito passivo tributário pressupõe a personalidade jurídica, impreterivelmente, em que pese seja independente dessa o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário.[75]

Entretanto, a concepção de que a capacidade tributária passiva é mais abrangente que a capacidade do direito privado parece fazer mais sentido do que a que exige a personalidade jurídica para que alguém figure como sujeito passivo da obrigação tributária. Não se deve olvidar que o direito brasileiro confere direitos e obrigações a alguns entes, que, a despeito de serem despersonalizados, merecem proteção jurídica ou devem constar como sujeitos de obrigações, tais como o espólio, a massa falida e até mesmo o nascituro, que pode ser considerado em analogia aos filhos menores.

Em suma, o nosso Sistema Constitucional Tributário não é muito exigente na atribuição da capacidade tributária passiva, podendo figurar no polo passivo da relação jurídica tributária aqueles entes, personalizados ou não, com capacidade de fato ou não, em pleno gozo de direitos ou não, que simplesmente realizem a materialidade tributária prevista na hipótese de incidência normativa ou a quem a lei lhes atribua a obrigação de pagar o tributo.

Delineado o fundamento para instituição do sujeito passivo, bem como esclarecidos os sujeitos capazes a se obrigarem tributariamente, cumpre verificar que, em nosso sistema tributário, a Constituição utilizou, para definir o destinatário do poder estatal de tributar, o termo "*contribuinte*", mas, no §7º, do art. 150[76], apropriou-se do termo linguístico "*responsável*", atribuindo à lei a faculdade de designar pessoa distinta da que realiza o fato imponível.

O CTN também diferencia essas duas figuras, quando, no art. 121, refere-se ao contribuinte como aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o

---

giuridicamente capaci secondo il diritto privato, sono, senz'altro, capaci anche per il diritto tributaria, quest'ultimo, invece, attribuisce la capacità di essere soggetti passivi di imposta anche ad unioni di persone o a compendi di beni sforniti, secondo diritto privato, di capacità giuridica, com'e stato sempre riconosciuto, piü o meno chiaramente, nell'applicazione dele singole leggi di imposta, e come oggi risulta da testuali disposizioni legislative." Cf. GIANNINI, 1972. p. 109-110.

75 CARVALHO, 2007.

76 Art. 150. § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). Cf. BRASIL. Constituição (1988).

respectivo fato gerador e responsável como aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei.[77]

Dessume-se, assim, que embora exista um sujeito conectado à hipótese normativamente prevista, ou seja, aquele que será capaz de realizar o ato relevante para a configuração do fato jurídico tributário, existe, em nosso sistema, uma outra figura, que, embora não esteja diretamente relacionado à ocorrência do fato tributável, poderá ser, por lei, imputado ao pagamento de tributo ou à prestação obrigacional de natureza acessória.

Assim, de acordo com Maria Rita Ferragut, como todas as materialidades previstas no enunciado normativo referem-se a comportamentos humanos, pressupõe-se que haja uma pessoa capaz de realizar essa conduta, a qual será considerada, para efeitos tributários, como "contribuinte", mas não, necessariamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.[78]

Nessa sorte de ideias, essencial a fixação de significação linguística dos termos "contribuinte" e "responsável"[79], de modo que se faz mister debruçarmo-nos sobre as possibilidades semânticas das mencionadas expressões inseridas no vocabulário jurídico tributário.

Na visão de Dino Jarach, contribuinte é o sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por um "título próprio", e é obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo.[80]

Ruy Barbosa Nogueira enfatiza que a qualidade de contribuinte é, em verdade, um atributo de quem realiza o fato típico, sendo essa atributividade uma relação ou vínculo que

---

77 Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

78 FERRAGUT, 2013.

79 Renato Lopes Becho comenta a catalogação de Hector Villegas das correntes que categorizam as figuras do contribuinte e responsável, apresentando, como ponto de partida, a classificação que denominou de tradicional: I – Contribuintes; II – Responsáveis, bipartidos em: a) responsáveis; e b) substitutos: "A primeira, que Villegas aponta como majoritária, foi exposta no esquema acima (contribuintes e responsáveis, subdividindo-se esses em diversas espécies). É a posição de Pugliese, Fonrouge, Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingrosso, De la Garza e outros. É a preferida do autor argentino. A segunda, capitaneada por Giannini, só considera sujeito passivo o contribuinte. Outros "pagadores" não seriam sujeitos passivos tributários. Para Blanco Ramos, Cardoso da Costa, Pérez de Ayala e outros, os responsáveis não seriam sujeitos passivos, modalidade reservada para contribuintes e substitutos. Constituem a terceira corrente. Para Berliri e Cléber Giardino, expoentes da quarta corrente, sujeitos passivos são aqueles que pagam o tributo, excluindo-se aqueles que estão apenas obrigados "a ressarcir àquele que pagou por ele". Como quinta corrente, Villegas coloca todos os outros expoentes juristas, cujas ideias são de difícil enquadramento em cada uma das categorias acima descritas. Seriam eles: Hensel, Tesoro, Bompani, Giovanni Ingrosso, Dino Jarach e Manoel Andreozzi." Cf. BECHO, 2000, p. 82

80 JARACH, 1989.

imputa a autoria do fato tributado à pessoa que o realizou e como consequência lhe dá a qualidade de contribuinte ou devedor do tributo.[81]

Hector Villegas define o contribuinte como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária, enquanto que o responsável, ainda que não o realize, é aquele que deve cumprir obrigações a si atribuídas por disposição expressa de lei,[82] entendimento do qual comunga Giuliani Fonrouge.[83]

Já Casalta Nabais alude à característica de o contribuinte apresentar-se como um devedor qualificado, pois se trata de um devedor a título direto, originário e principal, e o diferencia do substituto tributário, que seria um devedor indireto, do sucessor, que seria derivado, e do responsável, que seria acessório.[84]

No entender de José Eduardo Soares, em razão de manter relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, em princípio, o pagamento do tributo deve ser realizado pelo contribuinte, tendo em vista a indicação normativa do devedor do tributo, qualificado como sujeito passivo da obrigação de dar (recolhimento de valores aos cofres públicos).[85]

Importante, para o aprofundamento do estudo em lume, a distinção trazida por Rubens Gomes de Sousa, entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto. Para o autor, o sujeito passivo tem relação econômica com o fato jurídico, tendo o Estado, por vezes

> [...] interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta que apresenta duas modalidades, quais sejam a substituição e a transferência, esta comportando as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade.[86]

A distinção de Rubens Gomes de Sousa é importante como ponto de partida para a formulação de uma nova visão a respeito da sujeição passiva. Sousa compreende que a substituição é uma hipótese distinta da sujeição passiva por transferência, o que se assemelha à ideia que será aqui desenvolvida, principalmente por classificar em categorias distintas o

---

81 NOGUEIRA, 1986.

82 Tradução nossa. No original: "El sujeto passivo de la obligación tributaria es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea em calidad de contribuyente o de responsable. Según las acertadas definiciones de los arts. 24 y 27 del Model del Código Tributario para America Latina (CTAL), *contribuyentes* son las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, y *responsables* son quienes, sin tenere el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expressa de la ley, cumplir las obligaciones atribuídas a éstos." Cf. VILLEGAS, 1973, p. 150.

83 FONROUGE, Carlos Maria Giuliani; JARACH, Dino. **Temas de derecho tributario**. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968.

84 Nas palavras do autor: "Trata-se de um devedor a título directo (e não indirecto, como o substituto tributário), originário (e não derivado, como o sucessor legal) e principal (e não acessório, como o responsável fiscal)." Cf. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012b. p. 243.

85 SOARES, 2010.

86 SOUSA, 1960, p. 72.

responsável do substituto. Entretanto, como se denotará adiante, no trabalho em apreço será analisada sob outra perspectiva a localização da sucessão, tendo em vista a sua natureza de conferir a um terceiro a obrigação sucessiva pelo pagamento do tributo do devedor originário. Assim também, analisar-se-á se a consideração da solidariedade está superada do ponto de vista do Código Tributário Nacional, de maneira que a classificação aqui desenvolvida diferirá da clássica atribuição realizada por Rubens Gomes de Sousa.

Regina Helena Costa, seguindo as lições de Rubens Gomes de Sousa, subdivide o sujeito passivo em direto e indireto e aduz, que o sujeito passivo ou contribuinte "é aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária", isto é, seria o sujeito passivo natural da obrigação tributária, ou o que tirou proveito econômico do fato jurídico. Por sua vez, o sujeito passivo indireto, para ela, seria o responsável, e se caracteriza como aquele que possui obrigação decorrente de disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, II, CTN). Segundo a autora, seria um terceiro estranho à materialização do fato imponível, mas o escolhido legalmente para responder pelo adimplemento da obrigação tributária.[87]

A distinção trazida por Rubens Gomes de Sousa foi criticada por Paulo de Barros e Maria Rita Ferragut,[88] em razão de que a divisão se baseia em critérios econômicos e, não, necessariamente, jurídicos. Paulo de Barros Carvalho aduz que apenas interessa, do ponto de vista jurídico, quem integra o liame obrigacional, porquanto "o grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida na endonorma com o evento que fará nascer o vínculo fiscal é algo que se afasta da cogitação do Direito e pertenceria mais ao campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças".[89]

Partindo dos parâmetros delineados tanto por Rubens Gomes de Sousa quanto por Paulo de Barros Carvalho, para categorizar as espécies de sujeitos passivos tributários no ordenamento jurídico brasileiro, verifica-se a necessidade de reformulação das posições dos agentes que compõem a relação jurídica tributária, a partir dos elementos que compõem a obrigação, no Direito Civil (*schuld* e *haftung*), conforme formulado por Alois Brinz [90].

Assente-se que a responsabilidade jurídica[91], de modo geral, somente se origina com o descumprimento de um dever originário (*Schuld*), de modo que ela aparece como consequência de uma violação. O signo linguístico "responsável", trazido pela Constituição no §7º, do artigo 150, pode, se mal interpretado, levar à incompreensão de seu alcance. Por

---

87 COSTA, 2009.
88 FERRAGUT, 2013.
89 CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 169.
90 BRINZ, 1879.
91 Defendemos aqui que a responsabilidade tributária decorre do gênero responsabilidade jurídica, que se configura a partir do descumprimento de um dever: (conforme desenvolvido na subseção 2.2.2).

isso, a preocupação em se delimitar qual o sentido que este termo deve ter no Direito Tributário.

Sendo a responsabilidade o dever oriundo do descumprimento de uma obrigação, encontramos, com Fran Martins, a conceituação para esta dada por Théo Guhl, como sendo a "relação jurídica existente entre duas ou várias pessoas, das quais uma é obrigada a fazer uma prestação que a outra pode exigir",[92] do que se dessume o conteúdo prestacional das obrigações, que, uma vez violadas, transmudam-se em deveres derivados, que podem ser exigidos pelo credor.

Assim sendo, o contribuinte é aquele que possui o débito (*schuld)*, e, no caso de descumprimento deste, transmuda-se, em responsabilidade (*haftung)*, que pode, de seu turno, ser atribuída ao próprio contribuinte, ou a outras pessoas (sucessores e terceiros). Segundo Paulo Cunha e Jorge Santos, está-se diante de uma dissociação subjetiva entre a responsabilidade e a dívida, nos termos da qual a primeira se estabelece em relação a dívidas fiscais alheias.[93]

Para fins dessa pesquisa, o "*contribuinte"* será compreendido como aquele que é obrigado originariamente a pagar o débito, independentemente de ter realizado o fato gerador ou não, isto é, de ter relação direta e pessoal com a hipótese normativa. Entretanto, a responsabilidade por seu pagamento, quando o débito é inadimplido, pode recair sobre pessoas distintas do contribuinte. Daí que o termo responsabilidade, se mal compreendido, pode levar a aplicações incongruentes.

Necessário esclarecer que a presente pesquisa, aqui exposta, irá considerar que a responsabilidade tributária parte do pressuposto de que a obrigação tributária originária fora violada, e, para ser violada, ela deve ter sido devidamente constituída.[94]

---

92 GUHL, Théo. Le Droit Fédéral des Obligations, trad. De Réné des Gouttes, Ed. Polygraphiques S. A. Zurique, 1947, p. 45 *apud* MARTINS, Fran. Contratos e Obrigações Comerciais. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 4.

93 CUNHA, Paulo de Pitta e; SANTOS, Jorge Costa. Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes. Lisboa: Lex, 1999. p. 29.

94 Nesse aspecto, afiliamo-nos à posição de Paulo de Barros Carvalho que concebe o lançamento tributário como constitutivo da obrigação tributária, porquanto é, em seu dizer, o instrumento hábil a individualizar o "fato jurídico tributário", vertendo em linguagem própria e fazendo nascer para o mundo jurídico um fato que só existia na vida social: "Pudemos verificar que o fato jurídico tributário é constituído por um enunciado protocolar, denotativo, relatando um evento pretérito que se consolidou numa unidade de tempo e num ponto do espaço social. Apesar da referencialidade direta ao acontecimento do mundo, guardando, portanto, forte similitude com as orações meramente descritivas de situações objetivas, fizemos questão de frisar, enfaticamente, que o fato jurídico tributário se apresentava como um enunciado de teor prescritivo e não cognoscente do real. Os valores lógicos a que está submetido, por isso mesmo, são os da Lógica Deôntica-Jurídica (válido ou não-válido), nunca os da Lógica Alética (verdadeiro ou falso). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 438-9.

Dessa compreensão, concebe-se que o substituto tributário não pertence à categoria dos responsáveis, porque sua participação na relação jurídico-tributária independe do descumprimento da obrigação originária, de modo que este se comporta como espécie do gênero sujeito passivo direto, da qual fazem parte o que passaremos a denominar de contribuinte originário e o contribuinte substituto.

Na subseção 2.3 será melhor desenvolvida a ideia de que o substituto é uma espécie do gênero contribuinte, uma vez que, embora não realize de *per si*, a hipótese de incidência prevista no enunciado normativo, é agente hábil a contribuir. Essa ideia tem origem na significação do verbo "contribuir",[95] porquanto se o substituto tributário pode compor, desde o início, a relação jurídica tributária, conforme se verá, ele é destinatário da norma tributária, guardando com o fato jurídico tributário relação indireta, mas capaz de lhe obrigar a contribuir com a arrecadação.

Nesse sentido, o contribuinte originário seria aquele a quem se destina originariamente a norma tributária, e que realiza, por sua própria conduta, a hipótese prevista no enunciado normativo, sendo, por sua vez, relevante para a configuração do fato jurídico tributário.

Já o contribuinte substituto é aquele que, definido por lei como obrigado ao pagamento/prestação de obrigação tributária, não realiza a hipótese normativa de *per si* mas guarda com ela relação indireta, e de quem se exigirá o cumprimento do débito originário. Este se reparte em contribuinte substituto de retenção (progressiva ou regressiva), e contribuinte substituto de sucessão,[96] consoante melhor desenvolvido na subseção 2.3.1.

Outro ponto que merece esclarecimento é de que será utilizado o termo "sujeito passivo direto" com equivalência ao termo "contribuinte", identificado este último como gênero do qual são espécies o contribuinte originário e o contribuinte substituto.

Quanto aos responsáveis, inarredável o esclarecimento de que a violação do débito originário pelo sujeito passivo direto gerará a obrigação sucessiva denominada responsabilidade tributária, que pode recair tanto sobre o sujeito passivo direto[97], porque

---

95 Significado de Contribuir: "cooperar, colaborar; concorrer [...] Ter parte (em um resultado); [...] pagar contribuição; [...] ter parte numa despesa comum [...]". Cf. FERREIRA, 2009, p. 541-542.

96 Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

97 Cumpre trazer dispositivo do artigo 22º da Lei Geral Tributária portuguesa, que dispõe: "2 - Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas". Cf. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. **Lei geral tributária**. [S.l.: s.n.], 2016. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016. Isto é, a compreensão exposta no referido diploma legal é de que, em princípio, é o contribuinte que responde por sua própria dívida, quando ele mesmo

apenas na impossibilidade de se cobrar desse é que emergem outros sujeitos na relação jurídica em lume, quanto sobre os chamados responsáveis legais definidos pelo Código Tributário Nacional, cujas espécies serão melhor explicitadas na subseção 2.3.2.

Deve-se explicar, ainda, que as hipóteses aqui aventadas como de responsabilidade tributária correspondem, em primeira análise, à responsabilidade por transferência, devidamente categorizada por Rubens Gomes de Sousa. Contudo, como adiante se observará, as categorias por ele delineadas na responsabilidade por transferência (solidariedade, sucessão e responsabilidade) [98], tendo em vista imperativos linguísticos que se açambarcam nas concepções aqui desenvolvidas, não correspondem *ipsis litteris* às categorias que serão melhor desenvolvidas nesse trabalho. Também é de se notar, que os critérios levantados para a classificação e indicação de requisitos para a responsabilização diferem daquelas eleitas por Rubens Gomes de Sousa.

Importante notar, outrossim, na esteira do enunciado por Paulo de Barros Carvalho, que, em verdade, nas hipóteses da dita "responsabilidade por transferência" da classificação Rubeniana,[99] inexiste o traço tributário, haja vista que, além de não revestirem as formas delimitadas para a espécie, caracterizam, inequivocamente, descumprimento de deveres jurídicos-tributários, que possuem como consequência uma sanção.[100]

Essa também é a posição de Cleber Giardino, para quem, a obrigação pecuniária que se imputa ao representante, fundada no descumprimento do dever jurídico, não pode revestir-se de outra natureza senão a de verdadeira sanção ou penalidade, distinguindo-se do tributo.[101]

Ronaldo Ponzi também percebe a responsabilidade tributária como espécie do gênero responsabilidade jurídica. Para ele, quem primeiro suporta o ônus tributário são os contribuintes e substitutos, pois se encontram desde o início da relação jurídica tributária no pólo passivo. Uma vez nascida a obrigação e formalizado o respectivo crédito, compete ao

---

descumpre a obrigação originária, mas em caso de impossibilidade de se cobrar deste, pode a responsabilidade recair sobre outras pessoas, como sói acontecer também no direito brasileiro, mas cuja ideia não se encontra expressa em textos legais. Tanto é assim que a doutrina tradicional (Rubens Gomes de Sousa, Amílcar Falcão, Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Dino Jarach, dentre outros) se refere aos responsáveis como sendo, exclusivamente, outras pessoas, distintas do contribuinte, olvidando que este também pode figurar como responsável por seu próprio débito.

98 Para Rubens Gomes de Sousa, a sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez, a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade. Cf. SOUSA, 1960, p. 72.

99 Adjetivo que se refere ao trabalho de Rubens Gomes de Sousa.

100 "Enfim, entendemos que todos os casos, em que se dá a chamada transferência por responsabilidade, configuram indisfarçáveis perinormas tributárias, pois o suposto, de modo invariável, é um comportamento não desejado pelo sistema." Cf. CARVALHO, 2009, p. 169.

101 ATALIBA, 2013.

sujeito passivo executar a debitória tributária, extinguindo, assim, o crédito tributário e, consequentemente, a própria obrigação. Entretanto, no caso em que haja inadimplemento da obrigação tributária, terá início a fase da responsabilidade pelo crédito tributário, consequência da inexecução da obrigação, porque o Direito exige a execução da prestação não cumprida.[102]

Desse modo, a responsabilidade tributária encerra, junto com as outras formas de responsabilização existentes no direito brasileiro, uma expressão do poder-dever estatal de resguardar o ordenamento jurídico. No caso específico da responsabilidade tributária, consoante será desenvolvido de forma pormenorizada adiante, o poder estatal repressivo se faz presente no fito de assegurar que as obrigações tributárias constituídas sejam devidamente adimplidas e, por conseguinte, o Estado consiga manter os cofres públicos plenos.

Antes, porém, essencial se analisar a sujeição passiva sob o prisma da legalidade tributária.

O Direito Tributário se funda, essencialmente, na ideia da soberania estatal para exigir tributos, que servirão, de seu turno, para financiar a atividade do próprio Estado na consecução de seus misteres. Essa soberania, entretanto, encontra limites na moldura constitucional que é dirigida ao atuar da Administração Fiscal.

Essa moldura existe, não é de hoje, mas também não existiu por toda a história. Inclusive, invoca-se a tributação como causa para a evolução do próprio modelo de Estado, conquanto era essa motivo de insatisfação social por conta das cobranças arbitrárias e ilimitadas realizadas pelo Estado Absolutista.

A revolta ocasionada pela exigência arbitrária de valores pertencentes aos nobres, levou, em 1215, à imposição ao Rei João um estatuto que visou coibir a atividade tributária absolutamente extorsiva, estatuto denominado *Magna Charta Libertatum*, expressão do anseio de liberdade e consequente limitação dos poderes do Estado.[103] Na Magna Carta estavam contidos dispositivos que traziam a ideia de autorização da cobrança de tributos por aqueles que os deviam pagar, distinguindo essa cobrança de mero confisco e a torna consentida.[104]

---

[102] PONZI, 1989.
[103] ROTHMANN, 1972.
[104] HAHM, Hartmut. H. W. Kruse, Gesetzmaessige verwaltung, tatbestandsmaessige besteuerung. In: FELIX, Günther. **Vom rechtsschutz im steuerrecht**. Duesseldorf, 1960 apud ROTHMANN, 1972.

Destarte, a ideia de "consentimento" para cobrança de tributos é que origina a ideia de Estado de Direito,[105] fundado na representação da sociedade por meio do Poder Legislativo. Como o poder legislativo seria representante dos ideais pretendidos pelo corpo social, a cobrança de tributos criada por lei teria, em tese, a chancela dos representados.

A ideia de Legalidade é intrínseca, portanto, à ideia de Estado de Direito, pois esse pressupõe, no dizer de Bobbio, um Estado em que os poderes públicos são regulados por normas gerais (as leis fundamentais ou constitucionais) e devem ser exercidos no âmbito das leis que o regulam.[106]

Sendo o Estado de Direito formado por leis, impende concluir que são decorrências deste a separação de poderes, para que o criador da lei não seja o mesmo a aplicá-la, a supremacia da Constituição, a superioridade da lei e a garantia de direitos individuais.[107]

Assim sendo, o princípio da legalidade tributária[108] se coloca como garantia do indivíduo frente ao Estado, que, por sua vez, somente pode impor a restrição à propriedade e à liberdade por meio de lei.

Segundo Gerd Rothmann, o princípio da Legalidade tributária se traduz na expressão, "não haverá tributo sem lei que o institua", em analogia com o aforismo do direito penal cunhado por Feurbach: "*nullum tributum sine lege*"[109], o que fora confirmado pela Declaração de Direitos do Homem, de 1789, que em seus artigos 13 e 14 consagra que a contribuição pública necessária à manutenção das despesas estatais deverá ser consentida pela nação ou seus representantes.[110]

---

[105] O Estado de Direito traz consigo a concepção de que o Estado é criação do direito, pois que somente nasce a partir da regulamentação do seu exercício em uma norma fundamental, a chamada Constituição, que virá a organizar a disposição dos poderes e prever os direitos individuais que devem ser por ele respeitados. Cf. SUNDFELD, 2007. p. 36.

[106] BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. 6. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 2005.

[107] SUNDFELD, op. cit.

[108] A concepção de princípio aqui adotada deriva da conceituação dada por Humberto Ávila, para quem "os princípios não determinam diretamente (por isso *prima-facie)* a conduta a ser seguida, apenas estabelecem fins normativamente relevantes, cuja concretização depende mais intensamente de um ato institucional de aplicação que deverá encontrar o comportamento necessário à promoção do fim; as regras dependem de modo menos intenso de um ato institucional de aplicação nos casos normais, pois o comportamento já está previsto frontalmente pela norma." Cf. ÁVILA, 2006, p. 63.

[109] ROTHMANN, 1972.

[110] Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. Art. 14. Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. Cf. DÉCLARATION des droits de l'homme et du citoyen. 1789. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 26 set. 2016.

O tributo, assim, é sujeito ao consentimento social, sendo que o poder do Estado de exigí-lo decorre tão somente do fato de cumprir um dever estabelecido legalmente. Ou seja, o poder do Estado de cobrar os tributos justifica-se tão somente no fato do dever de fazê-lo porque a Lei o determina. Desse modo, a cobrança de tributos não passa de um dever-poder[111] instituído por lei.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira, a reserva legal se justifica "porque a lei representa o consenso dos contribuintes, a sua generalidade, a sua comunidade, a sua totalidade, assentido no encargo, a que deliberaram ficar adstritos nos seus bens e pessoas".[112] Sob outro viés, a legalidade corresponderia, ainda, à segurança jurídica, porque garantiria a cobrança equânime a todos que se encontrassem sob uma mesma circunstância econômica.

Destarte, a imposição tributária por meio de lei, no âmbito de um sistema jurídico que promova a reaproximação dos valores da segurança jurídica e da justiça, possui íntima relação com a busca pela proteção dos direitos dos contribuintes, obtida numa arena marcada pelo pluralismo político[113] e que reafirma a democracia representativa.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 estabelece, no art. 150, I, a impossibilidade de se exigir ou aumentar tributos de alguém sem a devida previsão legal,[114] do que se dessume que ninguém poderá ser inserido em relação jurídica tributária sem que o fundamento para tanto seja a lei.

Note-se que quando se fala em relação jurídica tributária, está-se referindo à relação estabelecida entre o destinatário da tributação e o Fisco, no que tange à individualização do fato jurídico tributário e cobrança pertinente, abstraindo-se, que a criação de uma obrigação tributária para um sujeito somente deve sê-lo através do devido instrumento legal.

Nesse aspecto, aproxima-se o princípio da legalidade tributária do princípio da determinação do fato gerador (*tatbestandbestimmtheit*), que impõe a indicação clara de todos os elementos do fato gerador abstrato na lei formal,[115] dentre eles o sujeito passivo.

---

111 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

112 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1967. p. 212 apud TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 2 v.

113 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, ano 45, n. 177, p. 215-222, jan./mar. 2008.

114 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Cf. BRASIL. Constituição (1988).

115 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 5, p. 1-42, fev./abr. 2006. Disponível em:

Conforme assenta Luciana Grassano Mélo, a reserva de lei tem particular importância no direito tributário por ser exigência constitucional que todos os tributos sejam criados e majorados por meio de lei no sentido formal, de modo que os próprios elementos da exação tributária, consoante a vigente teoria da tipicidade fechada, venham definidos, um a um, na correspondente lei.[116]

Para Geraldo Ataliba, a fixação do sujeito passivo decorre da Constituição, isto é, só pode ser onerado o *destinatário constitucional tributário*, porque, em sua visão, o juízo político-financeiro para configuração das hipóteses tributáveis foi exaurido pelo constituinte.[117] Entretanto, muito embora a hipótese de incidência constitucional seja elemento limitativo da atribuição legal do sujeito passivo, é na lei que poderemos vislumbrar o *design* estrutural do tributo cuja materialidade tributável fora prevista no texto constitucional.

Conforme leciona Geraldo Ataliba, a designação do sujeito passivo é abstraída da hipótese de incidência constitucional, sendo a atribuição legal de obrigação tributária a outra pessoa que não realize o fato gerador, hipótese *absolutamente excepcional* no sistema brasileiro, o que exige extremo cuidado do legislador exatamente para que não sejam desprezadas as balizas constitucionais essenciais, como a capacidade contributiva.[118]

Desse modo, ainda que a Constituição não indique expressamente o sujeito passivo do tributo, a lei deverá conter pessoa vinculada à realização da materialidade,[119] ainda que indiretamente.

A imposição de que a lei deverá conter todos os elementos (e dentre eles, o sujeito passivo) necessários à verificação prática do fato jurídico tributário, está expressa, em nosso ordenamento, no art. 97, do Código Tributário Nacional, que prevê, de seu turno, no inciso III, a obrigatoriedade de estabelecimento do sujeito passivo por lei.[120]

Apropriado se afirmar, nessa esteira, que a regra contida no art. 97, decorre da regra geral existente no art. 150, I, da Constituição Federal, que de seu turno, decorre da ideia

---

<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acesso em: 26 set. 2016.

116 MÉLO, Luciana Grassano Gouvêa de. Princípio da legalidade tributária. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coords.). **Princípio da legalidade**: da dogmática jurídica à teoria do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

117 ATALIBA, 2013.

118 Ibid.

119 SOARES, 2010.

120 Art. 97. **Somente a lei pode estabelecer**: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - **a definição do fato gerador da obrigação tributária principal**, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, **e do seu sujeito passivo**. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172, grifo nosso.

acima apresentada *"nullum tributum sine lege"*. Para Dino Jarach, a afirmação de que não existe tributo sem lei corresponde ao fato de que é somente através de lei que o Estado pode estabelecer as obrigações tributárias e, somente através dela que poderá definir os requisitos e elementos da relação tributária, como os fatos imponíveis e os sujeitos passivos.[121]

De seu turno, Victor Uckmar, após analisar Constituições contemporâneas, conclui que o tributo deve ser, juntamente com seus elementos e pressupostos, criado pelo poder Poder Legislativo, porque legitimado estará pela representação democrática.[122]

Nos resta afirmar, assim, que a sujeição passiva tributária, necessariamente, deve estar prevista em lei, ainda que possa implicitamente decorrer da Constituição, conforme visto, sendo a lei o instrumento hábil a legitimar a atuação do Estado na cobrança do tributo de um ou de outro sujeito.

Desse modo, a sujeição passiva tributária direta, na qual estão contidos o contribuinte originário (que realiza a materialidade prevista na hipótese) e o contribuinte substituto (que embora não realize o fato gerador, tenha obrigação legal de recolher o tributo), serão delineadas por força de lei, cabendo a esta determinar quais as obrigações tributárias ficarão a cargo de quem.

O substituto tributário, consoante será desenvolvido na subseção 2.3, é o sujeito a quem a lei – exclusivamente – atribui a obrigação de recolher o tributo que, em tese, seria devido pelo contribuinte originário. Destarte, conforme se assentou, a relação jurídica tributária sequer se deflagrará em face do contribuinte originário, de modo que o substituto é assim denominado porque, efetivamente, "substitui" o contribuinte originário no polo passivo da relação tributária, em momento pré-jurídico. Ele é, por assim dizer, um dos sujeitos passivos a quem a lei atribui obrigação tributária, não importando a sua ligação – se direta ou indireta – com o fato gerador.

Nesse contexto, é apenas a lei o instrumento oficial que tem o condão de criar obrigação tributária em face de um sujeito, não havendo como se atribuir a obrigação de recolhimento de tributo por meio de ato que não seja legal. Cabe aqui fazer uma observação

---

[121] "Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede estabelecer las obligaciones tributarias y, por lo tanto, sólo la ley debe definir caules sob los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley que debe definir los hechos imponibles, la esfera subjetiva, o sea, caules son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer." Cf. JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. In: FONROUGE, Carlos Maria Giuliani; JARACH, Dino. **Temas de derecho tributario**. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciências Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968. p. 10.

[122] "La criazione delle imposte, con la individualizzazione dei soggetti, deiroggetto e dei criteri per determinare il quantum, compete in via esclusiva ai potere legislativo." UCKMAR, Victor. **Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributário**. Padova, 195 apud ROTHMANN, 1972.

quanto ao contribuinte de fato, isto é, aquele sobre quem repercute o pagamento do tributo economicamente e de forma não oficial, como no caso do consumidor.

Observe-se que, em geral, o *contribuinte de fato*[123], é aquele que, embora não tenha qualquer relação jurídica com o Fisco, guarda proximidade econômica com o pagamento do tributo, porquanto será afetado pela existência da obrigação tributária em face de quem lhe repassa um determinado bem. Em nosso sistema tributário isso ocorre com frequência porque temos uma estrutura pautada em tributos sobre o consumo,[124] de maneira que os tributos pagos pelo revendedor ou prestador de serviços serão embutidos como custos nas mercadorias comercializadas ou serviços prestados, recaindo sobre o preço desses.

Há, desse modo, uma necessária repercussão tributária sobre sujeitos que sequer compõem a relação jurídica tributária, motivo pelo qual mister a intervenção do Estado por meio da tributação, conforme sugere Luiz Alberto Gurgel de Faria, no fito de corrigir as distorções que acabam se perpetrando sobre a capacidade contributiva.[125]

Nesse caso, a despeito de eventualmente existirem normas infralegais de entidades reguladoras que imponham, face ao dever de transparência contido no Código de Defesa do Consumidor, [126] a obrigação de informar ao consumidor o quantitativo referente aos tributos pagos pelo revendedor, essas regras não são capazes de transferir a obrigação tributária para os consumidores, como no exemplo da Resolução n.º 414, de 2010, da Agência

---

[123] Alfredo Augusto Becker, ao tratar de aspectos da repercussão tributária, define o contribuinte de fato como "a pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa. [...] É a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo." BECKER, 1998, p. 533.

[124] É importante asseverar que o nosso Sistema Tributário comporta uma gama superior de exações voltados à tributação do consumo, conforme se denota dos tributos previstos nos artigos 153/156 da Constituição Federal, de modo que se faz imprescindível a correção das distorções econômicas a partir da interferência do Estado na economia por meio de normas tributárias que estimulem ou desestimulem o consumo. A esse respeito, importante trazer à baila o raciocínio de André Elali, para quem, "é notória a importância da intervenção estatal por meio da tributação com objetivos regulatórios, já que é atribuição sua estimular determinadas atividades econômicas para que se busque a ordem proposta pela Constituição da República. É, vale dizer, indiscutível o papel da tributação na busca do desenvolvimento econômico, devendo, para tanto, pautar-se pelos princípios constitucionais econômicos, tributários, sem que se ponha de lado toda a teorização econômica que pode auxiliar o direito a melhorar o nível de eficiência da economia nacional." ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 116-7.

[125] FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

[126] Art. 6º São direitos básicos do consumidor: III - **a informação adequada e clara sobre** os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, **tributos incidentes** e preço, bem como sobre os riscos que apresentem; (Redação dada pela Lei nº 12.741, de 2012). Cf. BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em: 28 ago. 2016.

Nacional de Energia Elétrica (ANEEL)[127] que determinou que as concessionárias informem, na fatura de energia elétrica, o valor pago pelo consumidor que se refere ao ICMS pago pela concessionária pela comercialização da mercadoria "energia".

Parece apropriado, a essa altura, se afirmar que a sujeição passiva direta somente pode ser atribuída por força de lei, tanto no que se refere ao contribuinte originário quanto ao contribuinte substituto.

No que tange à responsabilidade tributária propriamente dita, tomada esta como a consequência pelo descumprimento da obrigação tributária, não há como fugir do princípio da legalidade, porque, conforme Aliomar Baleeiro, não há responsabilidade fiscal senão aquela resultante expressamente da lei.[128]

Entretanto, uma ressalva merece destaque: a legalidade a que se sujeita a responsabilidade tributária diz respeito à reserva de lei complementar, por se tratar de norma geral relativa à obrigação tributária, nos termos do art. 146, III, b) da Constituição Federal[129], cuja competência já fora exercida pela União no âmbito do Código Tributário Nacional[130]. Nisso reside mais uma distinção entre a substituição tributária (aqui enquadrada como espécie de sujeição passiva direta) e a responsabilidade tributária.

Desse modo, ao passo em que leis ordinárias emanadas de todos os órgãos competentes no âmbito dos entes federados podem estabelecer regras de sujeição passiva direta, atribuindo a um determinado sujeito a obrigação de pagar o tributo (*schuld*) ou de realizar uma obrigação acessória (*schuld*), não podem inovar no que tange às regras de responsabilidade tributária. Essas já foram discriminadas como normas gerais, no Código Tributário Nacional, que possui *status* de lei complementar, de maneira que somente lei de igual *status* poderá modificar o regramento já existente.

---

[127] Art. 119. A fatura de energia elétrica deve conter: I – Obrigatoriamente: [...] l) **valores correspondentes** à energia, ao serviço de distribuição, à transmissão, às perdas de energia, **aos encargos setoriais e aos tributos**, conforme regulamentação específica, aos consumidores do grupo B e aos consumidores do grupo A optantes pelas tarifas do grupo B; [...] §1º. Os valores e parcelas referidos na alínea "l" do inciso I devem constar na fatura, de forma clara e inteligível, e corresponder à totalidade dos tributos federais, estaduais, municipais ou do Distrito Federal, cuja incidência influi sobre o faturamento, devendo ser computados os seguintes tributos: I - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Cf. AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. Resolução nº 414, de 9 de setembro de 2010. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/documents/656877/14486448/bren2010414.pdf/3bd33297-26f9-4ddf-94c3-f01d76d6f14a?version=1.0>. Acesso em: 9 ago. 2016.

[128] BALEEIRO, 1987.

[129] Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre: [...] b) **obrigação**, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; Cf. BRASIL. Constituição (1988), grifo nosso.

[130] Nos artigos 130 a 138, do CTN. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

Outrossim, em respeito ao regramento previsto no art. 24, §1º, da Constituição Federal[131], muito embora leis ordinárias promulgadas por Estados e Municípios tratem de dispositivos atinentes à responsabilidade tributária, estas não podem contrariar o que prevê o CTN, porquanto embora seja ínsito à autonomia federativa cuidar de aspectos relativos à fixação de fato gerador e sujeito passivo direto, as regras de responsabilidade tributária estabelecidas entre os artigos 130 e 138, por comporem o arquétipo das "Normas Gerais de Direito Tributário" (Livro Segundo do CTN), servem a todo o sistema jurídico tributário nacional, como sugere o artigo 1º[132] do mesmo diploma.

Sobre isso, é importante asseverar que, com Roque Antonio Carrazza[133] e Paulo de Barros Carvalho[134], deve-se entender que a amplitude dada às normas gerais de direito tributário pela própria Constituição, no art. 146, III, não pode ser capaz de esvaziar a autonomia federativa conferida aos demais entes que, por força do caput do art. 145, possuem competência para fixar os elementos caracterizadores dos tributos que criam.[135]

Desse modo, embora se possa admitir a estipulação do sujeito passivo direto – e nele se inclui o contribuinte originário e o substituto – por meio de lei ordinária de quaisquer entes da federação, porque atinente à própria competência para criar o tributo, não parece razoável admitir que esses entes possam modificar regras gerais concernentes à responsabilidade tributária previstas no CTN, sob pena de configuração de uma indesejada guerra fiscal.

É, então, nesse sentido que deve ser interpretada a norma contida no enunciado do art. 146, III, b) da Constituição: se por um lado resta assegurada a autonomia federativa aos entes no que concerne à criação de tributos e indicação de seu sujeito passivo direto, seja quanto ao contribuinte originário ou substituto, por outro, incumbe à lei complementar federal estabelecer as normas gerais tributárias atinentes à responsabilidade tributária propriamente dita, porque, como visto, importantes para a própria preservação do princípio federativo.

---

131 Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. Cf. BRASIL. Constituiçãõ (1988).

132 Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar. Cf. BRASIL. BRASIL. Lei nº 5.172.

133 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

134 CARVALHO, 2008.

135 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos. Cf. BRASIL. Constituição (1988), op. cit.

De todo o discorrido, percebe-se que as implicações da chamada responsabilidade ou sujeição passiva indireta obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação,[136] tanto é assim que apenas as pessoas que possuam vinculação com o fato imponível podem ser postas na condição de responsáveis.

Para isso, também, é que se exige certo grau de segurança jurídica quanto à atribuição da responsabilidade a pessoas que não fizeram parte da realização do fato gerador ou mesmo enquanto obrigados substitutos, ao que parece razoável asseverar a necessária manutenção do núcleo essencial previsto no Código Tributário Nacional a esse respeito.

Tudo isso no intuito de que os eventuais responsáveis, antes mesmo de sê-los, saibam de sua condição, possam ter controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido, conheçam as notas subjetivas eventualmente influentes na obrigação de que são titulares passivos e possam eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. E dessa forma, acredita-se, terão adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação são constitucionalmente reconhecidos aos que devem responder pelas obrigações tributárias não cumpridas. [137]

Em suma, a aplicação do princípio da legalidade tributária quanto aos sujeitos passivos está em que, embora a sujeição passiva direta decorra da hipótese tributável prevista na Constituição, deverá ser pormenorizada através de lei, cabendo à lei ordinária, no mister de instituição do tributo, identificar os sujeitos obrigados ao seu pagamento (contribuinte originário ou substituto), incumbindo, entretanto, à Lei Complementar Federal (no caso, Código Tributário Nacional), o estabelecimento das hipóteses de responsabilidade tributária propriamente dita, por se tratar de norma geral de direito tributário.

2.2 Responsabilidade Tributária como atributo do *Jus Puniendi* estatal

2.2.1 O fenômeno da responsabilidade jurídica

William Shakespeare, em sua obra, “O Mercador de Veneza” narra a história de Antônio, um próspero mercador, que para ajudar o seu amigo Bassânio a pedir a mão da rica

[136] BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
[137] Ibid.

herdeira Pórcia, figura como fiador de um empréstimo e garante um pedaço de sua própria carne caso o adimplemento não se dê como acordado.[138]

A despeito das características antissemitas da obra, o que nos serve à análise é o fato de que, na narrativa, os particulares anteviram garantias para o cumprimento da obrigação pactuada, de maneira que, caso não fosse adimplido o montante emprestado pelo jurista[139] Shylock a Bassânio, o seu garante, Antônio, deveria dispor de sua própria pele para satisfazer o crédito.

Ao vencer a dívida, Shylock vai a juízo executá-la, buscando a garantia acordada e, mesmo se lho oferecendo o triplo do valor da dívida original, o jurista apenas aceita o pagamento em forma de "uma libra de carne, que ele corte de junto ao coração do mercador"[140], mas Pórcia, atuando na defesa de Antônio, em juízo, lembra que apenas a libra de carne deveria ser cortada, não sendo permitido o derramamento de uma gota de sangue sequer, sob pena de confisco de todos os bens do exequente da dívida.[141]

A partir desse trecho da obra, percebe-se a incessante busca do homem/mulher, enquanto ser econômico/a, retratada na dramaturgia, pela satisfação das obrigações pecuniárias, à custa até da violação da incolumidade física de uma pessoa, por força de contrato.[142]

Por outro viés, também se percebe que, a despeito da obrigação sucessiva decorrente do descumprimento da obrigação originária pactuada pelas partes, é o Estado quem limita a sua execução, porquanto, do sarcasmo da personagem Pórcia em exigir a execução judicial de penalidade contratual *ipsis literis*, presente no cenário Shakesperiano, dessume-se

---

138 "Shylock: Quero dar-vos prova dessa amizade. Acompanhai-me ao notário e assinai-me o documento da dívida, no qual, por brincadeira, declarado será que se no dia tal ou tal, em lugar também sabido, a quantia ou quantias não pagardes, concordais em ceder, por equidade, uma libra de vossa bela carne, que do corpo vos há de ser cortada onde bem me aprouver. Antônio: Palavra, aceito! Assinarei a dívida [...]". Cf. SHAKESPEARE, William. **O mercador de Veneza**. Tradução Carlos Alberto Nunes. Rio de Janeiro: Ediouro, 2005. p. 33.

139 Aqui a palavra jurista está sendo empregada com o sentido de "aquele que vive emprestando a juros".

140 Expressão literal contida na cláusula de garantia assinada pelas personagens da obra. Cf. SHAKESPEARE, op. cit. p. 130.

141 "Pórcia: Um momentinho, apenas. Há mais alguma coisa. Pela letra, a sangue jus não tens; nem uma gota. São palavras expressas: 'Uma libra de carne'. Tira, pois, o combinado: tua libra de carne. Mas se acaso derramares, no instante de a cortares, uma gota que seja, só, de sangue cristão, teus bens e tuas terras todas, pelas leis de Veneza, para o Estado passarão por direito. [...] Dispõe-te, assim, para cortar a carne. Mas não derrames sangue, nem amputes senão o peso justo de uma libra, nem mais nem menos; pois se retirares mais ou menos do que isso, o suficiente para deixá-la mais pesada ou leve na proporção, embora, da vigésima parte de um pobre escrópulo; ou, ainda, se a balança pender um fio, apenas, de cabelo, por isso a vida perdes, ficando os teus bens todos confiscados." Ibid., p. 136-137.

142 Semelhante imposição contratual está presente na obra "Auto da Compadecida" do escritor brasileiro Ariano Suassuna, em que o personagem Chicó empenha "uma tira de couro" como dote para casar com Rosinha, a "mocinha cobiçada" da trama. Cf. SUASSUNA, Ariano. **Auto da compadecida**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2015.

a limitação estatal ao direito de punir, com base no que seria humanamente razoável, porque, *pela lei*, seria atribuída ao Estado a propriedade dos bens do exequente Shylock, caso este derramasse uma gota de sangue no corte da famigerada libra de carne.[143]

Da narrativa fictícia do dramaturgo inglês, podemos abstrair a noção de que seria inerente à convivência humana – porque *ibi jus ubi societas* – a imposição de sanções pelo descumprimento de deveres jurídicos anteriormente firmados, seja por pactos privados ou por força do "contrato social".[144] Ao ler a obra, não nos causa estranheza a observância da consequência penalizante, apenas a forma em que ela se concretiza é que não nos parece justa.

Sem mais arrodeios pela literatura, passamos à análise do instituto jurídico a que nos propomos, a *responsabilidade*, de modo que o exemplo fictício mencionado seria o nosso ponto de partida para demonstrar a naturalidade com que nos deparamos com a noção de consequência pelos nossos atos.

Rui Stoco menciona a possibilidade de um uso vulgar do termo responsabilidade, significando "diligência e cuidado", mas não deixa de se ater ao conteúdo jurídico que seria a obrigação pelos atos praticados.[145]

Para Limongi França, de seu turno, a responsabilidade civil surge em face do descumprimento obrigacional, quando o devedor deixa de cumprir um preceito estabelecido em contrato ou o sistema normativo, sendo o dever de indenizar o dano.[146]

René Savatier leciona que a responsabilidade civil é a obrigação que pode incumbir a uma pessoa de reparar o dano causado a outrem por sua conduta, ou pela conduta de pessoas ou coisas que dele dependem. É, igualmente, uma forma de assegurar, para cada membro da sociedade, a segurança a que aspira tanto que a vida moderna, tomando a natureza das forças, cada vez mais compromete essa segurança.[147]

Fábio Ulhoa Coelho, remetendo-se ao histórico da responsabilidade civil, aponta que, historicamente, foi a Lei de Aquilia, do fim do século III A.C., o marco precursor da aplicação da culpa na obrigação de indenizar pelos danos causados pela conduta de alguém, a

---

143 SHAKESPEARE, 2005.

144 ROUSSEAU, Jean Jacques. **Do contrato social ou princípios do direito político**. Tradução Lourdes Santos Machado. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978. Livro Segundo. (Os Pensadores).

145 STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade civil**: doutrina e jurisprudência. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

146 FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia saraiva de direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 65.

147 Tradução nossa. "La responsabilité civile est l'obligation qui peut incomber à une personne de réparee le dommage causé à autrui par son fait, ou par le fait des personnes ou des choses dépendant d'elle. [...] C'est également une maniere d'assucer, pour chaque memhre de la Société, la *sécurite* vers laquelle il aspire d'autant plus que la vie moderne, empruntant à la nature des forces de plus en plus redoutables compromet davantage cette sécurité." Cf. SAVATIER, René. **Traité de la Responsabilité Civile en Droit Français** : les sources de la responsabilité civile. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1939. Tome 1. p.1.

partir da qual a conduta do causador do dano é medida pelo grau de culpa com que atuou, sendo atribuído ao Estado o *jus puniendi,* no fito de punir os ofensores da ordem jurídica.[148]

Em verdade, a Lei de Aquilia prescrevia as consequências de certos prejuízos causados por alguém, obrigando-o a reparar os danos através de prestações diversas, como uma espécie de substituição à Lei de Talião,[149] porque, conforme demonstra Fábio Ulhoa, esta não se mostrava mais adequada economicamente, já que apenas aumentava o prejuízo (em vez de um escravo morto, eram dois), revelando-se inadequada do ponto de vista econômico.

Max Kaser aponta que para os Romanos seria estranho tanto o conceito geral da indenização de prejuízos como o dever geral de indenizar, porque esses conheciam apenas casos particulares de danos, apreciados casuisticamente, mas os efeitos jurídicos desses não de todo ensejavam um dever limitado ao dano individual, a depender do tipo de ação manejada. Entretanto, vigia no direito romano o princípio da *condemnatio pecuniária***,** de maneira que toda condenação deveria ser expressa em um montante pecuniário, não importando a sua natureza. Isso quer dizer que toda condenação, inicialmente visando uma prestação qualquer, poderia se transformar em uma dívida em dinheiro.[150]

Assim, ao que parece, o *jus puniendi* estatal[151] é o fundamento bastante para atribuir ao Estado o dever-poder de cobrar do devedor a indenização pelos danos causados a terceiros, porquanto a responsabilidade jurídica, seja ela civil ou penal, é oriunda do descumprimento de deveres jurídicos.

Pode-se afirmar que o *jus puniendi* estatal estaria traduzido na própria relação processual, ou, como nos informa Carnelutti, a responsabilidade não faz parte da obrigação, porque resulta do descumprimento da obrigação, pois enquanto "o débito se traduz efetivamente na relação entre credor e devedor, a responsabilidade se dá de maneira bem diferente, pois integra a relação jurídica processual, na qual figura o Estado-juiz."[152]

É esse Estado-juiz o competente para exercer o *jus puniendi* seja quando atribui ao particular a obrigação de reparar um dano a outro particular, ou quando o particular descumpre a ordem jurídica violando um dever pecuniário a todos imposto, como no caso da responsabilidade tributária.

---

148 COELHO, 2010.

149 A Lei de Talião autorizava a vítima a causar dano proporcional no agente causador do dano.

150 KASER, Max. **Direito privado romano**. Tradução Samuel Rodrigues e Ferdinand Hämmerle. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

151 Não se considera aqui que a arbitragem, ainda que trate de aplicação de sanções, e seja capaz de fazer coisa julgada, seja apta a estipular responsabilidade.

152 MATTIETTO, Leonardo. Obrigação: débito e responsabilidade, nas perspectivas de Betti e Carnelutti. **Revista de Direito Processual Geral**, Rio de Janeiro, n. 66, p. 160-163, 2011. p. 161.

Voltando às características da responsabilidade civil, Sérgio Cavalieri aduz que existe um dever jurídico primário e um sucessivo. Para ele,

> [...] o dever jurídico originário é a conduta externa de uma pessoa imposta pelo Direito Positivo por exigência de convivência social, [...] é uma ordem ou comando dirigido à inteligência e à vontade dos indivíduos, de sorte que impor deveres jurídicos importa criar obrigações.[153]

Continua o mencionado autor, assentando que o elemento nuclear da responsabilidade é o "descumprimento de um dever jurídico por uma conduta voluntária do agente, ensejando para este, quando acarreta dano para outrem, o dever de responder pelas consequências jurídicas daí decorrentes."[154]

Portanto, dessume-se que a responsabilidade civil pressupõe o descumprimento de um dever jurídico, o que seria traduzido em ilicitude, mas também para a responsabilização penal, exige-se a ilicitude da conduta. Não existiria, de modo geral, uma ontologia do ilícito civil distinta do ilícito penal, porquanto nas duas se verifica a violação de um dever jurídico.

Dessa forma, o exercício do *jus puniendi* estatal sobre um ilícito civil difere do exercido sobre um ilícito penal apenas por razões de conveniência, porque se convencionou que o Direito Penal cuidaria apenas dos ilícitos mais graves, dando a este a característica de *ultima ratio*.[155]

No caso da responsabilidade civil, este dever jurídico sucessivo advém do descumprimento da obrigação, daí porque Karl Larenz diz que a responsabilidade seria a sombra da obrigação.[156]

Para Fábio Ulhoa Coelho, a responsabilidade civil é a obrigação sucessiva que gera para o sujeito ativo o direito de exigir o pagamento de indenização do sujeito passivo em face do prejuízo sofrido em decorrência da conduta deste último. Não deixa de perfazer vínculo obrigacional, mas possui caráter de obrigação decorrente de ato ilícito do devedor ou de fato jurídico que o envolva.[157]

---

153 CAVALIERI, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 23.

154 Ibid., p. 35.

155 Tratando do tema, Cezar Bitencourt ressalta que "o princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a prevenção de ataques contra bens jurídicos importantes. Ademais, se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Assim, se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas as que devem ser empregadas, e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a *ultima ratio* do sistema normativo, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida de vens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade". Cf. BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 54.

156 LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Versão espanhola e notas de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1943. Tomo 1.

157 COELHO, 2010.

Hans Kelsen explica que a obrigação jurídica de uma conduta a um indivíduo se faz perceber a partir da existência de uma sanção no caso de oposta conduta sua; sendo que esta sanção, como consequência do ilícito, não tem de ser necessariamente dirigida contra o indivíduo obrigado, mas pode também ser dirigida contra um outro indivíduo que se encontre com aquele numa relação determinada pela ordem jurídica, de modo que o indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito *responde* pelo ilícito, ou seja, é juridicamente *responsável* por ele.[158]

Desse modo, consoante lembra Limongi França, os ditames que orientam o *jus* são igualmente hábeis a informar a *obligatio,* de maneira que, sendo possível a cessão de crédito, como uma obrigação apartada, juntamente com a cessão universal do contrato, também haveria de se chancelar a cessão do débito,[159] raciocínio devidamente exteriorizado no direito tributário para, no fito de garantir a satisfação do crédito fiscal, atribuir a terceiros alheios ao fato tributado, o dever de adimplir o tributo.

Alois Brinz, de seu turno, desenvolveu a teoria dualista da obrigação,[160] vislumbrando o momento do débito – ou *schuld* – , traduzido no dever jurídico de realizar a prestação, e o da responsabilidade – ou *haftung* – como garantia de execução do patrimônio do devedor para obtenção de ressarcimento pelo prejuízo oriundo da violação do dever jurídico originário.[161]

Recorrendo à etimologia da expressão "responsabilidade", Ronaldo Ponzi aduz que esta "provém da raiz latina "*spond*", do verbo "respondeo-ere, significando a situação de toda pessoa que é convocada para responder por certa situação que lhe é atribuída". Nesse sentido, a responsabilidade jurídica, considerada genericamente, estaria configurada quando presentes os seguintes elementos: um fato imputável a alguém, um prejuízo e um nexo de causalidade entre o prejuízo e o fato.[162]

Já no que tange à responsabilidade penal, tomando por base a teoria finalista do delito, defendida por Raul Zaffaroni, deve estar presente, necessariamente, o elemento subjetivo para a configuração da responsabilidade; para Eugenio Zaffaroni e José Pierangelli, a conduta é individualizada para a responsabilização, não porque a pessoa quer, necessariamente, com aquela conduta, obter uma finalidade ilícita, mas porque, "na forma em que se obtém essa finalidade, viola-se um dever de cuidado, ou seja, como diz a própria lei

---

158 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
159 FRANÇA, Rubens Limongi. **Pareceres de direito civil e processual civil**. São Paulo: Saraiva, 1989.
160 BRINZ, 1879.
161 WALD, 2001.
162 PONZI, 1989, p. 103.

penal, a pessoa, por sua conduta, dá causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia,"[163] levando a crer que somente quando violado o dever jurídico por falta dessa cautela é que se está diante de um delito, tipicamente considerado.

De seu turno, a responsabilidade tributária reúne características de ambas as formas de responsabilização no direito: civil e penal, porque, conforme aduz Ronaldo Ponzi, ela é uma espécie de responsabilidade jurídica, que surge como consequência de uma circunstância: o inadimplemento da obrigação tributária.[164] É de bom alvitre inferir, assim, que tanto a responsabilidade civil, quanto a penal e a tributária são frutos que brotam da mesma árvore.

Destarte, a noção de consequência ou de dever jurídico sucessivo que surge com o descumprimento do dever jurídico originário também está presente na responsabilidade tributária, de modo que ela somente será invocada, quando estivermos diante de um *não pagamento* do valor correspondente ao tributo.

Citando Mario Pugliese e Giorgio Tesoro, o já mencionado Ponzi, aduz que o vínculo da obrigação tributária é composto de dois elementos distintos e independentes:[165] "a dívida (debitum), que seria o dever jurídico do obrigado de adimplir a prestação; e a responsabilidade (garantia), representada pela faculdade do credor compelir o devedor a realizar a prestação, com a garantia constituída de um patrimônio".[166]

Esse raciocínio nos leva à adiantada conclusão que o débito estaria para o contribuinte como a responsabilidade estaria para o responsável, que, por sua vez, responde por dívida sua ou de outrem, nos termos do rol elencado pela legislação tributária. Como assenta Hector Villegas, "son responsables todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación."[167]

A responsabilidade tributária, portanto, possui traços da responsabilidade civil e da responsabilidade penal, porque, conforme se viu, todas possuem a mesma raiz: a

---

163 ZAFFARONI; PIERANGELI, 2002, p. 506.

164 Esclarecendo a sua posição, Ronaldo Ponzi, citando Bernardo Ribeiro de Moraes, afirma que "na hipótese de inadimplemento da relação jurídica originária, que se dá quando o sujeito passivo deixa de efetivar a prestação, o Estado-credor fica com o direito de exigir essa prestação obrigacional. Por outro lado, não tendo cumprido a obrigação tributária, ou deixando de cumprí-la pelo modo e no tempo devido, responde o devedor pela reparação do prejuízo sofrido pelo credor. Aparece, então, uma relação jurídica derivada, denominada responsabilidade tributária, em virtude da qual uma pessoa, denominada devedora, fica adstrita a satisfazer certa prestação em proveito de outra, denominada credora, em razão do inadimplemento da obrigação originária e da pretensão do credor." Cf. PONZI, 1989, p. 103.

165 Mario Pugliese e Giorgio Tesoro partem da teoria dualista da obrigação, considerando o vínculo da obrigação tributária de forma não unitária, mas formada pelos dois elementos demonstrados. Cf. Ibid., p. 104.

166 Ibid., loc. cit.

167 VILLEGAS, 1973, p. 153.

responsabilidade jurídica, que serve como garantia para a satisfação de uma obrigação imposta pelo ordenamento jurídico ou por contrato.

Todas elas são expressão, por sua vez, do *jus puniendi*, já que é o Estado o detentor legítimo do poder de executoriedade da obrigação jurídica empreendida em desfavor do devedor. Por mais que, em um contrato particular, sejam previstas cláusulas assecuratórias do cumprimento de obrigação pactuada, somente o Estado possui legitimidade para utilizar ferramentas impositivas à satisfação do referido dever.

Aprofundando ainda mais a questão da executoriedade desses deveres jurídicos originários, podemos dizer que não apenas o Estado genericamente é legitimado para impô-la, mas uma fatia específica desse, que é, em nosso sistema Constitucional brasileiro, o Estado-Juiz.

A esse respeito, impõe considerar que, em nosso Sistema Constitucional brasileiro, cabe apenas ao Poder Judiciário, por força do princípio da inafastabilidade da jurisdição,[168] a imposição das consequências atinentes à responsabilidade, seja ela civil, penal e até tributária, porque é ele o detentor da tutela jurisdicional, hábil a ***garantir***[169] a concretização de direitos e deveres individuais e coletivos.

No caso da responsabilidade civil por danos causados a um particular, o agente causador será obrigado a indenizar em virtude da proteção de direitos individuais, na responsabilidade penal, o agente terá sua liberdade restringida em função de bens jurídicos coletivos tutelados, como a paz e segurança, e no caso da responsabilidade tributária, o responsável será obrigado a pagar, com seus bens, a obrigação tributária que tem fundamento no dever-poder do Estado de arrecadar para prover prestações positivas a todos.

Por outro lado, não é correto afirmar que somente o Poder Judiciário pode exercer o *jus puniendi*, pois enquanto este é monopolizado pelo Estado, ao mesmo tempo pode se desdobrar em diversas formas de aplicação, pelos diversos órgãos estatais, como no caso das sanções administrativas aplicadas no âmbito do Poder Executivo. Nesse aspecto, cabe assentar

---

[168] Art. 5º.
XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; Cf. BRASIL. Constituição (1988).

[169] A esse respeito, cabe trazer à colação a síntese de Luiz Fux a respeito da tutela jurisdicional: "O Estado, como garantidor da paz social, avocou para si a solução monopolizada dos conflitos intersubjetivos pela transgressão à ordem jurídica, limitando o âmbito da autotutela. Em consequência, dotou um de seus Poderes, o Judiciário, da atribuição de solucionar os referidos conflitos mediante a aplicação do direito objetivo, abstratamente concebido, ao caso concreto. A supremacia dessa solução revelou-se pelo fato incontestável de a mesma provir da autoridade estatal, cuja palavra, além de coativa, torna-se a última manifestação do Estado soberano acerca da contenda, de tal sorte que os jurisdicionados devem-na respeito absoluto, porque haurida de um trabalho de reconstituição dos antecedentes do litígio, com a participação dos interessados, cercados, isonomicamente, das mais comezinhas garantias". FUX, Luiz. Tutela jurisdicional: finalidade e espécies. **Informativo Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva**, v. 14, n. 2, p. 107-231, jul./dez. 2002.

a possibilidade de aplicação do *jus puniendi* pela Administração por meio das penalidades de caráter administrativo.

Na seara administrativa, é crescente o desenvolvimento de um novo ramo da Ciência do Direito, que cuida de sistematizar o dever-poder[170] da Administração Pública de aplicar sanções. Trata-se do Direito Administrativo Sancionador, que analisa as hipóteses e os limites constitucionais que balizam a atuação do Estado-Administração na aplicação de penas administrativas pelo descumprimento de deveres jurídicos.

Consoante informam Diogo de Figueiredo Moreira Neto e Flávio Amaral Garcia, o

> Direito punitivo estatal, tanto no Direito Penal como no Direito Administrativo, se funda sobre um conjunto de princípios e regras garantidoras de direitos dos administrados e dos cidadãos que, apesar das diferentes formas de aplicação, a depender de se tratar de infração penal ou administrativa, informa o *jus puniendi* estatal.[171]

Em verdade, o desenvolvimento das atividades sancionatórias do Estado, que envolvem não apenas o Direito Penal, mas também o Direito Administrativo, o campo da Responsabilidade Civil e também a Responsabilidade Tributária, representa uma legítima manifestação do que Diogo Moreira Neto e Flávio Amaral intitulam de ***ius puniendi genérico do Estado,*** destinado à tutela de quaisquer valores relevantes da sociedade.[172]

Quanto à manifestação desse *jus puniendi* no campo da responsabilidade tributária, faz-se mister exemplificar com a referência à responsabilidade de terceiros prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, na medida em que pressupõe um ilícito cometido pelo sujeito passivo originário, o que será melhor explorado mais à frente. Desse

---

[170] Dever-Poder na perspectiva desenvolvida por Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem a "função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do *dever* de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica". Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 29.

[171] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; GARCIA, Flávio Amaral. A principiologia do direito administrativo sancionador. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 37, 1-19, jan./mar. 2014. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-37-JAN-2014-FLAVIO-AMARAL-DIOGO-NETO.pdf>. Acesso em: 22 out. 2016.

[172] "Note-se que o desenvolvimento das atividades sancionatórias do Estado se multiplicou a partir do século XIX, para atingir todos os ramos do jurismo, notadamente em sua forma autônoma e genérica própria do ***Direito Penal,*** mas, do mesmo modo, no campo do ***Direito Administrativo,*** em que se pode registrar também um significativo desenvolvimento teórico, não só no sentido de, por um lado, desenvolver as potencialidades sócio-educativas da ***sanções premiais,*** como, por outro lado, aperfeiçoar os sistemas tradicionalmente concebidos para uma aplicação socialmente avançada das tradicionais ***sanções aflitivas***. Desde os três últimos decênios do século XX, na doutrina e na jurisprudência europeias, e, mais recentemente, nas que foram desenvolvidas no âmbito comunitário, tem-se difundido o esclarecido entendimento de que as ***sanções administrativas,*** tradicionalmente entendidas como circunscritas ao campo de atividade administrativa de ***polícia,*** são, em verdade, uma manifestação específica de um ***ius puniendi genérico do Estado,*** destinado à tutela de quaisquer valores relevantes da sociedade." Cf. Ibid., p. 2.

modo, sendo violado o *Schuld*[173] Tributário, haverá de surgir o Haftung, que é a responsabilidade pelo pagamento da obrigação, a qual poderá ser atribuída em face de pessoa diversa daquela titular do *Schuld.*

Esse é o entendimento esposado por Paulo de Barros Carvalho, para quem, "as relações jurídicas integradas por sujeitos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas."[174] Segundo Paulo de Barros, a responsabilidade de terceiros prevista no Código de Tributário Nacional, por exemplo denota providência sancionatória, de modo patente e ululante, uma vez que a expressão contida no *caput* do artigo 134, qual seja *nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis "*revela a existência de um indisfarçável ilícito e do ***animus puniendi*** que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. "[175]

Maria Rita Ferragut, por sua vez, concebe a responsabilidade tributária, não como oriunda de um descumprimento de dever jurídico, mas de um fato qualquer, que não seja caracterizado como fato jurídico tributário, como no caso da morte, aquisição de fundo de comércio, *e.g.*, ensejando a constituição da relação jurídica de obrigação sucessiva entre Estado e o responsável a que nos reportamos. [176]

Entretanto, a despeito dessa concepção, é difícil pensar que a responsabilidade tributária estaria completamente dissociada da violação de um dever jurídico, porquanto ela somente terá relevância quando a obrigação originária for descumprida pelo sujeito passivo direto. É dizer, assim, que somente haverá necessidade de se invocar o instituto da responsabilidade tributária quando o tributo não for pago, ou uma obrigação acessória não for cumprida pelo contribuinte ou substituto.

Mister se faz, a esse ponto da explanação, fazer uma ressalva, conforme será desenvolvido na subseção 2.3.1, no que se concebe por substituição tributária. No dizer de Maria Rita Ferragut, a substituição é

> [...] proposição prescritiva (norma jurídica *lato sensu*) que prevê, em seu antecedente, uma relação direta ou indireta firmada entre o substituto e o substituído, ou direta entre o substituto e o fato jurídico tributário (tal como venda e compra de

---

[173] Em alemão tanto pode significar culpabilidade quanto dívida.

[174] CARVALHO, 2008, p. 354.

[175] Ibid., p. 355.

[176] A esse respeito, sintetiza Maria Rita Ferragut: "Diferentemente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais surge da prática de ato ilícito culposo ou doloso, que resulte em dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenizar, a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (artigos 129 ao 133 do CTN). É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.) e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, *relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário."* Cf. FERRAGUT, 2013, p. 37-38.

> mercadorias, pagamento e recebimento de salário, pagamento e recebimento de honorários por serviços prestados etc.) e prescreve, em seu consequente, a obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir com a obrigação.[177]

Para garantir a coerência das ideias aqui desenvolvidas, isto é, de que a responsabilidade tributária se originaria do descumprimento do dever legal, essencial explicar a posição jurídica em que se encontra o substituto tributário.

A responsabilidade, conforme se assentou alhures, pressupõe a existência de um débito inadimplido, de modo que a consequência desse ato, é a transmudação da obrigação originária em obrigação sucessiva. Na relação jurídica tributária, quem possui o débito é o sujeito passivo direto,[178] de modo que quando esse débito se transforma em responsabilidade, esta será imputada ao sujeito passivo indireto ou responsável, que pode ou não corresponder ao sujeito passivo direto.

Albert Hensel aduz que, geralmente, apenas uma pessoa para garantir o crédito fiscal seria suficiente, enquanto resguardados seus direitos, pois o Fisco sempre pode recorrer ao poder coercitivo do Estado para exigir o cumprimento da obrigação. Considerando, no entanto, que o credor tem um grande número de casos a serem tratados e, por conseguinte, deve tomar decisões racionais para coletar muitos impostos, não raras vezes cria dificuldades para o devedor do tributo se defender no que tange à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, criando, inclusive, figuras outras para garantir o adimplemento do débito, como os responsáveis.[179]

No caso da substituição, não há que se falar em responsabilidade, porque a relação jurídica entre o substituto e o Fisco passam a existir, em alguns casos, antes mesmo que o sujeito passivo originário realize o fato imponível, como no exemplo do dever de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora. Deste modo, ela não implica uma cessão do polo passivo da relação jurídica tributária de um sujeito para outro.

Portanto, consoante já explanado, o tratamento da substituição tributária como espécie de responsabilidade tributária não passa de uma atecnia em que incorreu o legislador do Código Tributário Nacional, ao definir como responsável, no art. 121, aquele a quem a lei

---

177 FERRAGUT, 2013, p. 69.

178 SOUSA, 1960.

179 Di regola cià basta a garantire il creditare dell´imposta per quanto riguarda le sue pretese. Egli può sempre esigere l'esecuzione della prestazione da parte del debitore ricorrendo ai potere di coazione dello Stato. Considerando tuttavia che il creditore ha una quantità di casi da trattare e, in conseguenza, deve provvedere a riscuotere numerose imposte, non di rado sorgono difficoltà per il fatto che la persona maggiormente interessata alla fattispecie, ossia il debitore dell'imposta, non può o non vuole effettuare la prestazione. Cf. HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Traduzione Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffre Editore, 1956. p. 94.

simplesmente atribui o dever de pagar o tributo, e ao inserir o art. 128[180] no título "Responsabilidade Tributária", porque, em verdade, o substituto ocupa o lugar do sujeito passivo – em grande parte das vezes – em momento pretérito à formação do fato jurídico tributário. Desse modo, o substituto não pode ser enquadrado na categoria "responsável", mas ocupa, juntamente com o contribuinte, a posição de sujeito passivo direto.

Partindo da premissa de que o responsável assume esse lugar porque houve uma circunstância imprescindível, o descumprimento da obrigação tributária original, e que o substituto, em verdade, é uma espécie do gênero sujeito passivo direto, juntamente com o contribuinte originário, pode-se afirmar que a expressão "responsabilidade" inserida no Código Tributário Nacional possui conotação, senão semelhante, mas advinda da mesma matriz da responsabilidade civil e penal.

Ademais, a necessidade de se esclarecer o alcance linguístico da expressão em apreço parte da verificação de que os signos de linguagem a que estamos acostumados no mundo jurídico devem ter uma motivação intrínseca para se denominarem como tal. Ora, a expressão "responsabilidade" tributária não apareceu do nada, porque simplesmente a Casa Legislativa por ela tinha apego e resolveu atribuir-lhe um significado distinto e único para esse ramo jurídico.

Da análise do documento em que consta a "Exposição de Motivos" do Código Tributário Nacional, não é possível identificar qual a real natureza pretendida pelos legisladores da época ao denominá-la como tal. Observa-se a influência alemã no nosso diploma, mormente porque no parecer exarado por Oswaldo Aranha de Mello que consta do referido documento (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional), há menção expressa ao resgate de institutos de outros ordenamentos, como no caso da obrigação tributária e da responsabilidade, vindas diretamente do *Reichabgabenordnung* (Código Tributário Alemão de Weimar), de 1919, em seu texto original, do Código Fiscal do México, de 1938, do Código Fiscal da Província de Buenos Aires, de 1948, do Código Geral de Impostos da França, de 1949, do Código de Rendas Internas dos Estados Unidos da América e da lei federal argentina de 1949 sobre normas gerais de arrecadação dos impostos internos.[181]

---

[180] Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

[181] MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhado ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. In: BRASIL.

Dessa forma, a locução "responsabilidade", ao que parece, foi resgatada de diversos diplomas estrangeiros e aqui aplicada sem apego ao rigor técnico do seu significado jurídico. Da leitura do projeto de código e do próprio texto consolidado em nosso ordenamento, conclui-se que o termo foi empregado a partir de uma concepção atécnica, mais próxima do seu sentido vulgar e distante do conteúdo que ora se vislumbra, enquanto oriunda do *haftung.*

Não é demais lembrar que o Direito Tributário utiliza definições comuns a outros ramos do Direito, de maneira que a escolha pelo termo "responsabilidade" no Código Tributário Nacional não teria sido à-toa. Atenta Alfredo Augusto Becker que o Direito Tributário é um ramo de sobreposição, não existindo um legislador tributarão distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial.[182]

Conforme a lição de Becker, deriva do cânone hermenêutico da *totalidade do sistema jurídico*[183] a noção de que os diversos ramos do direito não seriam *compartimentos estanques*, mas sim partes de um todo, de maneira que uma regra jurídica deve exprimir a mesma ideia em todo o sistema jurídico,[184] mesmo porque a divisão em ramos do Direito tem finalidade meramente didática.

À guisa de exemplo, pode-se concluir, das linhas acima que, no caso em que um contribuinte "X", proprietário de um imóvel, deixou de efetuar o pagamento de obrigação tributária devidamente constituída pelo Fisco (*schuld*), relativa ao Imposto Predial e territorial Urbano (IPTU), e a alienou a "Y", que, por sua vez, não observou a existência do débito em aberto, ao ser cobrado desse tributo, "Y" estará figurando como responsável por sucessão, porque decorrente do descumprimento da obrigação (*haftung).*

Ainda no mesmo exemplo, distinta é a situação em que o próprio Fisco não efetuou o lançamento contemporaneamente à propriedade do imóvel pelo contribuinte "X", mas o efetua com referência ao fato gerador pretérito já na constância da propriedade por "Y", está-se diante de substituição tributária por sucessão,[185] porque "Y" sequer tomará o lugar de

---

Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 25 ago. 2016. p. 13.

182 BECKER, 1998.

183 Sobre o assunto, Alfredo Augusto Becker enfatiza: "Com toda razão, o Professor da Universidade de Roma, Emilio Betti, especialista em hermenêutica, roga atenção para o deplorável fato de grande parte dos juristas ainda não terem demonstrado o mínimo indício de conhecer e compreender este fundamental cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico." Cf. BETTI, Emilio. **Teoria Generale della Interpretazione**. Milão: Giuffrè, 1955. v. 2. p. 828 apud Ibid., p. 123.

184 BECKER, op. cit., p. 122.

185 Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

"X" na relação jurídica tributária, mas passará a compô-la desde o início, como devedor, embora não tenha sido o sujeito realizador do fato jurídico tributário. Por ser proprietário do imóvel à época do lançamento tributário, substitui o contribuinte originário (realizador do fato gerador), sendo-lhe cobrado o débito original (*schuld*), sem que seja possível falar em responsabilidade (*haftung)*, e, por conseguinte, em cobrança de juros e multa, porque, em tese, o prazo inicial para pagamento não expirou.

Desse modo, por se tratar de substituição, não cabe perquirir os requisitos informadores da responsabilidade, mas tão somente verificar a sua condição enquanto tal no que tange aos fatos geradores ocorridos ao tempo em que não possuía qualquer conexão com o bem tributado.

Doutro modo, no que tange à responsabilidade tributária por sucessão, pode-se dizer que ocorre uma verdadeira transferência da obrigação principal, que se transmuda em obrigação sucessiva, carregando consigo, face ao descumprimento da obrigação tributária original, o peso da mora, traduzida em juros e multa, além do valor correspondente à obrigação tributária pecuniária ou acessória.

Entretanto, conforme se verá adiante, no caso da responsabilidade tributária por sucessão, as hipóteses de sua configuração não necessitam de uma conduta específica realizada pelo sucessor, pois do que veremos de modo mais aprofundado, decorrerá uma espécie de responsabilidade objetiva, porque o próprio Código Tributário Nacional não invocou razões outras que não a consolidação de fatos jurídicos ensejadores do vínculo entre o sucessor e a hipótese de incidência.[186]

Portanto, ainda que o adquirente do fundo de comércio, *e.g.*, nada tenha contribuído, com sua conduta, para que o anterior proprietário daquele houvesse deixado de pagar um tributo, responderá o sucessor objetivamente pelos créditos tributários devidamente constituídos e não adimplidos, oriundos dos fatos geradores ocorridos quando o anterior proprietário assim se comportava.

Não há que perquirir, nesse caso, qualquer traço de culpabilidade ou nexo causal entre o seu proceder e o descumprimento da obrigação de pagar o tributo ou mesmo uma obrigação acessória.

Deixemos claro que, sendo a responsabilidade tributária espécie da responsabilidade jurídica, e possuindo, portanto, traços semelhantes à responsabilidade civil e

[186] Cf. artigos 130 a 133 de BRASIL. Lei nº 5.172.

penal, ela pode recair sobre o próprio contribuinte originário ou substituto, caso esses deixem de cumprir com o débito original, respondendo em juízo pela sua desídia.

Como a responsabilidade tributária não poderia, em tese, ser enquadrada como uma espécie de responsabilidade civil e nem penal, mas guarda, ao lado delas, características inerentes às formas de responsabilização no direito brasileiro, é importante definir quais os elementos hábeis a identificar a responsabilidade tributária, o que será realizado adiante, (na subseção 2.3.2) com relação a cada espécie de responsabilidade (sucessão, de terceiros ou por infrações).

Em suma, ao tratar de responsabilidade tributária nos referimos à obrigação derivada do não pagamento do tributo, que recairá sobre o próprio contribuinte originário, substituto ou sobre o responsável legal, consoante rol delineado no Código Tributário Nacional.

2.2.2 Insuficiência das teorias brasileiras para explicar o fenômeno da responsabilidade tributária e proposta de teorização a partir do *jus puniendi*

Na linha do raciocínio iniciado anteriormente, deve-se atentar para o fato de que a responsabilidade tributária expressa uma vertente do que se convencionou de *jus puniendi* estatal, que corresponde ao poder de que é investido o Estado para sancionar e buscar aplicar a justiça,[187] seja a partir da proteção de bens jurídicos coletivos ou direitos individuais.

Contudo, esse *jus puniendi*, como todo o poder que incumbe ao Estado, porque revestido como um dever-poder,[188] é fundado sobre um conjunto de princípios e regras garantidoras de direitos dos cidadãos que, pois, sem a observância de tais limitações normativas a atividade punitiva estatal se torna ilegítima e arbitrária.[189]

Segundo informa Carlos Roberto Gonçalves, quando a humanidade ainda não estava em estágio de organização institucional, o dano provocava reação imediata, instintiva e brutal do ofendido, dominando, nessa época, a vingança privada. É quando se verifica a existência de uma autoridade soberana, que se torna proibido à vítima a realização da *"justiça pelas próprias mãos"*. O Estado toma para si, nessa esteira, o poder de punir, incumbindo ao

---

[187] Chaim Perelman, ao tratar do tema da Justiça "a cada qual segundo seus méritos", assenta que "se na aplicação da justiça, não nos contentamos em recompensar mas queremos também poder punir, há que ampliar a noção de mérito, de modo que abranja também o demérito." Cf. PERELMAN, Chaim. **Ética e direito**. Tradução Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 22.

[188] MELLO, 2008.

[189] MOREIRA NETO; GARCIA, 2014.

ofensor pagar (figurativa ou literalmente) pelos prejuízos que sua conduta gerou. Emergem, assim, os antecedentes históricos das nossas normativas reparadoras, como o Código de Ur-Nammu, o Código de Manu e a Lei das XII Tábuas. [190]

A evolução do poder sancionador do Estado guarda estreita relação com a própria história da norma jurídica. A criação de regras jurídicas pelo Estado, como organismo dotado de poder político hábil a regular as condutas sociais, advém, assim, da necessidade de se proteger direitos e resguardar que a vida em sociedade siga de forma tranquila. Tércio Sampaio Ferraz Júnior atenta para o fato de que o primado do centro político (Estado) é um dado importante, sobretudo para o direito, como poder de estabelecimento do equilíbrio social na antiguidade. O direito, enquanto ordem passa a transformar a sociedade, e essa transformação exige que o próprio direito se manifeste através de fórmulas prescritivas de validade permanente, [191] isto é, por meio das regras jurídicas.

Desse modo, as regras jurídicas previam prescrições de "dever-ser" que deviam ser cumpridos pelos cidadãos, e, em caso de descumprimento, o Estado deveria punir o agente violador. Caso esse descumprimento se referisse a uma avença pactuada entre particulares, também o Estado era o detentor legítimo do poder de determinar o seu cumprimento e determinar que o ofensor reparasse os danos causados, no fito de proteger direitos individuais, razão pela qual se diz que ao Estado incumbiria e incumbe o *jus puniendi*.

O esboço de distinção entre "pena" e "reparação", entretanto, veio à tona apenas na época do Império Romano, a partir da diferenciação entre os delitos públicos, que consistiam nas ofensas mais graves, nos quais a pena econômica deveria ser recolhida aos cofres públicos, e os delitos privados, circunscritos a prejuízos individuais, cabendo a reparação em dinheiro à vítima.[192] Desse modo, vemos nascer a repressão estatal na esfera privada que se traduziu, posteriormente, em ação de indenização. Passou a existir uma responsabilidade civil, ou privada, ao lado da responsabilidade penal, pública.[193]

É na *Lex Aquilia*, assim, que se descortina o poder reparador estatal, fundado no poder punitivo, e baseado no elemento subjetivo da culpabilidade.[194] Savatier, inspirado numa concepção moral de culpabilidade, define a culpa, elemento exigido para a configuração da

---

190 GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade civil**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

191 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

192 GONÇALVES, op. cit.

193 MAZEAUD, Jean et al. **Traité théorique et pratique de la responsabilité civile, délictuelle et contractuelle**. 3. ed. Paris: Montchrestien, 1938. Tomo 1 apud Ibid.

194 DIAS, José de Aguiar. **Da responsabilidade civil**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

responsabilidade subjetiva, na "inexecução de um dever que o agente podia conhecer e observar."[195]

Note-se, assim, que o primeiro vetor a nortear o dever de indenizar foi a repressão a condutas indesejadas. O prejuízo patrimonial a alguém deveria ser compensado, porque se originava de um ato indesejado pela ordem jurídica. Desse modo, se ninguém houvesse cometido conduta reprovável, a lesão ao patrimônio seria suportada pelo próprio lesado (*res perit domino),* já que proveniente de infortúnio. Em suma, a responsabilidade civil tem, o intuito, desde o início, de coibir condutas proibidas. [196]

Portanto, patente que a responsabilidade jurídica, enquanto gênero, advém do poder repressor estatal, e, como tal, expressa-se na responsabilidade civil, e, de seu turno, na responsabilidade tributária.

Ao cumprir a função sancionatória, a responsabilidade tributária se aproxima das duas outras órbitas de responsabilização jurídica: civil e penal. As sanções correspondentes a essas três órbitas de responsabilização jurídica são consequências negativas diversas e autônomas estabelecidas por lei para as condutas indesejáveis, sendo a repressão, conforme a lei, a única via admissível nas sociedades democráticas de evitá-las.[197]

Dessa forma, a atribuição de um *jus puniendi* genérico que, enquanto consequência da soberania estatal reafirma, de acordo com a nossa Constituição, a inafastabilidade do Poder Judiciário, tem como consequência a afirmação de que no Brasil, a cobrança de créditos tributários, isto é, a atribuição de responsabilidade tributária, deve se dar, essencialmente, pelo Poder Judiciário. Isso se dá porque a sua cobrança em juízo pressupõe o descumprimento da obrigação tributária originária, ou seja, do *schuld*, ensejando o *haftung*, de maneira que, ainda que seja o próprio contribuinte o demandado na execução fiscal, a atuação judicial do Fisco requer como requisito básico, o exsurgimento de uma situação que enseja o poder estatal de punir o descumprimento da regra básica imposta pela ordem tributária.

Por óbvio que, diante da estrutura constitucional dos Estados contemporâneos, o poder sancionador do Fisco não poderia ser concebido como autônomo, que simplesmente imponha a obediência dos cidadãos no fito de ver resguardada a arrecadação tributária, porquanto tal ponto de vista poderia implicar uma perigosa ausência de limites na função repressiva estatal que atuaria violando direitos e liberdades fundamentais. Desse modo, o mister sancionador do Fisco na atribuição da responsabilidade tributária expressa-se como

---

[195] SAVATIER, 2012, p. 47.
[196] COELHO, 2010.
[197] Ibid.

uma irradiação do *ius puniendi* do Estado, derivada da sua soberania e representada pela relação jurídica que o descumprimento da obrigação cria entre o Estado e o violador da norma. [198]

Assim sendo, apenas o Estado pode exercitar essa esfera do *ius* (limite subjetivo), embasado e obediente aos ditames delineados no nosso Sistema Constitucional Tributário, (limite objetivo), através sempre de um devido processo legal (limite funcional). Esse *ius puniendi do Estado*, conforme alerta Keity Saboya, é uno, e tem como manifestações tanto o poder sancionador da Administração quanto o poder sancionador dos juízes e tribunais, de forma que ambos constituem uma mesma singularidade, isto é, o ordenamento punitivo do Estado.[199]

A invocação do poder repressor tributário tem como regra básica o descumprimento da obrigação tributária constituída, como dantes já se assentou, porque somente daí emerge a pretensão para o Fisco de cobrança do crédito vencido e não pago.

Joaquín Álvarez Martinez nega o conteúdo sancionatório da responsabilidade tributária, porque para ele não se trata de uma sanção em sentido técnico, a despeito de assumir uma certa conotação repressiva, mas em seu ver a responsabilidade tributária somente terá o caráter sancionador quando se trate de conduta relativa a infração tributária, o que não é o caso do inadimplemento da obrigação tributária, por exemplo, pela pessoa jurídica, dando ensejo à responsabilidade dos sócios administradores. Sua visão é a de que o *jus puniendi* relaciona-se estritamente à matéria das infrações tributárias, e, por conseguinte, englobam a noção de exigência de culpabilidade.[200]

Em sendo assim, exsurge a situação de responsabilidade tributária, ensejando ao Estado o poder de invocar o seu *jus puniendi*, atribuindo ao devedor originário a obrigação sucessiva de pagar o valor originário do tributo acrescido de outros valores representativos desse poder punitivo, como os juros de mora e a multa. Somente quando não existirem condições técnicas de cobrança do débito originário do contribuinte, é que será possível se remeter à responsabilidade de outras pessoas.

Daniel Ferreira ressalta que com a sanção não se pretende castigar ninguém, mas assegurar, com força coativa, a sobrepujança do ordenamento jurídico,[201] já que com a

---

198 SABOYA, Keity. **Ne bis in idem**: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

199 Ibid.

200 ÁLVAREZ MARTINEZ, Joaquín. **La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas em la nueva ley general tributaria**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2004.

201 FERREIRA, Daniel. **Teoria geral da infração administrativa a partir da Constituição Federal de 1988**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

violação e consequente aplicação da punição, reafirma-se o direito, restaura-se o *status quo ante* do sistema jurídico ofendido.

Se o próprio contribuinte, originário ou substituto, possui condições técnicas de ser demandado em juízo para adimplir débito constituído contra si, não há razão para que o Fisco busque, em primeiro lugar, o responsável legal. A não ser, por óbvio, que se trate de caso de sucessão, pois a partir da ocorrência da situação fática prevista na regra tributária, (como cessão, fusão, venda de fundo de comércio, etc[202]), o responsável legal simplesmente se sub-roga nos direitos e deveres inerentes ao bem ou direito transferido, podendo ser diretamente demandado.

Cleber Giardino leciona que haverá responsabilidade tributária, sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponível, não é posto no pólo passivo da obrigação consequente o sujeito passivo natural,[203] mas sim um terceiro definido expressamente por lei.[204]

Portanto, não há como se dissociar da ideia de que a atribuição da responsabilidade tributária, porque, necessariamente, ligada à atuação judicial do Fisco, depende do descumprimento do *schuld* tributário para que se busque um sujeito legalmente imputado a se responsabilizar pelo pagamento da obrigação tributária decorrente do descumprimento da obrigação originária.

Por tal razão, é de se concluir que a natureza jurídica da obrigação tributária atribuída a um sujeito por ocasião do lançamento tributário inicial, seguido do pagamento e consequente extinção do crédito tributário, é completamente distinta da natureza jurídica da obrigação tributária que surge com a violação daquela.

A obrigação tributária sucessiva, ou responsabilidade tributária, decorre, necessariamente, do não pagamento do tributo, de modo que esse é o fato gerador imprescindível para que o Fisco busque a sua satisfação pelo meio judicial, seja buscando isso na constrição do patrimônio do contribuinte (devedor originário) ou de outros sujeitos que a lei estabelece como hábeis a satisfazer o crédito, desde que demonstrados os requisitos hábeis a configurar essa responsabilidade.

---

[202] Cf. Artigos 130 a 133 de BRASIL. Lei nº 5.172.

[203] Uma ressalva deve ser feita: Cleber Giardino refere-se ao sujeito passivo natural ou direto apenas como o promovente do fato gerador, pelo que se-lho denominou contribuinte, excluindo, por conseguinte, do gênero "contribuinte", o substituto tributário. No entender de Cleber Giardino, o substituto tributário também é responsável, porque para ele a responsabilidade tributária seria a obrigação definida em lei atribuída a um terceiro alheio ao fato gerador, entendimento ao qual não nos afiliamos, haja vista que o critério aqui utilizado para configuração da responsabilidade tributária é o descumprimento da obrigação tributária originária. Como ao substituto tributário é atribuído débito originário (*schuld)*, entendemos que este não pode ser qualificado simplesmente como responsável. Consoante desenvolvido na subsseção 2.3, para essa pesquisa, o substituto deve ser considerado uma espécie de contribuinte.

[204] ATALIBA, 2013.

É nesse sentido que a responsabilidade tributária se aproxima da responsabilidade civil e da penal, porque a obrigação primária se desnatura quando violada, originando frutos desse fato jurídico, o que na responsabilidade civil enseja a obrigação de indenizar e na responsabilidade penal pode desencadear a restrição da liberdade do indivíduo.

Ambas essas formas de responsabilização, a civil e a penal, têm fundamento a partir do poder estatal de punir, muito embora na civil esteja presente sempre o verbo "reparar" como núcleo fundante desse tipo de responsabilização. Entretanto, conforme se viu, também a responsabilidade civil tem origem na penalização de uma conduta, tendo-se diferenciado da penal no que concerne ao bem jurídico tutelado, se público ou privado.

No caso da responsabilidade tributária, contudo, uma ressalva deve ser feita: a despeito da constatação de que ela decorre do descumprimento do *shuld*, transformando-se em dever jurídico sucessivo (*haftung*), os seus efeitos recairão tanto sobre quem descumpriu o dever jurídico imposto pela ordem jurídica tributária, quanto sobre outras pessoas, elencadas de forma expressa pela lei,[205] que responderão a partir de uma conjunção de fatores, no que se poderia denominar de fato gerador da responsabilidade tributária.

Portanto, embora a responsabilidade tributária guarde com a responsabilidade civil e a penal traços de semelhança, porque todos advindos da mesma raiz, consoante se afirmou alhures, elas diferem em que, a responsabilidade tributária teria como causa a conjunção do descumprimento do dever jurídico originário, consubstanciado na obrigação tributária, aliado, nos casos da responsabilidade de terceiros e por infrações, dispostas nos artigos 134, 135, 136 e 137 à conduta própria do agente responsável, conforme se denota do texto normativo ali explicitado.

Destarte, é de se inferir que, se de um lado, para a responsabilidade tributária que recai sobre o contribuinte (originário ou substituto), isto é, na execução judicial da obrigação tributária violada, é despicienda a constatação de fatores outros que não o mero descumprimento do débito, para a responsabilidade tributária de terceiros e por infrações, faz-se mister o levantamento de conduta própria dos agentes responsáveis para que se constate a obrigação sucessiva destes de responder pelo débito de outrem.[206]

---

[205] Conforme se viu na subseção 2.1, a sujeição passiva tributária direta pode derivar da Constituição, embora o contribuinte substituto seja indicado por lei, mas a sujeição passiva tributária indireta, no que consiste a responsabilidade, só pode ser indicada por lei.

[206] Deve-se esclarecer que na responsabilidade tributária por sucessão, embora se constate a necessidade de descumprimento do dever originário, não se faz necessária a presença de nenhum requisito relacionado à conduta do sucessor, porquanto sobre este recai o dever sucessivo de honrar as dívidas não pagas do contribuinte, independentemente de haver incorrido em conduta culposa. Nesse caso, porém, há excludente de responsabilidade, que é no caso em que possui documento que comprova a quitação do débito originário, nos termos da parte final do caput do art. 130 do Código Tributário Nacional.

Paulo de Barros Carvalho, ao se referir às hipóteses de responsabilidade por solidariedade, é categórico ao afirmar que os devedores instituídos pela lei, isto é, responsáveis, alheios ao fato jurídico-tributário, não compõem o liame obrigacional originário, mas sim um outro, de cunho sancionatório, como o que se defende nesse trabalho, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. Observa Paulo de Barros que, em verdade, nas hipóteses previstas no art. 134 e 135, do Código Tributário Nacional, o coobrigado não foi escolhido simplesmente porque deixou de efetuar o pagamento do tributo – já que isso incumbiria ao sujeito passivo direto – mas porque, além do não pagamento pelo devedor originário, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar.[207]

Nesse sentido, mencionando, uma vez mais, Paulo de Barros Carvalho, as relações jurídicas integradas por sujeitos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas, que traduzem na responsabilidade tributária. Quando se verifica o conteúdo intrínseco que preenche a responsabilidade de terceiros, *e.g.*, presente no CTN, percebe-se "a providência sancionatória, de maneira nítida e insofismável", de modo que se exige um indisfarçável ilícito, que invoca o **animus puniendi** que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. [208]

De todo modo, a sanção consubstancia uma resposta do Direito que visa desestimular uma próxima infração, possuindo, destarte, natureza repressiva e restritiva de direitos. A sanção pode até ser assumida meramente como uma punição, mas apenas quando recaída estritamente sobre o violador da ordem. Entretanto, mesmo essa sanção pode exigir uma medida coativa de força porque a simples atribuição de responsabilidade tributária não é capaz de se esgotar em si mesma, recaindo sobre o responsável de modo inevitável, sendo necessário recorrer ao Estado-Juiz por meio de processo de forçada execução patrimonial, com as medidas constritivas que lhe cabem.[209]

Vincada a natureza sancionatória da responsabilidade tributária a que nos reportamos, uma questão merece ser enfrentada: por se tratar de espécie do gênero responsabilidade jurídica, a responsabilidade tributária se configura apenas na presença do elemento subjetivo? Faz-se imprescindível a presença do elemento culpa para que se esteja diante do poder repressivo inerente à responsabilidade tributária? Caso exista

---

[207] CARVALHO, 2008, p. 347-348.
[208] Ibid.
[209] FERREIRA, 2009.

responsabilidade tributária objetiva, ainda assim ela será consequência do poder repressivo estatal concernente à punição de ilícitos?

Antes de prosseguir, necessário se atentar para o fato de que, a responsabilidade tributária envolve, consoante já dissertamos, o poder punitivo estatal, de maneira que, havendo o descumprimento do dever jurídico originário, ao passo em que convoca o responsável – que, repita-se, também pode ser o contribuinte, originário ou substituto – para pagar o débito constituído, o seu descumprimento gerou, de *per si*, as consequências da mora. Por essa razão, não há como se vislumbrar a hipótese de responsabilização tributária sem os encargos da mora, como juros e multa de mora.

Nesse aspecto, cumpre esclarecer que estamos tratando, nesse trabalho, tão somente da multa de mora e juros de mora como componentes da obrigação sucessiva, porque elas, necessariamente, se farão presentes na demanda judicial que se reporta à responsabilização pelo não pagamento de tributo ou obrigação acessória. A imposição de penalidades tributárias administrativas foge do campo de análise deste trabalho, razão pela qual restringimo-nos à análise da responsabilidade pelo pagamento da obrigação principal ou acessória, e a sua conversão em obrigação sucessiva.

2.3 Proposta de recategorização dos sujeitos passivos tributários

2.3.1 Substituto tributário como espécie de contribuinte

Seguindo a classificação de Rubens Gomes de Sousa, quanto aos sujeitos passivos diretos e indiretos,[210] parte da doutrina tributarista brasileira[211] classifica os substitutos tributários como espécie do gênero "responsáveis", talvez inspirados pela literal interpretação do texto contido no §7º, do art. 150 da Constituição e do art. 128 do Código Tributário Nacional, que atribuem a terceiros não promoventes do fato imponível a obrigação de pagar o tributo, utilizando o vocábulo "responsabilidade" para tanto, o que induz a uma equivocada compreensão do alcance da expressão "responsabilidade tributária".

---

[210] SOUSA, 1960.

[211] Como por exemplo: Maria Rita Ferragut, Amilcar Falcão, Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro, Renato Lopes Becho.

Renato Lopes Becho, sintetizando a posição doutrinária tradicional quanto à classificação dos sujeitos passivos tributários, apresenta a seguinte subdivisão: "I – contribuintes; II – responsáveis, bipartidos em: a) responsáveis; e b) substitutos. "[212]

Por compreender a responsabilidade tributária como espécie do gênero responsabilidade jurídica, não será aqui adotada a classificação tradicional, porquanto, embora seja terceiro obrigado ao pagamento do tributo, a figura do substituto surge em momento anterior à configuração da responsabilidade, porque esta somente se origina do descumprimento do débito original.

Faz-se mister, assim, analisar qual o sentido linguístico da expressão "responsável" no §7º, do art. 150, da Constituição Federal, que possui a seguinte redação:

> A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a **condição de responsável** pelo pagamento de imposto ou contribuição, **cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente**, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o **fato gerador presumido**.[213]

De antemão, adverte-se a necessária desconstrução semântica do termo "responsável", conforme a classificação tradicional criada por Rubens Gomes de Sousa[214], no intuito de buscar a compreensão que mais se adequa ao espírito da Constituição.

Parece apropriado afirmar que, em verdade, se a sujeição passiva direta decorre da Constituição, consoante se levantou na subseção 2.1.2, sendo implícita a partir das materialidades tributáveis previstas constitucionalmente, não ousaríamos destoar da ideia de que o destinatário da tributação, isto é, o contribuinte constitucionalmente considerado, é aquele que realiza a hipótese de incidência.

Entretanto, não se pode olvidar que, se a própria Constituição admite a possibilidade de atribuição, através de lei, da obrigação tributária a um terceiro que não necessariamente realize o fato gerador, sendo este último presumido, seria adequado concluir que a condição de *obrigado substituto* decorre de autorização constitucional.

Imprescindível, assim, que se abstraia a norma constitucional ínsita no texto normativo analisado, porquanto a sua exegese literal não permite a mais justa construção linguística, e que seria apta a conceber os reais contornos da responsabilidade tributária no sistema tributário pátrio.

Note-se, assim, que a norma contida no §7º do art. 150 revela duas consequências: a primeira é a possibilidade de atribuição legal da obrigação tributária originária a um terceiro, podendo-se valer da presunção de ocorrência do fato gerador – no que se refere ao

---

[212] BECHO, 2000, p. 82.
[213] BRASIL. Constituição (1988), grifo nosso.
[214] SOUSA, 1960.

substituto; a segunda é que, a despeito de ser o promovente do fato gerador o responsável natural pela obrigação sucessiva decorrente do descumprimento desta (responsável por dívida própria), a lei poderá atribuir a outras pessoas a responsabilidade pelo seu pagamento, no fito de assegurar a arrecadação – no que se refere ao *responsável*, propriamente dito.

Afigura-se razoável inferir, que o substituto legal participa da relação jurídica tributária como se contribuinte originário fosse, pois, da norma constitucional analisada, revelada está a preocupação do Sistema Constitucional Tributário em garantir formas eficazes de arrecadação. A substituição tributária, nesse sentido, nada mais é do que um mecanismo criado pela própria Constituição para assegurar meios eficientes que facilitem a atuação fiscalizatória e arrecadatória do Fisco, haja vista que, em algumas vezes, pode se tornar complicada a tarefa de constatar a ocorrência de cada fato gerador em sua circunscrição territorial.

Gian Antonio Micheli ressalta a natureza peculiar do substituto tributário no direito, e aduz que este se justifica precisamente pela facilidade de liquidação e cobrança do tributo quando os sujeitos finais deste são numerosos. Ele compreende que o substituto está obrigado tanto a fazer declarações como a pagar o montante correspondente à obrigação tributária principal, confirmando-se que a substituição é, em verdade, uma modalidade de atribuição de obrigação tributária, de modo que toda violação das correspondentes normas é punida com a atribuição de sanções administrativas, como sói acontecer com o contribuinte originário, retirando, por conseguinte, o caráter instrumental do substituto tributário.[215]

Hector Villegas cataloga diversas posições de autores relacionadas à categorização do substituto, *verbis*:

> Observemos a modo de demostración algunas de las posturas:
> 1) El sustituto no existe. Lo que la doctrina liam a substituto es en realidad el único contribuyente dei tributo (Allorio, *Diritto.* p.137).
> 2) La sustitución es una especial forma de ejecución contra terceros (Pugliese, Tesoro, Blumenstein, Stella Richter, etc.).
> 3) El sustituto es un intermediaria que recauda por cuenta del Estado (Myrbach-Rheinfeld).
> 4) El sustituto es un representante *ex lege* (Uckmar).
> 5) La sustitución tributaria es una categona de la mas ampla institución de la 'sustitución en el derecho público' (Bodda).
> 6) La sustitución es una figura típica del derecho tributario (Giannini).[216]

Conclui Hector Villegas, por sua vez, que o substituto existe porque o legislador o criou para possibilitar ou facilitar a melhor consecução da principal função para qual o tributo

---

[215] MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributario**. Traducción y Estudio Preliminar Julio Banacloche. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

[216] VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1992. p. 260-261.

é criado: levar fundos ao tesouro público, de modo que para caracterizá-lo devidamente, basta distingui-lo dos contribuintes e responsáveis.[217]

Nesse sentido, quando a Constituição estabelece regras destinadas ao contribuinte, no caso em que haja substituição tributária criada por lei infraconstitucional, aquela regra (dirigida ao contribuinte) atingirá, em consequência, o substituto,[218] porque, em verdade, é como se ele fosse o próprio contribuinte originário, exceto pelo fato de que é um terceiro que tem o dever de efetuar o pagamento do tributo.

Veja-se o exemplo do ICMS. O imposto, de competência estadual, recai sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal[219]. Nesse caso, para recolher o imposto, o Estado deve ter aparelhamento suficiente para averiguar a ocorrência de toda e qualquer circulação de mercadorias em seu território, o que pode se revelar uma árdua e até impossível tarefa. Com a substituição tributária, por outro lado, o estado federado pode facilitar e garantir a arrecadação, atribuindo a um dos elos da cadeia a obrigação de recolher o tributo devido em todas as fases da comercialização de uma dada mercadoria, como por exemplo, o fabricante de veículos, presumindo o fato gerador que ocorrerá posteriormente – isto é, a venda do veículo ao destinatário final, o consumidor.

Para aclarar a ideia anteriormente exposta, imagine-se a seguinte situação hipotética: como o fabricante de veículos aludido recolhe o ICMS devido pelo revendedor, em um dado momento, o Fisco vem cobrar do substituto tributário (fabricante de veículos), ICMS sobre o serviço de "lavagem automotiva" prestado pelo revendedor quando revende o veículo a um de seus clientes.

O serviço de lavagem automotiva preenche a materialidade de um outro tributo delineado constitucionalmente, o Imposto sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza, não

---

[217] VILLEGAS, 1992.

[218] Importante notar que, no caso da imunidade recíproca, em que autarquias, fundações autárquicas e empresas estatais prestadoras de serviços públicos não podem ser tributadas em sua renda e patrimônio, na hipótese em que figuram como tomadoras de serviços determinados, nos quais vige a regra de substituição, obrigando o tomador de serviço a recolher determinado imposto, não podem deixar de recolher os impostos devidos, a pretexto da imunidade, porque nesse caso, apenas funcionam como retentoras do tributo, obrigando-se a recolhê-los conforme a regra de incidência correspondente. Veja-se o Julgado: "A imunidade recíproca aplicada aos serviços públicos imanentes ao Estado, quando prestados por empresas públicas, não impede a qualificação dessas entidades como substitutas tributárias em relação ao Imposto sobre Serviços (ISS) devido em decorrência de serviços prestados por terceiros não abrangidos por norma de desoneração." Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Especial nº 446530-SC. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 29 de maio de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 12 jun. 2012.

[219] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; Cf. BRASIL. Constituição (1988).

podendo ser cobrado o ICMS sobre tal serviço. Desse modo, ainda que se trate do substituto tributário, o Fisco não pode se afastar da hipótese de incidência prevista na Constituição e destinada ao contribuinte originário, de maneira que a cobrança do ICMS deve se dar nos limites impostos pelo Sistema Constitucional Tributário.

Nesse aspecto, é possível asseverar que o substituto ocupa, na relação jurídica, lugar que, em tese, seria destinado ao contribuinte originário, segundo a abstração das hipóteses tributáveis retiradas da Constituição, mas não é certo afirmar que ele está obrigado a débito de outrem, porque a obrigação já nasce sendo sua, desde o início, conforme a determinação legal. O substituto é obrigado a débito próprio.

Isso se explica no fato de que, se a Constituição não cria tributo (matéria reservada à lei), e o ente federado, ao exercer a competência que lhe é conferida pela Constituição Federal (CF), estabelece legalmente como sujeito passivo alguém diferente do realizador do fato gerador, cria obrigação legal para o substituto. Em suma, o substituto é o destinatário da regra obrigacional instituída por lei, podendo ser enquadrado, inclusive, como uma espécie de contribuinte: o contribuinte substituto.

Destarte, o substituto não é obrigado a débito de outrem, porque o débito, segundo a lei, é seu. Embora o fato da vida que enseja a cobrança, seja realizado pelo contribuinte originário, o fato jurídico tributário nasce, efetivamente, para o substituto, que passa a compor, junto com aquele, o rol dos sujeitos passivos diretos, conforme dantes se assentou.

Ao tratar do substituto tributário, Giannini destaca que a lei tributária, na extensão das obrigações fiscais relativas a pessoas diversas do sujeito passivo, pode dar mais um passo, substituindo completamente o referido sujeito, perante as autoridades fiscais, por uma pessoa diferente, a qual toma o lugar do primeiro, e é então compelida, em lugar daquele, ao cumprimento de todas as obrigações, sem distinção, tanto materiais quanto formais, decorrentes de uma relação jurídica tributária.[220] Dessume-se, daí, que a relação jurídica tributária será firmada com o próprio substituto, que, embora não realize materialmente o fato tributável, terá obrigação constituída em seu nome.

No caso de descumprimento da obrigação tributária, ao ser convocado judicialmente para pagar o débito, o substituto estará respondendo por dívida própria, enquanto que os responsáveis, sujeitos passivos indiretos, respondem por dívida de outrem,

---

[220] La legge tributaria, nell'estendere le obbligazioni d'imposta a persone diverse dal soggetto passivo, puô fare ancora un passo innanzi, sostituendo completamente ai soggetto medesimo, nei rapporti con l' Amministrazione finanziaria, una diversa persona, la quale prende il posto dei primo, ed è quindi tenuta, non accanto, ma in luogo dei medesimo, allo adempimento di tutti indistintamente gli obblighi, tanto material quanto formali, che derivano dal rapporto giuridico d'imposta. A questa persona la moderna dottrina del diritto tributaria dà il nome di “sostituto d'imposta”. Cf. GIANNINI, 1972, p. 135.

conforme determinação legal. Aires Barreto aborda a sujeição passiva direta comparando-a com o exemplo de responsabilidade por dívida pessoal, notório critério central a partir do qual se permite separar o sujeito passivo direto (contribuinte originário e substituto) e o sujeito passivo indireto da obrigação tributária (responsável). O sujeito passivo direto responde perante o Fisco por sua própria dívida e não por uma dívida de terceiro, enquanto que o sujeito passivo indireto (o responsável) está obrigado a honrar o débito alheio que nasceu para o sujeito passivo direto,[221] e se transmuda em obrigação sucessiva.

Para esclarecer essa assertiva, mister adentrar na composição das obrigações. Partindo da ideia desenvolvida por Alois Brinz, verifica-se que a obrigação é composta por dois elementos: o débito (*schuld*) e a responsabilidade (*haftung*), que se traduz na garantia de adimplemento do débito e que pode ser exigida pelo credor. [222]

No caso da substituição tributária, a lei poderá atribuir a uma outra pessoa, que não exclusivamente quem realiza a materialidade expressa na hipótese de incidência normativa, a obrigação originária de pagar o tributo, fazendo-lhe compor a relação jurídica tributária desde o início. Agostinho Sartin aduz que, em vez de a relação jurídica tributária nascer, efetivamente, para quem realiza o fato gerador, "a lei já faz uma ponte e coloca diretamente um substituto que toma o lugar do contribuinte", isto é, a obrigação nasce vinculando diretamente o substituto legal tributário. [223]

Assim, nos diversos casos elencados pela legislação brasileira – *e.g.* o transportador (o contribuinte originário do imposto de importação é o importador)[224]; a fonte pagadora (o contribuinte originário do imposto sobre a renda é o beneficiário do rendimento),[225] ou o donatário (o destinatário constitucional do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) é o transmitente do bem)[226] – é um terceiro, distinto do realizador do fato imponível, quem assume, na relação jurídico-tributária, a posição de obrigado ao pagamento do tributo. E embora Cleber Giardino e Dino Jarach afirmem a visível obrigação de pagar "tributo alheio" do substituto, que seria logicamente atribuível ao sujeito

---

[221] BARRETO, 2009.

[222] BRINZ, 1879.

[223] SARTIN, Agostinho. Sujeição Passiva no ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25, 1983. p. 179 apud BARRETO, 2009, p. 138.

[224] Cf. Art. 32, I, de BRASIL. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 20 set. 2016.

[225] Cf. Art. 722 de BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

[226] Muito embora o art. 42 do CTN disponha que contribuinte do imposto é qualquer das partes da operação tributada, nota-se que a Constituição, ao prever como hipótese de incidência desse imposto a transmissão *causa mortis*, leva a crer que o seu destinatário originário é o transmitente.

passivo natural,[227] clarividente que a obrigação tributária nasce direcionada ao substituto tributário, razão pela qual, ainda que ele pague tributo que seria, em tese, devido por outrem, será constituída obrigação tributária em seu desfavor.

Maria Rita Ferragut, inclusive, aduz que a expressão "substituto" seria inadequada, porque a mencionada substituição ocorreria em um momento pré-jurídico, uma vez que a relação jurídica tributária é formada desde o início pelo obrigado por substituição.[228] Isso porque, muitas vezes, o fato gerador que ensejaria a cobrança do tributo sequer se consolidou, mas restou presumido, fazendo com que a obrigação tributária se configure, desde logo, em face do substituto.

Necessário, nesse momento, remeter à análise linguística de um outro texto normativo que trata da substituição, qual seja, o art. 128, do CTN, que possui a seguinte redação:

> Sem prejuízo do disposto neste capítulo, **a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa**, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, **excluindo** a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.[229]

Não se pode olvidar, ainda, que o art. 121, II, do CTN atribui a qualidade de responsável àquele que tenha obrigação decorrente de disposição expressa de lei, o que nos leva à conclusão de que o Código optou por incluir nessa categoria os substitutos, sendo essa, talvez, a raiz de todos os equívocos interpretativos relacionados à responsabilidade tributária no direito brasileiro.[230] Como se vem desenvolvendo nessa pesquisa, parece mais razoável categorizar o substituto como espécie de contribuinte do que como responsável.

Passando à análise do art. 128, a redação do Código expressamente elenca uma terceira pessoa como obrigada ao crédito, excluindo o contribuinte originário. Ademais do fato de estar presente a locução "responsabilidade", não se pode deixar de observar que a referida atribuição se refere a momento anterior à configuração dessa, pois, do texto analisado, percebe-se que o próprio crédito tributário será, desde logo, constituído em nome da "terceira pessoa" ali mencionada.

A interpretação de que a atribuição legal para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária somente gera casos de responsabilidade, parece equivocada, consoante já se assentou, porque o *schuld* tributário ainda não se transformou em *haftung*, não havendo que se falar em responsabilidade. É de se dizer, que a obrigação de pagar o tributo atribuída ao

---

[227] ATALIBA, 2013.
[228] FERRAGUT, 2013.
[229] BRASIL. Lei nº 5.172, grifo nosso.
[230] Ibid.

substituto ainda não perpassou a categoria de dever jurídico originário ao dever jurídico sucessivo, característica intrínseca à responsabilidade.

Destarte, cabe tratar o substituto, a partir de agora, em uma categoria distinta, porquanto a responsabilidade poderá surgir, caso esse substituto descumpra o dever jurídico originário, dando lugar a um dever jurídico sucessivo revestido, portanto, da capa jurídica da "responsabilidade".

Portanto, em princípio, só pode ser colocada como sujeito passivo das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que, de modo explícito ou implícito, é referido pela Constituição como destinatário da carga tributária,[231] contudo, como existe regra constitucional expressa que excetua essa premissa, podemos dizer que o substituto também é destinatário da carga tributária, figurando, ao lado do contribuinte originário, como devedor da obrigação constituída pelo Fisco. O critério utilizado para posicionar o substituto ao lado do contribuinte é o de que ambos são devedores legais, embora um deles – o contribuinte originário – tenha sua obrigação decorrente implicitamente pela Constituição, porque será quem realiza o fato gerador, e confirmada pela lei.

Quando a lei simplesmente atribui a um terceiro a obrigação de pagar pelo tributo cujo fato gerador foi realizado (ainda que de forma presumida) pelo contribuinte originário (destinatário constitucional implícito), está-se diante de uma situação em que o sujeito, a quem legalmente se atribui o débito (substituto), independentemente de qualquer conduta do contribuinte originário (no sentido de descumprimento da obrigação) ou de sua conduta, com relação ao fato gerador, será obrigado a pagar o tributo.

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, entende que existe uma incidência jurídica do tributo, que significa o nascimento do dever jurídico tributário que ocorre após a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada. Assim, a pessoa que a regra jurídica localizar no polo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte *de jure*, não importando quem realiza o fato gerador do tributo. Becker prenunciava, em suas ideias, a noção de que o substituto tributário nada mais é do que um sujeito passivo originário, tanto que o enquadra como contribuinte *de jure.* Para ele, o contribuinte *de jure* é o sujeito passivo da relação jurídica tributária; é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo.[232]

Ao que parece, o art. 121 e o art. 128 do CTN, vem gerando diversas confusões interpretativas advindas da colocação do substituto como responsável, mas, se forem interpretados à luz da Constituição, poderão revelar norma justa e razoável.

---

[231] BARRETO, 2009.
[232] BECKER, 1998.

Observe-se que, no texto do art. 128, refere-se o legislador à exclusão do contribuinte e também à atribuição supletiva da responsabilidade. Na esteira do posicionamento ora firmado, deve-se compreender que, de fato, o substituto exclui, inclusive em momento pré-jurídico, como sugeriu Maria Rita Ferragut, o contribuinte originário, porque passa a figurar exclusivamente na relação jurídica tributária.[233] Tanto é assim, que no caso em que o substituto deixa de adimplir a obrigação, o Fisco irá cobrar, isto é, atribuir responsabilidade, ao substituto, sequer referindo-se ao contribuinte originário.

No caso da atribuição supletiva de responsabilidade, Rubens Gomes de Sousa a tratou como "responsabilidade por transferência",[234] sendo que aqui será esta tratada como "responsabilidade tributária" propriamente dita. Na ideia de Rubens Gomes de Sousa, seria transferida a uma terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo não adimplido, quando não fosse possível tecnicamente se cobrar do contribuinte.

Desta feita, deve-se concordar com o fato de que, será transferida a uma outra pessoa a obrigação sucessiva pelo pagamento do tributo, quando não for possível que o contribuinte assim o faça, mas, de todo modo, não há como se dissociar da ideia de que a transferência pressupõe um elemento imprescindível: o descumprimento do *schuld* tributário pelo sujeito passivo direto.

Em suma, diante das características peculiares de que se reveste a responsabilidade tributária por transferência, deve-se assumir a posição de que a substituição se encontra em uma categoria distinta da responsabilidade mencionada. Se no caso da atribuição do dever de pagar o tributo a um terceiro, não há o pressuposto de que o devedor originário a descumpriu, parece mais correto atribuir ao substituto a nomenclatura de "Contribuinte substituto" e não de "Responsável", porquanto, na esteira da posição que aqui se tem desenvolvido, a responsabilidade decorre do descumprimento de um dever jurídico originário.

Para Flávio Azambuja Berti, a distinção relevante entre a substituição tributária e a responsabilidade (por transferência), consiste em que, na primeira, a lei desde logo coloca o terceiro na posição de devedor desde o nascimento da obrigação tributária, ao passo que na responsabilidade por transferência o devedor originário é efetivamente o contribuinte. Impossibilitada a cobrança em relação a este em razão de algum evento como a morte ou a insolvência etc., um terceiro assume o pólo passivo da relação jurídico-tributária.[235]

---

[233] FERRAGUT, 2013.

[234] SOUSA, 1960.

[235] BERTI, Flávio Azambuja. A responsabilidade dos administradores em caso de dissolução da sociedade à luz do Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Cleber Giardino, por sua vez, embora não enquadre o substituto como espécie distinta do responsável, admite que nas hipóteses de responsabilidade tributária tem-se fenômeno de pagamento (juridicamente considerado) de tributo alheio por terceiro (não-contribuinte).[236]

Posicionando o substituto em categoria distinta do responsável, Casalta Nabais acrescenta à noção de sujeito passivo, o conceito de devedor do tributo, que seria um sujeito passivo qualificado ou sujeito passivo que deve satisfazer perante o credor fiscal a obrigação de imposto, isto é, a prestação ou prestações em que o imposto se concretiza. Para ele, seriam devedores do imposto, os contribuintes diretos, que realizam o fato jurídico tributário, além dos ***substitutos*** e ***responsáveis***. Essa classificação de Casalta Nabais, que aparta em categorias distintas os substitutos dos responsáveis tem a influência do art. 18º da Lei Geral Tributária portuguesa, que os distingue.[237]

> Art. 18
> [...]
> 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como **contribuinte directo, substituto ou responsável**.[238]

Inspirando-se na subdivisão entre substitutos e responsáveis fornecido pela legislação portuguesa, que fortalece a ideia de que o substituto não pode ser classificado como espécie de responsável, essencial a menção a outros diplomas legais tributários estrangeiros, no que pertine à divisão dos sujeitos passivos tributários.

Na Espanha, a "Ley General Tributaria", em seu artigo 36, dispõe que seriam sujeitos passivos tanto o contribuinte quanto o substituto tributário, e, como tais, devem cumprir a obrigação tributária principal, bem como as formais, categorizando-os em um mesmo patamar, distinto do responsável tributário, que tem seu regramento previsto no artigo 41[239] da mesma lei.

> Artigo 36. Sujeitos Passivos: Contribuinte e o substituto do contribuinte .
> 1. É sujeito passivo o obrigado tributário que, conforme a lei, deve cumprir a obrigação tributária principal, bem como as obrigações formais inerentes às mesmas,

---

236 ATALIBA, 2013.
237 NABAIS, 2012b.
238 AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, 2016, p. 14.
239 Texto original do artigo 41: *Artículo 41. Responsabilidad tributaria. 1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley."* Note-se que a lei se refere aos devedores principais como os obrigados tributários do item 2 do artigo 35, dentre os quais constam o contribuinte e o substituto. Cf. ESPANHA. Ley nº 58, de 17 de diciembre de 2003. La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Acesso em: 21 set. 2016.

> seja como contribuinte ou como substituto dele. Não perderá a condição de sujeito passivo quem deve repercutir a cota tributária a outros devedores, salvo se a lei de cada tributo dispuser outra coisa.
> 2. É **contribuinte** o sujeito passivo que realiza o fato imponível. 3. É **substituto** o sujeito passivo que, por imposição legal, e no lugar do contribuinte, é obrigado a cumprir a obrigação tributária principal, bem como as obrigações formais a ela inerentes.[240]

No "Code General des Impôts" da França, de seu turno, o artigo 1.682 dispõe que a responsabilidade pela recuperação dos créditos inadimplidos se dará em face, não apenas do contribuinte que está registrado – isto é, tanto o que realiza o fato gerador quanto aquele a quem a lei impõe o dever de recolher o tributo – mas também de outras pessoas. Em suma, a responsabilidade recai sobre os contribuintes (originários e substitutos) e sobre outras pessoas, a quem o código se referiu como representantes ou cessionários, algo parecido com a responsabilidade por sucessão e a responsabilidade de terceiros presente em nossa legislação. "Artigo 1.682 A obrigação tributária, regularmente posta em recuperação, é executável não apenas contra o contribuinte registrado, mas contra seus representantes ou cessionários."[241]

Por sua vez, o Código de Impostos alemão, "Abgabenordnung", de 1977, reúne em uma mesma categoria tanto quem realiza o fato gerador, quanto seu substituto e, também, o responsável, tratando a todos como "contribuintes" (*taxpayers*), mas diferencia o responsável do substituto, isto é, daquele que tem obrigação de reter tributo que, em tese, seria obrigação de outra pessoa. Segundo o código alemão, será contribuinte qualquer pessoa que deve o tributo, que é responsável pelo tributo ou que é obrigado a reter e transferir para as autoridades fiscais de um imposto que é devido em nome de um terceiro.

> Sujeito Passivo
> (1) Sujeito passivo significa qualquer pessoa que deve um tributo, que é responsável por um tributo, ou que é obrigada a reter e transferir para as autoridades fiscais um tributo que é devido por terceiro, a apresentar uma declaração fiscal, a prestar uma garantir, a manter contas e registros ou cumprir outras obrigações impostas pelas leis tributárias.[242]

---

[240] Tradução nossa. No original: "*Artículo 36.* ***Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente****. 1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. 2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma."* ESPANHA. Ley nº 58, não paginado, grifo nosso.

[241] Tradução nossa. No original: "*Article 1682. Le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre* ***le contribuable qui y est inscrit****, mais contre ses représentants ou ayants cause".* Cf. FRANÇA. **Code General des Impôts**. 2017. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>. Acesso em: 21 set. 2016.

[242] Tradução nossa. Na versão em inglês do Código Fiscal alemão, consta: *"Taxpayer (1) Taxpayer shall mean any person who owes a tax, who is liable for a tax, or who is obliged to withhold and remit to revenue authorities a tax which is due on behalf of a third party, to file a tax return, to provide collateral, to keep*

Denota-se que o código alemão, ao reunir todas as espécies de devedores em uma mesma categoria, acaba por distinguí-los, porque faz menção a quem, de *per si,* seria o devedor originário, o retentor (substituto) e também o responsável. Poder-se-ia traduzir a locução "taxpayer" (prevista na versão em inglês do código mantida pelo governo alemão) por sujeito passivo, dos quais são espécie o contribuinte originário, o substituto e o responsável, denotando o que se tem defendido, quanto à natureza distinta entre o responsável e o substituto.

Na legislação italiana, a Lei n.º 212, de 2000 estabeleceu o Estatuto do Contribuinte, "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", prevendo, em seu artigo 8º, a possibilidade de assunção da dívida por um terceiro, sem que isso represente a exclusão do contribuinte original:

> Art. 8º
> 2. É admitida a assunção de dívida tributária por outra pessoa sem excluir o contribuinte original.[243]

A despeito de tratar, em outros diplomas normativos, como o Decreto-Lei n.º 472/99 (sanções administrativas) e o Decreto-Lei n.º 507/99 (sanções penais tributárias), da responsabilidade pelo descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória, a legislação italiana não é clara, assim, em definir quem seriam os substitutos tributários, muito embora admita, no art. 8º do Estatuto do Contribuinte, como visto, que a dívida tributária seja assumida por outras pessoas. Ao abordar expressamente a impossibilidade de excluir o contribuinte originário, ao que parece, o diploma legal italiano dispõe sobre o que seria semelhante à atribuição supletiva de obrigação tributária presente em nosso Código. No entendimento aqui esposado, a atribuição supletiva de obrigação refere-se à responsabilização, pressupondo o descumprimento da obrigação originária.

Verifica-se que o Estatuto do Contribuinte italiano é bastante sucinto, não pormenorizando as hipóteses de responsabilidade, tarefa que é desempenhada ao longo do Decreto-lei n.º 472/99, que dispõe sobre as sanções administrativas.[244] Como exemplo,

---

accounts and records or to discharge other obligations imposed by the tax laws." Cf. ALEMANHA. **Código de Impostos alemão – Abgabenordnung**. Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/>. Acesso em: 21 set. 2016.

[243] Tradução nossa. No original: 2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originário. Cf. ITALIA. Legge nº 212, 27 luglio 2000. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. Disponível em: <http://www.camera.it/parlam/leggi/00212l.htm>. Acesso em: 21 set. 2016.

[244] ITALIA. Decreto Legislativo n.º 472, 18 dicembre 99. Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Disponível em: <http://www.camera.it/parlam/leggi/deleghe/97472dl.htm>. Acesso em: 21 set. 2016.

verifique-se a redação do artigo 11, que trata da responsabilidade por sanção administrativa que recai sobre a pessoa representada por agente infrator:

> Art. 11
> 1. Nos casos em que uma violação que teve impacto sobre a determinação ou o pagamento de tributo é cometida pelo empregado ou pelo representante legal ou negocial de uma pessoa física no cumprimento de seu ofício ou mandato, ou pelo empregado ou representante ou administrador, mesmo de fato, da sociedade, associação ou entidade, com ou sem personalidade jurídica, no exercício legal das suas funções ou deveres, o indivíduo, a sociedade, a associação e a entidade, no interesse dos quais agiu o infrator são obrigados a pagar uma soma igual à sanção imposta, sem prejuízo do direito de recorrer, em conformidade com as disposições em vigor.[245]

Desse modo, verificando que a Constituição Italiana[246] não aborda as materialidades passíveis de tributação pela legislação, conclui-se que, nesse ordenamento, o sujeito passivo é definido por lei, sendo identificado não apenas como aquele que realiza o fato gerador, mas a quem a lei atribuir a obrigação de adimplir o tributo. Assim, o critério utilizado no direito italiano para diferenciar o contribuinte do responsável é, efetivamente, o descumprimento da obrigação originária. No direito brasileiro, como a sujeição passiva decorre da nossa Constituição – que é prolixa em definir hipóteses tributáveis – ao se admitir que a lei estabeleça outros sujeitos devedores, que não aquele que realize a materialidade implícita constitucionalmente, convencionou-se tratá-lo como substituto, porém, no direito italiano, ao que parece, essa figura não existe, porque o critério utilizado para definir o obrigado originário é aquele que a lei estabelecer como tal.

No México, o "Codigo Fiscal de la Federación" estipula, no artigo 6º, que os tributos serão causados – o código se refere à causa do fato jurídico tributário – a partir da realização das situações jurídicas ou de fato, previstas nas leis fiscais vigentes. Disso se observa, que o sujeito passivo tributário seria abstraído da hipótese de incidência legal, conforme o entendimento que aqui no Brasil é defendido por Geraldo Ataliba,[247] correspondendo aos contribuintes a obrigação pelos tributos a seu encargo, salvo disposição expressa em contrário.

> Artigo 6º Os tributos têm causa a partir da realização das situações de direito ou de fato, previstas nas leis fiscais vigentes durante o tempo em que ocorram.

---

[245] Tradução nossa. No original: "Art. 11. 1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo e' commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di societa', associazione od ente, con o senza personalita' giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la societa', l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti." Cf. ITALIA. Costituzione (1948). **Costituzione della Republica Italiana**. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

[246] Ibid.

[247] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 58-9.

> [...]
> É imputada aos contribuintes a obrigação pelo pagamento dos tributos a seu encargo, salvo disposição expressa em contrário.[248]

Com relação ao substituto tributário, o item III do artigo 6º supracitado estipula a obrigação de retenção de alguns tributos, denominando o agente obrigado de retentor, figura que equivaleria ao nosso instituto da substituição tributária:

> III.
> [...] No caso dos tributos que se devem pagar mediante retenção, mesmo quando quem deveria efetuá-la não retenha ou não haja pago a contraprestação relativa, o **retentor** estará obrigado a inteirar uma quantidade equivalente a que devia ter retido.[249]

Em contrapartida à posição aqui adotada, o código mexicano atribui a condição de responsável solidário ao agente retentor (substituto), consoante redação do artigo 26, do que se dessume que a sua obrigação de pagar tributo não possui a mesma natureza jurídica impressa no Código Tributário brasileiro, porque na responsabilidade solidária, a responsabilidade do contribuinte originário não desaparece, ficando apenas oculta, vez que pode o retentor exercer ação de regresso posteriormente à cobrança do crédito pelo fisco:

> Artigo 26. São responsáveis solidários com os contribuintes:
> I. Os retentores e as pessoas a quem as leis imponham a obrigação de recolher tributos a cargo dos contribuintes, até o montante de ditos tributos.[250]

Finalizando a análise da legislação estrangeira, faz-se mister trazer à lume o regulamento argentino consolidado na Ley de Procedimiento Tributario, n.º 11.683, de 1978, atualizada pelo Decreto n.º 821/98. O diploma legal em apreço reúne no gênero "sujeitos de deveres impositivos",[251] sob o título de Responsáveis, os contribuintes, os substitutos e os demais responsáveis. Veja-se que a lei enquadra todos esses como responsáveis, não fazendo distinção quanto ao surgimento da obrigação originária *(schuld)* e da responsabilidade pelo descumprimento dessa (*haftung).*

---

[248] Tradução nossa. No original: "*Artículo 6º. - Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. [...] Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."* A locução "contribuciones" adotada pelo Código Fiscal mexicano corresponde ao gênero "tributo", consoante se denota da redação do seu artigo 2º, verbis: Artículo 2º .- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: [...]". Cf. MÉXICO. Codigo Fiscal de la Federación. **Diario Oficial de la Federación**, México, 31 dez. 1981. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

[249] Tradução nossa. No original: *"En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el **retenedor** estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido."* Cf. Ibid.

[250] Tradução própria. No original: *Artículo 26. - Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones."* Cf. Ibid.

[251] No original: "Sujetos de Los Deberes Impositivos". Cf. ARGENTINA. Ley n.º 11.683, de 1978. Procedimiento Tributario. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>. Acesso em: 21 set. 2016. Atualizado pelo Decreto n.º 821/98.

> **Responsáveis por dívida própria**
> Artigo 5º - Estão obrigados a pagar o tributo para o Fisco na forma e oportunidade devidas, pessoalmente ou através de seus representantes legais, como responsáveis pelo cumprimento das suas dívidas tributárias: aqueles que são os contribuintes de acordo com as respectivas leis; seus herdeiros e legatários, em conformidade com as disposições do Código Civil, sem prejuízo, no que diz respeito a estes últimos, da situação prevista no artigo 8º, inciso d). São contribuintes, ao passo em que se verifique a seu respeito o fato imponível que les atribuem as respectivas leis tributárias, na medida e condições necessárias que estas prevêem para que surja a obrigação tributária.
> **Responsáveis pelo cumprimento de dívida alheia**
> Artigo 6º - Estão obrigados a pagar o tributo para o Fisco, com os recursos que administram, percebem ou dispõem, como responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária de seus representados, os mandantes, credores, titulares de bens administrados ou em liquidação, etc. [...]
> Da mesma forma, estão obrigados a pagar o tributo ao Fisco os responsáveis substitutos, na forma e oportunidade em que, em cada caso, se estipule nas respectivas normas de aplicação. [252]

Nota-se que, no artigo 5º, os contribuintes são classificados como responsáveis por dívida própria, porque realizam o fato imponível descrito na lei tributária, enquanto que, pelo artigo 6º, os substitutos são identificados como "responsáveis pelo cumprimento de dívida alheia".

Nesse mister, cumpre aduzir que, pela redação legal analisada, os substitutos encontram-se em categoria distinta da dos contribuintes, porque seriam obrigados a dívida alheia, entendimento do qual se procurou afastar ao longo desse trabalho, porque, conforme afirmado anteriormente, se a obrigação tributária nasce, desde o início, em face do substituto – ao menos aos auspícios do direito tributário brasileiro – este possui débito em seu nome próprio, ainda que outrem tenha realizado o fato gerador, não sendo obrigado por dívida alheia, como disposto no artigo 6º da "Ley de Procedimiento Tributario" argentina.

Inapropriada a técnica legislativa impressa no diploma argentino, assim como se tem visto no Código tributário brasileiro, porquanto o substituto tributário não poderia figurar como responsável, porque sua obrigação decorre de lei e exsurge desde o primeiro momento da relação jurídico tributária, em momento pré-jurídico até.

---

[252] Tradução nossa. No original: *"Responsables por deuda propia ARTICULO 5º — Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8º, inciso d).* ***Son contribuyentes****, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: [...] Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. ARTICULO 6º — Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc. [...] Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los* ***responsables sustitutos****, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación."* Cf. ARGENTINA. Ley n.º 11.683, não paginado, grifo nosso.

Desse modo, a despeito de se ter encontrado em importantes codificações estrangeiras redação que fortalece a ideia aqui desenvolvida, de que o substituto não se encontra em posição jurídica semelhante ao responsável, tanto a legislação mexicana quanto a argentina incorrem em atecnia similar àquela sobre a qual se debruça o Código Tributário Nacional, ao posicionar o substituto dentro do rol dos responsáveis, em seu artigo 128.

Outrossim, a análise da legislação estrangeira teve por finalidade demonstrar que, também em outros ordenamentos jurídicos, consoante se viu, o substituto tributário se encontra em categoria distinta da do responsável, como em Portugal, Espanha, França, Itália e Alemanha. Serviu para comprovar que ele se aproxima muito mais do contribuinte originário do que do responsável, de modo que a categorização do substituto tributário como espécie de contribuinte é essencial à afirmação da teoria aqui esposada, de que a responsabilidade tributária decorre do descumprimento da obrigação tributária original.

2.3.2 Responsáveis Tributários a partir da concepção adotada

Parte-se da premissa, neste trabalho, de que a responsabilidade tributária surge do inadimplemento da obrigação tributária originária. Assim, também o contribuinte será responsável, quando deixa de pagar a própria dívida. Desse modo, caso o contribuinte, originário ou substituto venha a inadimplir o seu débito, *a priori*, responderá por ele perante o Fisco.

Gian Antonio Micheli assevera que enquanto o substituto possui obrigação pelo pagamento do imposto que corresponde ao substituído, deve recordar-se que é o próprio substituto que está submetido à responsabilidade pela violação das obrigações relativas à retenção na fonte, assim como, em seu caso, à responsabilidade por atraso ou omissão do ingresso do valor das suas próprias retenções.[253]

Lembra Renato Lopes Becho, de seu turno, que a responsabilidade (*Haftung)* que todo devedor possui, pode existir para outras pessoas que não possuem a dívida (*Schuld),* restando evidente que "todos os que possuem a dívida (contribuintes) possuem a responsabilidade, mas nem todos os que possuem a responsabilidade, possuem a dívida."[254]

Denota-se, assim, que o nosso Sistema Tributário confere aos contribuintes a condição de obrigados pelo débito tributário, mas, em caso de não pagamento, estende a

[253] MICHELI, 1975.
[254] BECHO, 2000, p. 154-155.

outras pessoas o dever de o adimplir, através das regras de responsabilidade estabelecidas no Código Tributário Nacional.

Hans Kelsen, ao tratar da responsabilidade, aponta que a sanção, como consequência do ato ilícito, não tem de ser necessariamente dirigida contra o indivíduo obrigado, mas pode também ser dirigido contra um outro indivíduo que se encontre com aquele numa relação determinada pela ordem jurídica. Para ele, o indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito *responde* pelo ilícito, é juridicamente *responsável* por ele. Mas o indivíduo que apenas responde pelo não-cumprimento do dever de um outro (pelo ilícito cometido por um outro) não pode, pela sua conduta, provocar ou impedir a sanção, enquanto que o indivíduo obrigado pode, por sua própria conduta, fazê-lo.[255]

É assim que funciona a responsabilidade tributária. Muito embora o indivíduo obrigado também responda por dívida própria, a legislação tributária prevê uma gama de responsáveis que, a despeito de não terem controle absoluto sobre a conduta do obrigado, terão sobre si acometido o dever de adimplir a dívida de outrem, em alguns casos por força de uma sub-rogação de deveres, em outros porque a conduta própria do responsável será relevante para a sua imputação.

Corroborando a afirmação, Rubens Gomes de Sousa é categórico ao afirmar que a responsabilidade tributária se dá quando a lei responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto,[256] do que se dessume a natureza derivada dessa relação jurídica.

Cumpre, assim, analisar quem são os responsáveis pelo débito tributário, em caso de não pagamento, além do próprio contribuinte, que não comporta maiores digressões.

A responsabilidade tributária por sucessão decorre da transferência do dever de adimplir o crédito tributário constituído, em razão do desaparecimento do devedor original, seja em virtude da morte, venda do imóvel ou estabelecimento tributado.[257]

Encontra-se prevista nos artigos 129 a 133, do CTN e tem como um de seus efeitos a extinção da relação jurídica anterior, constituindo-se em causa de extinção de crédito não contemplada no artigo 156 do CTN. Além disso, é pressuposto de existência da responsabilidade por sucessão, o nascimento da obrigação tributária perante o devedor

---

255 KELSEN, 1998.
256 SOUSA, 1960.
257 Ibid.

original, [258] bem assim como a constituição do crédito, porque a responsabilidade pressupõe o inadimplemento deste.

Segundo Achille Giannini, se o desaparecimento da pessoa pode determinar a cessação de sua existência, com formalização jurídica, não é capaz de fazer extinguir a obrigação tributária que não tenha sido quitada, sendo estendida aos responsáveis por sucessão, pois a sucessão da obrigação tributária por efeito da cessão de um estabelecimento comercial ou industrial é prevista em diversas disposições da legislação tributária.[259]

Uma ponderação deve ser feita, entretanto. No caso em que a obrigação tributária é lançada após a sucessão, não se está diante de responsabilidade por sucessão, mas sim substituição por sucessão. É que nesse caso, a despeito de um terceiro ocupar o lugar do contribuinte na relação tributária, a obrigação é transferida a quem não cumpriu o fato gerador, mas foi designado por lei para pagar o tributo no caso de desaparecimento do devedor originário. Não se trata de responsabilidade propriamente dita, na esteira do raciocínio que se vem empreendendo ao longo deste trabalho. Assim sendo, a sucessão divide-se em duas formas: a substituição e a responsabilidade.

Deve-se atentar que no art. 129, o CTN, em coerência com o disposto no art. 105,[260] que trata da aplicação da legislação tributária aos fatos geradores futuros e pendentes, prevê que a sucessão se verifica não só em relação às dívidas fiscais já lançadas, como aquelas que vierem a ser lançadas após a data da sucessão, desde que se refiram a fatos geradores ocorridos antes da sucessão.[261] Por óbvio, se o fato gerador ocorrer após a sucessão, não se estabelece relação de sucessão, porque no caso de um novo proprietário de imóvel, por exemplo, esse será o próprio contribuinte, não havendo que se falar em transferência de dever de pagar o tributo.

Assim, a previsão do artigo 129, quanto às dívidas não lançadas ao momento da sucessão, reporta-se à hipótese de substituição por sucessão, porque, nesse caso, a obrigação, por expressa previsão legal, poderá ser constituída em desfavor do sucessor, que substitui o sucedido, sem a necessidade de aferição de requisitos da responsabilidade. A

---

[258] FERRAGUT, 2013.

[259] Tradução nossa.*"A) La scomparsa del debitore d'imposta (morte della persona fisica, fine della persona giuridica, cessazione qüelle associazioni o dei compendi di beni sforniti di personallitá giuridica tributaria), se può determinare la cessazione del rapporto obbligatorio avente come presupposto l' esistenza di quella personna, non produce la estinzione del debito d´imposta già sorto prima della scomparsa stessa, anche se non ancora accertato. p. 131. B) La successione in un'obbligazione d'imposta per effetto della cessione di un'azienda commerciale o industriale è prevista in molteplici disposizioni delle nostre leggi tributarie*." Cf. GIANNINI, 1972, p. 130.

[260] Estabelece a regra segundo a qual o lançamento do crédito tributário reporta-se sempre à data da ocorrência do fato gerador.

[261] PONZI, 1989.

responsabilidade, de seu turno, pressupõe que o crédito fora lançado em desfavor do contribuinte originário e, por força de seu desaparecimento, passa a responder o sucessor.

Entretanto, essa modalidade de substituição difere da substituição tributária propriamente dita, porquanto, na substituição regressiva ou progressiva, em que a lei estabelece a obrigação originária referente a um terceiro que não realiza o fato imponível, nesta a relação jurídica tributária se inicia tendo no pólo passivo o contribuinte, mas diante de um fato superveniente, determinante do seu "desaparecimento" (seja por morte, alienação de bens ou de fundo de comércio, etc), o débito (schuld) configura-se em face desse terceiro, que assume o lugar do contribuinte originário. Ou seja, substitui o contribuinte originário, excluindo o débito desse.

Para exemplificar, pode-se tomar por base o caso em que uma empresa "Z" deixou de efetuar o pagamento de obrigação tributária devidamente constituída pelo Fisco (*schuld*), relativa ao ICMS. Tendo ocorrido a fusão da empresa Z com a empresa W, da qual surge a empresa WZ, será esta responsável por sucessão pelo débito em aberto de ICMS, porque decorrente do descumprimento da obrigação (*haftung).*

Não equivale à situação em que, ocorrido o fato gerador, o Fisco deixa de lançar o crédito de ICMS, antes da fusão das empresas supramencionadas. Como o Fisco não efetuou o lançamento contemporaneamente à realização do fato gerador pela empresa "Z", mas o efetua com referência ao fato gerador pretérito após a fusão e surgimento da empresa "WZ", está-se diante de substituição tributária por sucessão.

A empresa "WZ" sequer tomará o lugar de "Z" na relação jurídica tributária, mas passará a compô-la desde o início, como devedora, embora não tenha realizado o fato imponível presente na hipótese de incidência. "WZ" é substituta legal da empresa "Z", de modo que esta última não figurará, em nenhum momento, como parte da relação tributária, sendo cobrado de "WZ" o débito original (*schuld*), sem que seja possível falar em responsabilidade (*haftung),* e, por conseguinte, em cobrança de juros e multa, porque, em tese, o prazo inicial para pagamento não expirou.

Diferente, assim, é o que se dá quanto às dívidas tributárias não pagas pelo contribuinte originário e já lançadas antes mesmo da sucessão. Está-se diante, nessa hipótese, da responsabilidade por sucessão, que exige, como já se identificou alhures, o descumprimento da obrigação originária.

Portanto, na responsabilidade tributária por sucessão, ocorre uma verdadeira transferência da obrigação principal, que se transmuda em obrigação sucessiva, carregando

consigo, face ao descumprimento da obrigação tributária original, o peso da mora, traduzida em juros e multa, além do valor correspondente à obrigação tributária pecuniária ou acessória.

Paulo de Barros Carvalho aduz que o art. 130 do CTN comete o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis, no caso de imposto que grave a propriedade, a despeito da sua não participação no fato jurídico tributário. Dessa maneira, o que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir essa diligência, embutida na proclamação de sua responsabilidade, é que será imbuído ao pagamento da obrigação tributária.[262]

Dessume-se, assim, que no caso da responsabilidade tributária por sucessão, as hipóteses de sua configuração não necessitam de uma conduta específica realizada pelo sucessor, pois decorre uma espécie de responsabilidade objetiva, como adiante se desenvolverá, porque o Código Tributário Nacional não invocou razões outras que não a consolidação de fatos jurídicos ensejadores do vínculo entre o sucessor e a hipótese de incidência.[263]

Albert Hensel aduz que os responsáveis tributários por sucessão respondem, em verdade, pelo débito de outrem, mas sua obrigação é idêntica à dos devedores fiscais originais, porque o evento que cria a sua dívida está expressa na legislação tributária,[264] não cabendo aferir, como já mencionado, a licitude da conduta do sucessor. Sua responsabilidade independe de tal constatação.

De seu turno, Ernst Blumenstein assenta que o efeito da sucessão tributária consiste no ingresso do sucessor na relação jurídica fiscal do proprietário anterior. Todas as obrigações e poderes dela derivados, "por força de lei" movimentam-se para a esfera de responsabilidade do sucessor, sem que haja necessidade de uma aferição mais aprofundada da autoridade administrativa. Necessária, portanto, apenas a sujeição subjetiva por parte da entidade tributável extinta para dar lugar à sucessão. Não há obrigação de complemento de requisitos pelo sucessor, porque não se trata de nova relação jurídica tributária. Assim, o

---

262 CARVALHO, 2008.

263 Vide artigos 130 a 133 de BRASIL. Lei nº 5.172.

264 Tradução nossa. "*I successori nel debito d'imposta sopra menzionati, rispondono, e vero, di un debito d'imposta altrui, ma la loro obbligazione e identica a quella dei debitori d'imposta originari, perche l'evento che crea il loro debito e, come fattispecie, compreso nel diritto tributaria. Rimane poi da decidere se, in base alle singole disposizioni, la successione sia cumulativa o traslativa*". Cf. HENSEL, 1956, p. 97.

sucessor se imiscui nessa relação jurídica do proprietário precedente como sucessor pelo pagamento e assume sua posição como sucessor no procedimento.[265]

Hector Villegas chama a atenção para o fato de que, no caso do herdeiro,[266] essa relação de responsabilidade é regida pelo direito civil, de maneira que o sucessor responderá, não com seu patrimônio, mas com o patrimônio transmitido em razão da morte,[267] mas, enquanto no caso dos adquirentes a responsabilidade pode ser solidária entre esse e o alienante, no caso do herdeiro, a responsabilidade se transfere integralmente, de maneira que conclui que a transferência ou substituição do contribuinte não se dá por vontade particular, mas sim por vontade da lei.

No que tange à responsabilidade de terceiros, o Código Tributário Nacional prevê, nos artigos 134 e 135, um rol de diversos sujeitos que estarão legitimados a responder pelas dívidas dos contribuintes. Há que se ter cautela com o rol ali aposto, porquanto a natureza das responsabilidades ali estabelecidas é um tanto quanto distinta.

No caso da responsabilidade dos pais, prevista no inciso I do art. 134, Renato Becho lembra que esta norma do art. 134, I é de todo desnecessária, pois, se não existisse, não alteraria absolutamente nada, já que seria aplicado o Código Civil (art. 84 CC 16) e teríamos os mesmo efeitos.[268]

---

[265] Tradução nossa.*"L'effetto della suocessione di imposta consiste nell'ingresso del suecessare nel rapporto giuridico di imposta del precedente titolare. Tutti gli obblighi e le facoltà che ne derivano, « ope legis >> si trasferiscono in testa al successore, senza che vi sia bisogno per cià di un provvedimento dell'autorità amministrativa. Necessaria e dunque unicamente la soggezione soggettiva al potere di imposizione da parte del soggetto di imposta extinto come pure la sua appartenenza. tributaria all'ente pubblico, nel tempo della propria estinzione. Questi presupposti non si richiede che siano integrati dal successore di imposta, poiche non si fonda alcun nuovo rapporto giuridico di imposta. [...] Il sucessore subentra sia nel debito di imposta materiale del precedente titolare (successione nel pagamento) e sia anche nella sua posizione per il diritto del procedimento (successione nel procedimento).*" Cf. BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di diritto delle imposte**. Traduzione e Nota Introduttiva Francesco Forte. Milano: Dott. A. Giuffre Editore, 1954. p. 61.

[266] Con relación a los *sucesores*, cabe hacer algunas consideraciones especiales. Las leyes tributarias hablan de los contribuyentes Y sus herederos. Esta situación de los herederos respecto a la deuda tributaria dei causante se rige por el derecho civil. Según los arts. 3266, 3279, 3343, 3417, 3431, 3432 y concordantes del Código Civil, el heredero es el continuador de la persona dei causante y responde por la deuda tributaria, incluso con sus bienes. Ello salvo que renuncie a la herencia o la acepte con beneficio de inventario, em cuyo caso, y como bien sostiene Giannini *(Instituciones* . .. , p. 121), no debe responder con sus bienes (así surge establecido en nuestra ley civil. Ver arts. 3311, 3343, *a contrario sensu*, y concord. Dei Código Civil respecto a la renuncia, y arts. 3358, 3363, 3371, 3373 y concord. dei Código Civil respecto al beneficio de inventario presumiéndose que toda aceptación de herencia es bajo este benefi-cio, según reforma dei Código Civil por ley 17.711). Si hay pluralidad de herederos, cada uno debe responder por su cuotaparte, ya que según el Código Civil (arts. 3485, 3492, 3496 y 3498), no se presume la solidaridad entre los herederos. En cuanto a los sucesores a título singular, las leyes tributarias disponen que el adquirente es solidario con el cedente por todo lo adeudado por este último hasta la trasferencia aunque con limitaciones, ya que diversas causas (por ejemplo, si se estima que el cedente tiene adecuada sol vencia) hacen caducar la responsabilidade dei adquirente (ver art. 18, inc. 4, ley 11.683). Por último, deb0 destacarse que conforme ensefí.an los tratadistas (Giuliani Fonrouge Y Pugliese, entre otros), la calidad de contribuyente no es trasmisible o sustituíble por voluntad de los particulares. Cf. VILLEGAS, 1973.

[267] Ibid.

[268] BECHO, 2000.

Contudo, não se deve confundir o poder de representação ou assistência[269], que dá ao genitor/genitora o direito e dever de representar ou assistir o seu filho na relação jurídica tributária, com a efetiva responsabilidade. Desse modo, não parece razoável admitir que a exigida impossibilidade no cumprimento da obrigação tributária é jurídica, conforme assentado por Renato Becho, porque admití-lo seria reduzir ao mínimo os efeitos da responsabilidade tributária.[270]

Ao tratar, no capítulo 3, dos requisitos para a responsabilização tributária, se esclarecerá que na responsabilidade de terceiros, o seu fato gerador é complexo, formado pela materialização da hipótese de incidência, constituição do débito, descumprimento da obrigação originária, impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, mais a ação ou omissão do responsável nos atos em que intervierem.

Disso se conclui que a responsabilidade de terceiros não seria meramente repetitiva com o Código, como sugere Becho, no que tangencia à responsabilidade dos pais por seus filhos menores, e nem tão somente quando ocorrer a impossibilidade econômica de cumprimento da obrigação, como sugere Aliomar Baleeiro, mas deve ser atribuída se, e somente se, concorrerem para tanto todos os requisitos inseridos no enunciado normativo, como a impossibilidade de cumprimento aliada a uma conduta própria do terceiro capaz de gerar a sua responsabilização.

Portanto, pouco importa se a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte será estritamente jurídica ou econômica, pois que a responsabilidade do terceiro somente ficará configurada se aliado a tal fator observar-se a sua omissão ou ação nos atos em que o responsável intervier.

Ao passo em que o Fisco vem se utilizando da responsabilidade de terceiros como um verdadeiro garante do seu direito de arrecadar, não há razoabilidade em sua atitude de responsabilizar, sem o devido processo legal, agentes presentes no rol do art. 134 e do 135, sem que lhe tenha sido garantida a ampla defesa para demonstrarem o alcance de seus atos no descumprimento do tributo.

Ao expedir a Súmula 430, o STJ vem sinalizando que compreende a responsabilidade de terceiros como uma responsabilidade complexa, oriunda de diversos fatores conjugados e não apenas do mero inadimplemento do tributo.[271]

---

[269] Relativamente aos arts. 3º e 4º Código Civil, que tratam da incapacidade absoluta e relativa.

[270] BECHO, 2000.

[271] Súmula 430 do STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente." Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do

Maria Rita Ferragut afirma que o ato ilícito contemplado no antecedente da norma que prevê a responsabilização do terceiro não pressupõe apenas a falta de pagamento do tributo ou o descumprimento de deveres instrumentais, mas também as condutas típicas e antijurídicas qualificadas nos termos do caput dos artigos 134 e 135, de modo que o nascimento de uma nova relação jurídica, estabelecida entre o responsável tributário e o Fisco, condiciona-se à: a) constatação da intervenção ou omissão do agente a um dever legal que deveria ter sido observado; b) impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos.[272]

É de se concluir, destarte, que além do descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte originário ou substituto, exige-se, para a configuração dessa responsabilidade, uma conduta (comissiva ou omissiva) do agente responsável que seja capaz de criar uma conexão com o inadimplemento observado. Sua conduta é importante para a aferição da responsabilidade, de maneira que, adiante, será analisada a perspectiva do elemento subjetivo ínsito a essa modalidade de responsabilização.

Nessa esteira, para a correta aplicação da regra, e usando como parâmetro o caso da responsabilidade dos sócios, cabe ao Fisco comprovar que a intervenção ou a omissão do responsável ocorreu, inexistindo responsabilidade do terceiro se apenas o contribuinte não reunia condições econômicas de quitar a dívida e nem se o Fisco restringiu-se a apresentar ficha de breve relato fornecida pela Junta Comercial, indicando os nomes dos sócios, mas deixando de indicar ao menos algum indício de responsabilidade.[273]

Em que pese a incursão na parte relativa às infrações não ser objeto específico deste trabalho, que trata das formas de responsabilidade pelo pagamento do tributo, essencial a distinção da figura presente nos artigos 136 e 137 do CTN.

Nos dispositivos citados, a responsabilidade invocada é pessoal do agente e se refere à sua conduta no que concerne à infração fiscal. A responsabilidade por infrações diz respeito à conduta praticada contrariamente à ordem jurídica que configure uma infração.

Esta não configura um ilícito em si mesmo, mas possui conexão com a obrigação tributária, de maneira que o CTN, ao passo em que exclui a exigência de resultado ilícito, não deixa de requerer uma dosagem de culpabilidade ínsita à realização de conduta voluntária, conforme se explicará no capítulo 3.

---

sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 20 out. 2016.

[272] FERRAGUT, 2013.

[273] Ibid.

Eurico di Santi invoca julgado do STJ que reconheceu que o contribuinte de boa-fé não pode ser sujeito passivo de infrações ou tributos estranhos à sua esfera de responsabilidade,[274] demonstrando-se a necessidade de verificação da intenção do agente infrator.

Destarte, nessa linha que o STJ entendeu que o art. 136 não se aplicaria ao contribuinte de boa-fé, de forma que a

> [...] responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento do fato gerador, da documentação pertinente à assunção jurídica da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao fisco, razão pela qual não incide, na espécie, o art. 136 do CTN.[275]

Ademais, faz-se imprescindível a aferição da responsabilidade infracional por meio de processo administrativo, pois que, uma vez que o Estado executa o responsável tributário, ele deve ter um título hábil, já que na verdade se executa o título, não a pessoa do responsável. Como consequência, essa responsabilidade deve ser constatada em momento anterior à execução fiscal, no fito de ser transformada em linguagem válida a ponto de se incluir no título executivo. Essa premissa decorre da presunção de legitimidade e exigibilidade concernente ao título executivo fiscal, porquanto no processo de execução inexiste fase probatória em face dessa legitimidade, de maneira que o referido título deve corroborar essa característica, dando ao Estado-juiz segurança para violar o patrimônio do devedor, sem seu consentimento ou até contra a sua vontade, e satisfazer o direito do credor.[276]

Nessa sorte de ideias, pode-se inferir que a ausência de título executivo que retrate dados confiáveis não se coaduna com o princípio constitucional do devido processo legal, enfraquecendo um dos pilares do nosso Estado Democrático de Direito.

Assim sendo, o responsável por infrações deverá ser identificado, necessariamente, através de meio processual que lhe garanta a ampla defesa, em face da aplicação de penalidade relativa ao alcance da infração, cabendo, assim, como defesa, a arguição de todos os fundamentos de fato e de direito cabíveis, inclusive quanto à desproporcionalidade da penalidade, extensão da infração, reiteração da conduta, etc.

---

[274] DI SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014.
[275] Ibid., p. 483.
[276] BECHO, 2000.

2.3.3 Existe responsabilidade solidária no CTN? Desdobramentos da responsabilidade subsidiária e pessoal

Conforme visto, a responsabilidade tributária se configura a partir do inadimplemento da obrigação tributária originária, pelo que o substituto tributário não comporia o rol de responsáveis, porquanto possui uma obrigação que deriva da lei, excluindo a obrigação do contribuinte originário.

Uma das primeiras questões que vêm a cabeça no intuito de aferir os modos de configuração da responsabilidade tributária diz respeito à existência ou não de responsabilidade solidária no CTN.

Segundo Maria Rita Ferragut, a solidariedade é regra que determina coexistência de vários credores, no polo ativo, ou de vários devedores no polo passivo da obrigação. Nesse vínculo, cada credor e cada devedor tem direito ou obrigação ao todo, como se fosse o exclusivo credor ou devedor.[277]

No art. 124, I, o CTN dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Da leitura do citado dispositivo, verifica-se que a solidariedade nasce antes mesmo do surgimento da obrigação tributária, de maneira que não há que se tratar o disposto no enunciado como regra de responsabilidade, uma vez que esta última somente decorre do inadimplemento do débito. Em verdade, o art. 124 dispõe sobre a possibilidade de concomitância de contribuintes, cabendo ao Fisco, por força da solidariedade,[278] cobrar de qualquer um deles, como no caso do marido e mulher casados em regime de comunhão universal de bens ou dos condôminos, quanto a um determinado bem.

Rubens Gomes de Sousa exemplifica a solidariedade com o caso de um condomínio (imóvel com mais de um proprietário). Nesse caso, o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha. Assim, quem adimpliu integralmente o imposto terá pago a sua parte e mais as dos outros condôminos, e quanto a

---

[277] FERRAGUT, 2013.

[278] A esse respeito, Gian Micheli discorre, quanto à obrigação concomitante ou solidária entre detentores de direitos reais sobre um imóvel, vejamos: Todos los que participan del mismo modo (varias titulares de un derecho real sobre el mismo inmueble respecto al impuesto inmobiliario) o de forma diferente (quien emite una letra de cambio o quien la gira o quien la usa, respecto al timbre) en el presupuesto del tributo dan lugar a una pluralidad de sujetos pasivos, todos respondeu solidariamente frente al fisco, cualquiera que sea la disciplina legal o convenida acerca del reparto de la carga fiscal (v. por ejempo artículos 1475, 1574 código civil) cuando la ley establece la solidaridad - por ejemplo, de los contratantes respecto al impuesto de registro - respecto a la obligación del pago del tributo. Cf. MICHELI, 1975.

estas, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros.[279]

Paulo de Barros Carvalho corrobora o raciocínio, ao aduzir que "solidariedade, mesmo, haverá tão-somente na circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação". E completa observando que, onde há duas relações, deflagradas por comando legal, para garantir o adimplemento de uma delas, não há, a bem do rigor jurídico, o laço de solidariedade que prende os sujeitos passivos,[280] tendo em vista o benefício de ordem relacionado à necessidade de frustração do cumprimento da primeira obrigação para que se inicie a segunda.

Assim, a regra instituída no art. 124 não prevê regra de responsabilidade solidária, mas sim de obrigação solidária, cabendo a cada um dos coobrigados o adimplemento do débito. Em consequência do não pagamento, porém, pode ser que a citada regra venha a se transmudar em responsabilidade, quando, por exemplo, o contribuinte escolhido pelo Fisco para figurar no carnê de cobrança do IPTU deixa de pagá-lo, cabendo a responsabilidade pelo crédito a ambos, de modo que, face à solidariedade, a constrição judicial pode se dar contra um ou outro. Nesse caso, estar-se-á diante de responsabilidade solidária.

Achille Donato Giannini, de seu turno, aduz que a solidariedade da obrigação tributária se manifesta não apenas no débito tributário, mas em todo o complexo de atribuições conferido ao sujeito passivo que deriva da lei tributária, de modo que cada um dos devedores, além do pagamento integral do tributo, também possui a obrigação de cumprir com os deveres formais inerentes à fiscalização, como o lançamento, as declarações tributárias exigidas, etc.[281]

O art. 124, II do CTN prescreve que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei. Consoante leciona Regina Helena Costa, o que o dispositivo previu foi a possibilidade de a lei indicar pessoas que, embora não sendo partícipes da materialização do fato imponível, respondam solidariamente pelo débito, sob o fundamento de que essas pessoas devem assumir a responsabilidade solidária por força de um distinto vínculo jurídico, encetado pela prática de ato ilícito. Deste modo, não se trata de

---

279 SOUSA, 1960.

280 CARVALHO, 2008.

281 Tradução nossa. "La solidarietà dell' obbligazione tributaria si manifesta non soltanto nel debito d'imposta, ma in tutto il complesso dei doveri che al soggetto passivo derivano dai rapporto di imposta, cosicchê ciascuno dei coobbligati e tenuto, oltre che all'integrale pagamento dell'imposta e degli eventuali accessori, anche all'adempimento di ogni altro dovere inerente al rapporto tributario e piu specialmente dei doveri formali riguardanti l'accertamento dell'imposta, come la dichiarazione d'imposta, la comunicazione di notizie, la presentazione di atti, ecc". Cf. GIANNINI, 1972, p. 126.

solidariedade propriamente dita, isto é, concernente à obrigação principal, mas sim em virtude de uma obrigação sucessiva.[282]

Em verdade, o disposto no art. 124, II está intimamente relacionado ao artigo 134, que prevê em seu caput a locução "solidariamente". Entretanto, como já sinalizado, esse dispositivo não indica uma verdadeira solidariedade, como se verá adiante.

Aliomar Baleeiro traçou, em sua obra, o que seria a responsabilidade solidária prevista no mencionado art. 134. Ele aduz que todas aquelas pessoas seriam solidariamente responsáveis pelos débitos tributários nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, se aquelas pessoas responsabilizadas intervieram nos atos tributados ou cometeram omissões de deveres que lhes incumbiam, segundo a lei fiscal. Esse dispositivo pressupõe que as pessoas nele indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamento de tributos etc. Contudo, se nos atos praticados por elas ou nas omissões que cometerem, forem capazes de tornar impossível o cumprimento da obrigação principal, responderão solidariamente não apenas pelo montante relativo ao tributo, mas também juros da mora e mais a multa de caráter estritamente moratório.[283]

Há de existir, portanto, a relação de causa e efeito entre a impossibilidade de o contribuinte satisfazer seu débito e a participação do terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas.[284]

Destarte, a utilização do termo "solidariamente" no art. 134 representa uma atecnia do CTN, porquanto ao dispor, na redação do próprio *caput*, que os terceiros responderão "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte"[285] pressupõe que existe uma ordem a seguir, para só então responsabilizar qualquer dos elencados no rol.

Desse modo, a responsabilidade do artigo 134 será subsidiária, porquanto a lei não permite que o terceiro seja responsabilizado pela dívida sem que haja a precedente verificação pelo Fisco de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível.[286]

Consoante alerta Renato Becho, trata-se de uma impropriedade redacional, pois, se o primeiro requisito de aplicação do artigo concerne à "impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", como poderia o Fisco utilizar a

---

[282] COSTA, 2009.
[283] BALEEIRO, 1987.
[284] Ibid.
[285] BRASIL. Lei nº 5.172, não paginado.
[286] FERRAGUT, 2013.

solidariedade passiva e escolher de qual deles (sujeito passivo e responsável) quer receber o crédito tributário? Além disso, ainda prevê um segundo requisito: atos em que o responsável interveio ou omitiu-se. Isto é, a responsabilidade dos terceiros elencados no rol do artigo 134 não pode se dar em todo e qualquer caso.[287] Pelo contrário, exige que tenha havido intervenção ou omissão daquele nos deveres civis, do que se denota que a responsabilidade objetiva do terceiro não existe em nosso Código.

Ainda, é importante destacar que a responsabilidade tributária possui um caráter sancionatório, não podendo atribuir, simplesmente, ao terceiro, um dever alheio à sua esfera de atuação, sem uma forte justificativa para tanto. Portanto, seria possível a atribuição da responsabilidade a terceiros que não participaram da relação jurídica originária, mas desde que se estabeleça critérios e requisitos claros para tanto, porque simplesmente atribuir uma sujeição passiva a alguém que não tem qualquer conexão com a relação primária empreendida, não parece condizente com o Estado democrático de Direito.

Paulo de Barros Carvalho é categórico ao concluir que os devedores a que a lei impõe a locução solidariedade, estranhos à composição efetiva do evento tributado, não compõem o liame obrigacional originário, mas sim um secundário, de cunho sancionatório, que teve início em razão do inadimplemento do dever tributário que se origina da hipótese de incidência legal.[288]

Dessume-se, destarte, que a responsabilidade prevista no artigo 134 exige elemento subjetivo hábil a comprovar a negligência do terceiro no cumprimento de seus deveres civis, conforme se estudará no capítulo 3.

Existe, portanto, um benefício de ordem, que se refere ao lançamento originário do crédito tributário. Descumprido este, aliado à configuração da impossibilidade cumprimento do débito pelo contribuinte, e mais a intervenção ou omissão do terceiro nos deveres civis, a redação do art. 134 faz crer que haverá responsabilidade das pessoas referidas em seu rol.

---

[287] BECHO, 2000.

[288] "O espaço de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, há de circunscrever-se no âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. Penso que os limites da atribuição constitucional seja um critério intransponível, obstando, decididamente, que o legislador ordinário, ao edificar a figura típica, inscreva como devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do evento. Daí a conclusão peremptória de que os devedores solidários, instituídos pela lei e estranhos à composição efetiva do evento tributado, não são componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que veio à luz pelo descumprimento de algum dever." Cf. CARVALHO, 2007, p. 183-184.

Infelizmente, não é assim que vem entendendo o Fisco[289] na responsabilização de terceiros. A Receita Federal faz uma interpretação literal do dispositivo, entendendo que a responsabilidade do terceiro é automática e solidária com o contribuinte. Isto é, se o contribuinte, eventualmente, deixa de pagar o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITIV), o tabelião responde juntamente com o contribuinte, pelo não pagamento do tributo. Ou, no caso do sócio administrador, esse é incluído automaticamente na Certidão de Dívida Ativa como corresponsável, ainda que não haja aferição de sua responsabilidade.

Então vem a pergunta: esse entendimento é mesmo justo? Ou será que haveria necessidade, no caso, de se comprovar que o tabelião ou o sócio teriam incorrido em negligência?

Não parece justo que o tabelião, por exemplo, responda solidariamente por dívida tributária, quando não se podia exigir de seu proceder uma conduta diversa. Suponha-se que ele tenha tomado todas as precauções, dentro dos seus deveres legais, e ainda assim o contribuinte inadimpliu com a sua obrigação tributária. Porque o tabelião haveria de responder solidariamente com este? Simplesmente porque a lei lhe atribuiu?

No art. 135, a questão se torna mais grave, porque a responsabilidade pessoal ali mencionada, excluiria a responsabilidade do contribuinte originário. Assim, para que houvesse um redirecionamento da execução fiscal, precauções procedimentais deveriam ser tomadas. No caso da pessoa jurídica, que não possui em seu acervo, bens suficientes para a satisfação do crédito exequendo, o redirecionamento da execução fiscal poderia haver, no caso em que fosse aplicado procedimento visando aferir os requisitos previstos no caput do art. 135, quais sejam, excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, o que leva ao questionamento da constitucionalidade da regra inserida na parte final do art. §3º, do art. 4º, da Lei n.º 6.830, de 1980.[290]

---

[289] O CARF, através de súmula, demonstra a naturalidade no mero "arrolamento" de co-responsáveis nas autuações fiscais, sem que isso denote, necessariamente, a exigência de que a fazenda pública efetive o devido processo administrativo fiscal. Veja-se o teor da Súmula n.º 71: "Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. " Isto é, a designação do responsável tributário pode ser feita através de mero arrolamento, não significando, com isso, que se deva exigir da autoridade fiscal uma comprovação efetiva da realização das condutas previstas no Código Tributário Nacional por parte do suposto responsável. A Súmula mencionada tem por base os seguintes acórdãos paradigmas: Acórdão nº 1402-00.423, de 28/01/2011 Acórdão nº 1201-00.267, de 20/05/2010 Acórdão nº 1402-00.093, de 26/01/2010 Acórdão nº 1103-00.043, de 01/10/2009 Acórdão nº 1401-00.047, de 13/05/2009 Acórdão nº 101-97.107, de 04/02/2009 Acórdão nº 103-23.649, de 18/12/2008 Acórdão nº 103-23.364, de 24/01/2008.

[290] Art. 4.º[...] § 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. **Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida**. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida

O mero inadimplemento do tributo, consoante a súmula 430 do STJ, não é suficiente para o redirecionamento da execução fiscal e consequente atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro e, mais especificamente, ao sócio, porque, na esteira de uma interpretação conforme a Constituição, não pode o sócio responder simplesmente porque a Pessoa Jurídica deixou de pagar o tributo.

No caso dos sócios, Rubens Requião assenta que uma das mais importantes conseqüências da concessão da personalidade jurídica, outorgada pela lei, é a sua autonomia patrimonial com relação aos sócios, de modo que a responsabilidade desses é estranha à responsabilidade social, e mesmo quando se trate de sócio com responsabilidade ilimitada e solidária é sempre ela subsidiária.[291]

Ernst Blumenstein, fazendo uma comparação entre a solidariedade civil e fiscal aduz que esta última, ao contrário daquela, não pode derivar de contrato, mas sim, e tão somente, da lei tributária.[292] Conforme se assentou, o disposto no art. 134 não trata da solidariedade propriamente dita, mas o raciocínio de Blumenstein pode ser aplicado na medida em que a atribuição de responsabilidade ao sócio, *e.g.*, não pode se dar simplesmente porque este tem, no contrato social, obrigações inerentes à sua função, mas sim porque a lei atribui, após a configuração de seus requisitos, essa responsabilidade.

Disso se conclui, perfunctoriamente, que não existiria uma real solidariedade entre as pessoas do art. 134 e o contribuinte originário, porque, por força da Súmula 430 do STJ, e por meio de uma interpretação condizente com a Constituição de 1988, que privilegia o respeito à ampla defesa e também ao princípio da não culpabilidade, as pessoas indicadas no rol do 134, somente responderiam após a averiguação dos fatos descritos no seu caput.

Também se faz mister esclarecer, que o requisito elencado no art. 134 para a responsabilização dos sócios, qual seja, a mera "liquidação de sociedade de pessoas", não é suficiente para ensejar a sua responsabilidade, conforme se desenvolverá no capítulo 3, subseção 3.2 (que trata sobre a densificação linguística para a responsabilização dos sócios),

---

Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 2 out. 2016.

[291] REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica. **Revista dos Tribunais**, v. 91, n. 803, p. 751-764, set. 2002. Artigo originariamente publicado na RT, 410, dezembro de 1969, p. 12-24.

[292] *Di qui nasce una costruzione giuridica che ha una certa somiglianza con la solidarietà nel debito del diritto civile (CO 143) e percià si parla qui di solidarietà di imposta. Questa però e differenziata dalla solidarietà civilistica per il fatto che non può derivare da un contratto ma sempre soltanto dalla legge e che non riguarda solo l'obbligo del debito, ma tutte le posizioni di diritto pubblico del soggetto scaturenti dalla sua sottoposizione al potere di imposizione. La nascita della solidarietà di imposta e da ricondurre a questo, che in certi tipi di imposte piu persone sono egualmente compartecipi al fatto che ne costituisce oggetto*. Cf. BLUMENSTEIN, 1954, p. 44-45.

porquanto se deve averiguar a sua participação para a configuração do ilícito. Por se tratar de relação jurídica sancionatória, a responsabilidade tributária dos sócios não pode advir do mero descumprimento da obrigação originária pela pessoa jurídica aliada à liquidação da sociedade de pessoas.

Denota-se, destarte, que a responsabilidade dos sócios, deve conjugar uma gama de requisitos, de modo que a mera dissolução da sociedade de pessoas não é capaz, de per si, de levar à conclusão que o sócio-administrador, incorreu em conduta suficiente a ensejar a sua responsabilidade, nos termos do artigo 134. Ressalte-se que esses requisitos serão melhor explorados no capítulo 3.

Bem assim, todos aqueles, do inciso I ao VII do artigo 134 e mais os dos incisos II e III do 135, somente respondem, com seu patrimônio, após a comprovação de que agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Outrossim, é importante se fazer uma ponderação: ainda que se trate de responsabilidade pessoal, a responsabilidade tributária tem características de responsabilidade civil, não podendo atingir a incolumidade física da pessoa, de modo que esta fica restrita ao patrimônio, de toda forma.

Outrossim, também é assente na jurisprudência, mormente em face da Súmula 430 do STJ, que a infração de lei a que se refere o caput do art. 135, não é o mero inadimplemento do tributo. Nesse aspecto, cumpre mencionar que a Súmula 430 do STJ foi expedida no espírito do princípio da não culpabilidade, tão aplicado ao direito penal, mas que aqui também se aplica, pois que, ainda que não se trate, a responsabilização de regra de direito criminal, que seja capaz de restringir a liberdade do cidadão, mas interfere diretamente no direito de propriedade.

Destarte, o fato de ser pessoal e direta, não importa em dizer que será objetiva, mas que, tendo o Fisco averiguado a ocorrência dos requisitos presentes no art. 135, poderá executar diretamente os bens do sócio administrador, mas não se olvide, sempre após o procedimento de aferição da respectiva responsabilidade.

Cabe aferir, especificamente, a responsabilidade dos sócios no que tange à conduta de infração de excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, por meio de processo administrativo ou durante o processo judicial para garantir a ampla defesa, antes que se proceda à efetiva constrição dos bens do sócio, que, muitas vezes, não agiu de forma negligente.

Consoante se verifica da evolução do direito público, mormente da assinatura da Carta Magna na Inglaterra, o devido processo legal,[293] veio para proteger o cidadão, de não perder a sua propriedade ou a sua liberdade sem que lhe fosse assegurada a defesa própria.

Nesse sentido, aplica-se este ensinamento ao processo tributário, porque ao simplesmente redirecionar a execução fiscal, como assim tem feito o Judiciário,[294] como técnica instrumental a satisfação da dívida exequenda, não tem observado os postulados da ampla defesa e contraditório.

Isso deve se dar porque a atribuição de responsabilidade aos terceiros sem a sua aferição conforme os ditames do Estado Democrático de Direito recairá em consequências processuais danosas, como a penhora de bens anteriormente à concessão de prazo para defesa, mormente porque a própria Lei de Execução Fiscal prevê um rol de legitimados passivos para figurar na execução fiscal que pressupõem a prévia constatação da esfera de responsabilidade.

Como ensina Paulo César Conrado, embora, *a priori*, a tutela executiva deva recair sobre o patrimônio dos legitimados prescritos no art. 4º da Lei n.º 6.830/80,[295] a noção de responsabilidade patrimonial permite a prática de atos expropriatórios em desfavor do patrimônio de outras pessoas, que não são descritos como legitimados, mas sim como verdadeiros responsáveis patrimoniais. [296]

Paulo César Conrado compreende que o sistema não confere ao terceiro (ou ao sócio, mais especificamente) responsabilidade tributária nem legitimidade, mas sim responsabilidade patrimonial, que consistiria na vinculação de seus bens à satisfação das obrigações tributárias, permitindo a materialização da figura da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil.[297] Assim, quando ocorre a desconsideração da personalidade jurídica, os patrimônios se confundem, permitindo a produção do resultado desejado pelo dispositivo, que é a utilização do patrimônio do sócio como se do devedor fosse.[298]

---

[293] §39: "Nenhum homem livre poderá ser detido ou mantido preso, privado de seus bens, posto fora da lei ou banido, ou de qualquer maneira molestado, e não procederemos contra ele nem o faremos vir, a menos que por julgamento legítimo de seus pares e pela lei da terra." Cf. SUNDFELD, 2007, p. 36.

[294] Conforme será analisado empiricamente no capítulo seguinte.

[295] Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: I - o devedor; II - o fiador; III - o espólio; IV - a massa; V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI - os sucessores a qualquer título. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 6.830.

[296] CONRADO, Paulo César. **Execução fiscal**. São Paulo: Noeses, 2015.

[297] Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Cf. BRASIL. Lei nº 10.406.

[298] CONRADO, op. cit.

Apesar da sensatez do raciocínio empreendido, a conclusão quanto ao cabimento do procedimento de desconsideração da personalidade jurídica para aferição da responsabilidade do sócio não é tão simples. Outrossim, há necessidade de se aferir se ela é compatível com o art. 146, III,[299] a e b, da Constituição Federal, que prevê a necessidade de Lei Complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária relativos aos contribuintes e quanto à obrigação tributária.

Além disso, a conclusão a que chega Paulo César Conrado toma por base a relação jurídica processual e leva em conta que a responsabilidade patrimonial é distinta da responsabilidade pessoal.

Nesse aspecto, o capítulo 4 deste trabalho cingir-se-á a analisar o cabimento da desconsideração da personalidade jurídica para aferição da responsabilidade tributária dos sócios no caso dos artigos 134 e 135, sendo esse o seu objeto específico, através da construção de densificação linguística da responsabilidade tributária do sócio, análise de julgados que aplicam, de *per si*, a dissolução irregular da pessoa jurídica como fato intransponível à configuração da responsabilidade, bem assim, o procedimento administrativo que vem sendo empreendido em face dos sócios para lhes responsabilizar pelas dívidas da pessoa jurídica. Por fim, será averiguada a possibilidade de utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, prevista no Código de Processo Civil de 2015, nas execuções fiscais.

Em suma, pode-se afirmar que existe obrigação solidária no CTN, referente ao disposto no art. 124, I, sendo que a responsabilidade prevista no art. 124, II, que se relaciona com o artigo 134 não denota responsabilidade solidária, mas sim subsidiária, havendo, ainda, no art. 135, responsabilidade pessoal a ser aferida através de procedimento próprio, consoante se verá nos próximos capítulos.

---

[299] Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; Cf. BRASIL. Constituição (1988).

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE LIMITADA A PARTIR DA CONCEPÇÃO SANCIONATÓRIA

3.1 Requisitos para a configuração da responsabilidade tributária

Demonstrado que a responsabilidade tributária é uma espécie do gênero responsabilidade jurídica, cumpre estabelecer os requisitos para a sua configuração.

Tomando por base os requisitos da responsabilidade trazidos por Ronaldo Ponzi, quais sejam, o fato imputado a alguém, o prejuízo e o nexo causal, acrescemos a isso a verificação da necessidade de se aferir o elemento subjetivo ou não na responsabilidade tributária.[300]

Tendo em vista a posição aqui adotada no que concerne à necessidade de descumprimento da obrigação originária, para a configuração da responsabilidade tributária, denota-se imprescindível a constituição do débito, pelo Fisco, para tanto. Pressupõe-se, assim, que sempre que se falar em responsabilidade tributária, terá havido o descumprimento de uma obrigação tributária devidamente lançada, ao contrário da posição adotada por Maria Rita Ferragut nesse aspecto.[301]

Portanto, uma vez que a responsabilidade tributária decorre da aplicação do *jus puniendi* pelo Estado, não há que se falar em responsabilidade antes da constituição da obrigação tributária. Nos casos em que a legislação determina a obrigação do pagamento do tributo a um terceiro, sem que seja necessária a constituição de relação jurídica com o contribuinte originário, estar-se á diante da substituição. Para que se fale em responsabilidade, faz-se mister, não apenas a constituição da dívida, mas também o seu inadimplemento, uma vez que a responsabilidade é *decorrente*, *sucessiva* no que se refere ao débito.

Para a sua constatação, mister precisar os elementos essenciais à sua configuração, de modo que os tópicos que se seguem será destinados a desvendar o fato gerador da responsabilidade tributária, o dano, nexo causal e a necessidade de averiguação de elemento subjetivo para o surgimento dessa responsabilidade.

---

300 PONZI, 1989.

301 Maria Rita Ferragut, ao tratar da responsabilidade tributária, aduz que "diferentemente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais surge da prática de ato ilícito culposo ou dolosol que resulte em dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenizar, a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (artigos 129 ao 133 do CTN)." Como ela compreende a responsabilidade como oriunda também das regras de substituição, e, nesse particular, que a substituição ocorre em momento pré-jurídico, então a responsabilidade tributária independe da constituição do crédito perante o contribuinte para o nascimento da norma de responsabilidade. Cf. FERRAGUT, 2013, p. 39-42.

Esta ideia é corroborada, inclusive, pelo que passou a estabelecer o Decreto-Lei Português n.º 68, de 9 de Fevereiro de 1987, e que vigem na constância do Código de Processo Tributário português, que exigem, consoante Paulo Cunha e Jorge Santos, os quatro pressupostos para a responsabilidade tributária dos sócios administradores: o dano, concebido como a frustração do crédito tributário, a ilicitude, que seria a violação das disposições destinadas a proteger os interesses do credor público; a culpa, representada por uma conduta cesurável dos gestores e o nexo de causalidade entre o ato ilícito e culposo e a produção do dano,[302] fatores esses que serão analisados logo adiante.

3.1.1 Fato gerador da responsabilidade tributária

O fato gerador da obrigação tributária é composto, essencialmente, por um fato da vida, jurídico ou não, que enseja a cobrança pelo Fisco. Entretanto, no caso da responsabilidade tributária, além da realização material da hipótese de incidência prevista abstratamente, outro fato é necessário para a sua configuração: o inadimplemento da obrigação originária.

Assim, ao passo em que a obrigação tributária, a teor do disposto no art. 3º, do CTN, não se assemelha de sanção por ato ilícito, a responsabilidade tributária possui natureza distinta, trazendo em seu âmago a função de sancionar e resgatar o crédito tributário em função da inexistência de cumprimento da prestação jurídica tributária.

Isso quer dizer que ao tratar de responsabilidade tributária, fala-se, necessariamente, em descumprimento do dever originário pelo sujeito passivo direto, seja ele o contribuinte originário ou substituto.

Assim, quando o contribuinte não paga o tributo, de antemão o Fisco irá cobrar a dívida deste, mas caso este não realize o pagamento do débito, passará a contar com o patrimônio dos responsáveis legais para satisfazer o seu crédito.

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoavel e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio. Dependerá, por isso, sempre, de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador[14] e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de

---

[302] CUNHA, Paulo de Pitta; SANTOS, Jorge Costa. **Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes**. Lisboa: Lex, 1999.

colaboração para com o Fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento.[303]

Destarte, o sujeito passivo originário ou direto, possui ligação com o débito originário e, por assim dizer, com o fato gerador desta, seja de forma direta ou indireta (no caso do substituto legal. Mas, conforme leciona Ronaldo Ponzi, para o surgimento da responsabilidade, "é imprescindível a ocorrência de outro pressuposto de fato (inadimplemento da obrigação), em virtude da qual a pessoa do responsável fica obrigada."[304]

Portanto, o fato gerador da responsabilidade tributária é composto de: realização material da hipótese de incidência + constituição do crédito + inadimplemento da obrigação tributária. Mas não apenas isso.

Conforme explica didaticamente Alfredo Augusto Becker, a lei assegura ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária, nos casos de responsabilidade, somente *depois* de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação tributária pelo contribuinte *de jure*,[305] exemplificando com um caso hipotético, que merece transcrição *ipsis litteris*:

> Por exemplo: A lei determina que o vendedor do imóvel, dentro de determinado prazo, deverá recolher o imposto de transmissão. Se, dentro deste prazo, o vendedor não recolheu o imposto de transmissão e se a lei, *somente depois* de ocorrer este fato (não recolhimento pelo vendedor em determinado prazo do imposto de transmissão), permite ao Estado exigir aquele imposto do Tabelião, então, neste caso, e unicamente neste caso: existe a figura do *responsável* legal tributário. Aqui existem duas regras jurídicas. A primeira regra jurídica tem como hipótese de incidência a transmissão do direito real e a incidência dessa primeira regra jurídica tem, como efeito jurídico, a criação da relação jurídica tributária em que figura no pólo negativo o vendedor. **A segunda regra jurídica tem por hipótese de incidência: uma *omissão,* isto é, a inadimplência da prestação jurídica naquela primeira relação jurídica. Realizando-se a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica (a referida omissão), ela incide e o efeito jurídico irradiado consiste no seguinte: o nascimento de uma segunda relação jurídica em cujo pólo positivo está o Estado e em cujo pólo negativo figura o Tabelião na condição de responsável legal tributário**.[306]

Desse modo, na esteira do delineado por Becker, a hipótese de incidência da regra de responsabilidade pressupõe a omissão no que tange à prestação jurídica na relação jurídica tributária originalmente firmada, que tem por efeito o surgimento da relação jurídica de responsabilidade tributária, que é, como já se afirmou anteriormente, decorrente da relação originária, mas que com ela não possui correspondência.

---

[303] PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. a doutrina estrangeira, o RE 562.276 e a Portaria PGFN 180/2010. **Revista da AJUFERGS**, Porto Alegre, n. 1, p. 111-132, mar. 2003.

[304] PONZI, 1989, p. 106.

[305] Alfredo Becker trata como contribuinte *de jure* tanto o contribuinte originário quanto o substituto, usando como critério, a quem a lei imputou o dever de recolher o tributo. Cf. BECKER, 1998.

[306] Ibid., p. 560, grifo nosso.

Outrossim, cabe asseverar que o fato gerador da responsabilidade tributária encontra distinção, a depender do tipo de relação jurídica derivada que é empreendida. Cumpre inferir que no caso da responsabilidade que recai sobre o próprio contribuinte originário ou substituto, pelo inadimplemento de débito próprio, o Fisco não deverá aferir outros elementos que não a mera falta de cumprimento da obrigação tributária, porquanto estes, enquanto obrigados, se responsabilizam pela própria dívida.

Outrossim, no caso da responsabilidade dos sócios administradores, objeto deste trabalho, o fato gerador é composto, além dos requisitos acima indicados, dos elementos previstos na redação do art. 135, do CTN, exigindo-se do terceiro, como condição de sua responsabilização, que o crédito tributário tenha decorrido ou esteja inadimplido em função de uma das condutas ali elencadas: prática de atos com excesso de poderes, prática de atos com infração de lei e prática de atos com infração ao contrato social ou estatutos.[307]

Com base nas ideias até agora desenvolvidas, seria possível a elaboração de uma teoria da responsabilidade tributária, que encontra paralelo com a teoria do delito, formulada por Roxin.[308]

Para a configuração do delito, faz-se mister a concatenação de quatro elementos, quais sejam, a ação, a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade.[309] No caso da responsabilidade tributária, o fato típico corresponderia à materialização da hipótese de incidência aliada à constituição do débito e ao vencimento da dívida sem o devido pagamento, o fato antijurídico seria o inadimplemento referido e o fato culpável, mais polêmico, somente seria requisito necessário em alguns casos, como na responsabilidade de terceiros e por infrações.

Isso porque, conforme se verá adiante, não se faz necessária a aferição do elemento subjetivo para a concretização da responsabilidade por sucessão. Trata-se, em verdade, de uma hipótese de responsabilidade objetiva, conforme já se explicou, porquanto o sucessor, ao se deparar com um débito tributário não pago, não terá como se eximir do

---

[307] MASSUD, Rodrigo G. N. Responsabilidade tributária do administrador (CTN, 135, III): circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (Execução Fiscal). In: CONRADO, Paulo César (Coord.). **Processo tributário analítico**. São Paulo: Noeses, 2016. v. 2.

[308] Sem correr o risco de adentrar em pormenores não visitados na teoria do delito, este trabalho se baseia na teoria da imputação objetiva de Claus Roxin, que vem sendo estudada no Brasil. Em sua composição, o delito teria que concaternar a ação típica, antijurídica e culpável e que preencha, eventualmente, outros pressupostos de punibilidade. Cf. ROXIN, Claus. **Funcionalismo e imputação objetiva no direito penal**. Tradução Luís Greco. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

[309] Deve existir primeiramente uma ação, que pode ser traduzida como um comportamento humano relevante no mundo exterior, dominado ou ao menos dominável pela vontade. Esta ação deve ser típica, ou seja, corresponder a uma das descrições de delitos que se encontram na parte especial do Código Penal (CP), antijurídica, isto é, proibida, e culpável, o que significa dizer que o autor deve poder ser declarado responsável por ela, ou, como majoritariamente se diz, ela deve poder ser-lhe reprovada. Cf. Ibid.

pagamento, ainda que não tenha contribuído, através de sua conduta, para a configuração do inadimplemento. A sucessão é uma consequência dos fatos jurídicos empreendidos após a constituição do débito. Caso o comprador de um imóvel, *e.g.*, não verifique se este possui débitos tributários antes de efetivar a transação imobiliária, arcará com eles como responsável, porque estes acompanham o bem (*propter rem).*

Entretanto, existe uma excludente dessa responsabilidade, que é a apresentação de documento que comprove a quitação dos débitos pretéritos à sucessão,[310] do que se dessume que, muito embora não se afira a culpabilidade do agente sucessor para fins de responsabilização, a sua falta de diligência em verificar a existência de débitos pretéritos, muito embora não tenha relevância jurídica, do ponto de vista da ilicitude, pode ter consequências desastrosas para o novo proprietário.

Desta maneira, a despeito de expressar a aplicação do *jus puniendi* pelo Estado, a responsabilidade tributária por sucessão não significa que o Estado pretende punir o sucessor por sua falta de diligência na aferição dos débitos pretéritos, mas se dá como forma de resgatar o crédito não pago, através da aplicação de verdadeira "sanção" sobre pessoa diversa da que teria realizado o fato típico da responsabilidade.

De todo modo, é de se concluir que nesta modalidade de responsabilidade tributária, a perspectiva sancionatória refere-se muito mais à garantia do Fisco de receber o crédito inadimplido, independentemente de o sucessor ter contribuído ou não para tanto, do que à aplicação de punição sobre outrem.

Não se descarta, porém, que também essa responsabilidade advém do *jus puniendi* estatal,[311] até porque o responsável arcará não apenas com o valor referente ao tributo, mas também com os efeitos da mora, de maneira que, embora sua conduta particular não seja antijurídica (a de se omitir na verificação dos débitos fiscais do imóvel, fundo de comércio, ou no caso de fusão, incorporação, etc), ela terá efeitos danosos ao seu patrimônio, de maneira que, na prática, torna-se imprescindível que o sucessor, seja pessoa física ou jurídica, se acautele, buscando as certidões negativas de débitos referentes aos bens ou direitos adquiridos.

---

[310] Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, **salvo quando conste do título a prova de sua quitação**. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

[311] Em sentido contrário, Fábio Ulhôa defende que "a função sancionatória é exclusiva da responsabilidade civil subjetiva, constituída em decorrência da prática de ato ilícito. No âmbito da responsabilidade civil objetiva, o devedor responde mesmo não tendo incorrido em nenhuma ilicitude." Cf. COELHO, 2010, p. 285.

Noutro pórtico, o herdeiro já não pode fazer o mesmo, porque, com exceção de casos muito peculiares, não há como se prever a data da morte do *de cujus*, ou mesmo não há, em todos os casos, como controlar o pagamento das dívidas por aquele, de modo que, embora o herdeiro venha a responder pelo débito inadimplido, o próprio Código Tributário assegura que esta responsabilidade será limitada ao montante do quinhão do legado ou da meação,[312] como se quisesse compensar o herdeiro por não poder interferir na administração de dívidas do *de cujus*. O herdeiro, mesmo que pretenda, não tem como prevenir a situação de sua responsabilidade tributária, ao contrário das demais formas de sucessão, em que o comprador pode exigir do vendedor que quite as dívidas antes de efetuar o pagamento do bem.

Portanto, o fato típico e antijurídico (inadimplemento do débito) se verifica com relação à responsabilidade do contribuinte originário e substituto, bem assim, do responsável por sucessão, não estando presente, nessas modalidades de responsabilidade, o elemento "fato culpável", pois se trata de responsabilidade objetiva. Mais adiante, o elemento subjetivo (culpabilidade) será analisado, no que se refere à responsabilidade de terceiros e por infrações, verificando em que casos há necessidade de um procedimento mais acurado para a configuração da responsabilidade tributária.

Denota-se, assim, que o fato gerador da responsabilidade tributária será composto por hipótese de incidência + constituição do crédito + inadimplemento da obrigação tributária, acrescido dos pressupostos inerentes a cada espécie de responsabilidade, seja ela a partir de débito próprio, como no caso do contribuinte originário ou substituto ao responderem pela dívida, ou o sucessor, que responde por débito alheio mas sem análise de sua conduta, e, por fim, no caso dos terceiros elencados no art. 134 e 135, em que se deve provar sua conduta própria a fim de configurar a responsabilidade tributária.

3.1.2 Dano

No caso da responsabilidade tributária, torna-se despiciendo falar em dano ou prejuízo, porquanto o inadimplemento do tributo, independentemente do seu valor, de per si, já é suficiente a denotar a configuração da responsabilidade.

---

[312] Art. 131. São pessoalmente responsáveis: II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

Desse modo, a responsabilidade tributária independe do valor do tributo a ser pago, entretanto, a ação do fisco no sentido de ir a juízo cobrar, muitas vezes depende deste.[313]

No caso da cobrança do débito do responsável, é essencial assentar que o dano perpetrado pelo Estado decorre do seu direito de arrecadar. Mesmo no tributo com caráter extrafiscal há direito de arrecadar, porquanto todo tributo possui a característica de impingir um sujeito ao pagamento de uma quantia determinada que será recolhida aos cofres públicos.

Originalmente, a tributação foi idealizada como forma de custear os gastos com os serviços públicos, de forma que os cidadãos fossem os responsáveis pelo financiamento das obras e serviços que o Estado estivesse a realizar, haja vista que sem auferir tal renda ele jamais poderia alcançar os objetivos traçados,[314] do que se dessume a função exclusivamente *fiscal* da tributação, mas com o advento da reformulação do Estado em meio à proeminência da economia de mercado, a tributação passou a ser utilizada também como *instrumento de interferência* na economia, com o fim de influenciar na direção dos setores econômicos, tendo essa 'nova' função o nome de *extrafiscalidade*¸[315] não se retirando do Estado, contudo, o direito de arrecadar tais tributos, de maneira que, ainda que com caráter primordialmente extrafiscal, o tributo inadimplido gera ao Fisco a possibilidade utilizar os meios jurídicos disponíveis para a sua cobrança.

Assim sendo, o dano jurídico perpetrado, capaz de configurar a responsabilidade tributária, funda-se no poder-dever do Estado de tributar, garantido constitucionalmente.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o dano capaz de ensanchar a responsabilidade, é mais que simples dano econômico, e pressupõe um agravo a algo que a ordem jurídica reconhece como garantido em favor de um sujeito.[316]

Por sua vez, o prejuízo estatal referente ao inadimplemento do tributo não é meramente uma frustração econômica deste com relação à retirada de propriedade de pecúnia

---

313 Como no caso da Portaria n.º 75, de 2012, do Ministério da Fazenda, que prevê em seu artigo 1º, I: Art. 1º [...] I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais); e II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais). Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2012/portaria75>. Acesso em: 18 out. 2016.

314 SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de; FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Tributação como instrumento de intervenção do estado no domínio econômico**. 2008. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/brasilia/09_93.pdf>. Acesso em: 18 out. 2016.

315 SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de. **Regime constitucional da cide-combustíveis**. 2008. 90 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.

316 MELLO, 2008.

dos particulares, mas um direito assegurado no fito de fazer funcionar as prestações positivas a que se obriga o Estado.

Esse direito assegurado pela Constituição, estende-se ao direito de fiscalizar os sujeitos tributados, de maneira que também o descumprimento de obrigações acessórias gera responsabilidade tributária, mesmo porque, a locução do art. 113, §3º, do CTN, prevê que, em caso de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dessa forma, descumprida a obrigação acessória pelo contribuinte originário ou substituto, os responsáveis tributários também arcarão com os efeitos dessa inobservância, mas, ao invés de terem o dever de cumprir a própria obrigação acessória, a teor do art. 113, §3º, deverão pagar o valor correspondente à multa pelo seu descumprimento.

Esse dano, de *per si,* não terá valor estimável a "olho nu", mas precisará da aferição da autoridade fiscal para estabelecer o montante relativo à gravidade do descumprimento, avaliando todas as nuances disponíveis na legislação, como reiteração da conduta, gravidade, etc.

Portanto, o dano passível de ensejar a responsabilização tributária, consiste no decorrente da falta de arrecadação do montante devido pelo contribuinte, bem como a inobservância das regras que estabelecem obrigações acessórias. A seguir, será investigado o elemento subjetivo como parte necessária ou não do substrato normativo que ocasiona a responsabilidade tributária.

3.1.3 Nexo causal e necessidade de averiguação de elemento subjetivo na responsabilidade tributária

É chegado o momento de se aferir o nexo causal e a necessidade de elemento subjetivo ou não para a configuração da responsabilidade tributária.

No caso do nexo causal, optou-se por explicá-lo a partir da relação de causalidade entre a conduta perpetrada pelo sujeito indicado pela legislação como eventual responsável e o inadimplemento do crédito tributário, de modo que não será pormenorizado tendo em vista que, no caso da responsabilidade de terceiros, a configuração da conduta própria como causa à não satisfação do crédito.

Outrossim, Houari Zenasni assenta que a responsabilidade do dirigente da sociedade depende da demonstração, pelo agente fiscal, do liame de causalidade entre a impossibilidade de pagamento do tributo pela pessoa jurídica e a conduta do administrador,

seja em razão de manobras fraudulentas ou pela inobservância de outras obrigações fiscais, do que se dessume a estrita correlação entre o nexo causal e o exame da culpabilidade no comportamento do suposto responsável.[317]

Inicialmente, faz-se mister a distinção entre os diferentes tipos de responsáveis tributários: o contribuinte (originário e substituto), o sucessor, o terceiro e o responsável por infrações.

Conforme já se pincelou linhas atrás, no caso do contribuinte e do sucessor, não se faz necessária a aferição do elemento subjetivo para a concretização da responsabilidade tributária, por se tratar de responsabilidade objetiva,[318] mas apenas a existência de nexo causal entre o fato de ter havido o inadimplemento do crédito e a ostentação da condição de contribuinte originário e sucessor.

Ao se deparar com um débito tributário não pago, o sucessor não tem como se eximir do pagamento, ainda que não tenha contribuído, através de sua conduta, para a configuração do inadimplemento. A responsabilidade tributária por sucessão é uma consequência dos fatos jurídicos empreendidos (compra de imóvel, fusão, incorporação, aquisição de fundo de comércio, etc.) após a constituição do débito e seu inadimplemento.

Assim, no caso da responsabilidade tributária por sucessão, as hipóteses de sua configuração não necessitam de uma conduta específica realizada pelo sucessor, pois decorre uma espécie de responsabilidade objetiva, porque o próprio Código Tributário Nacional não invocou razões outras além da consolidação de fatos jurídicos (compra de bem, morte, etc) ensejadores do vínculo entre o sucessor, a hipótese de incidência e o inadimplemento do débito tributário.[319]

Portanto, ainda que o adquirente do fundo de comércio, *e.g.*, nada tenha contribuído, com sua conduta, para que o anterior proprietário daquele houvesse deixado de pagar um tributo, responderá o sucessor objetivamente pelos créditos tributários devidamente

---

[317] ZENASNI, Houari. **La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés comerciales**. 2012. 133 f. Tese (Doutorado) - Faculté de Droit, l'Université D'Oran, Es Sénia, 2012. Disponível em: <http://theses.univ-oran1.dz/document/TH3800.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2017.

[318] Nesse caso, a responsabilidade inerente ao sucessor, embora seja decorrente do *jus puniendi* do Estado, não aferirá a conduta própria do sucessor, ou sequer sua culpabilidade, porquanto serão perquiridos elementos objetivos para que esta se dê. A responsabilidade objetiva dispensa a prova de culpa, consoante aduz Sérgio Cavalieri. Cf. CAVALIERI, 2005. Deve-se comprovar, nesse caso, a ação (inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte originário), o dano (a ausência de arrecadação do tributo pelo Estado) e o nexo causal (deve-se comprovar que o sujeito a que se imputa responsabilidade é, efetivamente, aquele que realiza a materialidade exigida na lei para "suceder", isto é, o ato lícito da vida que tem como consequência a sucessão, como a compra de imóvel, a aquisição de fundo de comércio, etc.).

[319] Vide artigos 130 a 133 de BRASIL. Lei nº 5.172.

constituídos e não adimplidos, oriundos dos fatos geradores ocorridos quando o anterior proprietário assim se comportava.

Na responsabilidade dos sucessores, portanto, a responsabilidade independe de conduta do responsável. Ele responderá como consequência da garantia oriunda do dever jurídico sucessivo surgido do descumprimento do *Schuld*. Não há que se perquirir sua conduta para a responsabilização ou qualquer traço de culpabilidade ou nexo causal entre o seu proceder e o descumprimento da obrigação de pagar o tributo ou mesmo uma obrigação acessória. Mas é certo, mais uma vez, aduzir, que a responsabilidade somente advém do descumprimento da obrigação tributária.

Assim, ainda que o sucessor não tenha contribuído em nada para o inadimplemento, decorre uma verdadeira sub-rogação dos deveres tributários outrora estabelecidos em desfavor do contribuinte.

Contudo, a apresentação de prova de quitação dos débitos constituídos antes da sucessão[320] é capaz de ilidir a responsabilidade do sucessor, de maneira que, embora se trate de responsabilidade objetiva, a omissão do sucessor, antes de praticar o ato jurídico que enseja a sucessão, quanto à averiguação de eventuais débitos fiscais, pode lhe prejudicar, mas a sua diligência, pode exonerá-lo da responsabilização empreendida.

Em suma, a responsabilidade tributária por sucessão decorre da concatenação dos fatos: materialização da hipótese de incidência pelo contribuinte, constituição do débito e descumprimento da obrigação, de maneira que o proceder lícito do sucessor, não o exime de responder pelos débitos tributários correspondentes, sendo esta objetiva, independente de dolo ou culpa. Isso significa dizer, ainda, que o procedimento de aferição dessa responsabilidade pode ser bastante simples e objetivo, porque basta a verificação formal do fato jurídico que enseja a sucessão (como registro da compra de bem, certidão de óbito do *de cujus*, etc).

Diferente, outrossim, é o caso da responsabilidade prevista nos artigos 134 e 135 do CTN.

Para aferir a responsabilidade civil de um sujeito, cabe perquirir o seu alcance, analisando os requisitos: ato, nexo causal e dano. Na responsabilidade tributária de terceiros, além de perquirir esses elementos, insta verificar se cabe a um terceiro responder, por ter incorrido em alguma das condutas previstas no *caput* do art. 134, ou no 135, ainda que quem tenha dado causa ao dano (inadimplemento) tenha sido o contribuinte.

---

[320] Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, **salvo quando conste do título a prova de sua quitação**. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172, grifo nosso.

Assim, se o terceiro – que será, necessariamente, uma das pessoas indicadas no rol dos artigos supra mencionados – nos atos em que intervier, ou pelas omissões, excesso de poderes ou infração de lei, terá sobre si o ônus de responder pela dívida de outrem. A relação jurídica que se origina depende não apenas da ocorrência do Fato gerador do tributo, mas também do fato gerador da responsabilidade, que é um ilícito atribuível ao terceiro.

Dessa forma, pode-se concluir que a relação jurídica empreendida a partir da responsabilidade tributária não tem natureza estritamente tributária, mas também sancionatória, decorrente do *jus puniendi*, como já se discorreu alhures.

Para que se afigure a responsabilidade do terceiro, portanto, necessária a averiguação através do devido processo legal, porquanto, em contraposição à responsabilidade por sucessão, a sua constatação depende de requisitos outros além do trinômio: materialização da hipótese de incidência, constituição do débito e inadimplemento da obrigação.

A responsabilidade tributária de terceiros pressupõe a concatenação de diversos requisitos, dentre eles o elemento subjetivo, sendo que não se deve levar em conta a finalidade da conduta do agente, mas a inobservância de algum dever omissivo ou comissivo que lhe competia, responsável pelo resultado, e que foi praticado por imperícia, negligência ou imprudência.[321]

Para explicar a responsabilidade tributária de terceiros, mister recorrer à doutrina civilista que invoca a culpa como elemento imprescindível à responsabilização pelo descumprimento de um dever jurídico. Orlando Gomes adverte que, como a responsabilidade civil de uma pessoa consiste na obrigação de reparar o dano que causou, só se explica e determina por atividade ou abstenção ilícitas, de modo que a noção de culpa surge como construção técnica necessária a fundamentar essa obrigação.[322] Para o doutrinador, a ação contrária ao Direito necessária para a configuração da responsabilidade deve, acima de tudo, ser composta de antijuridicidade subjetiva, que corresponde à culpa inerente ao ato ilícito.[323]

---

[321] FERRAGUT, 2013.

[322] GOMES, Orlando. **Introdução ao Código Civil**. 20. ed. rev., atual e aument. De acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

[323] "É preciso distinguir, primeiramente, a atitude infringente da norma jurídica, da que lesa interesse legítimo de outrem, cuja satisfação depende de sua iniciativa. Se alguém não paga uma dívida, prejudicando, portanto, o credor, não pratica ato ilícito propriamente dito, embora, em última análise, viole, com esse procedimento, a regra jurídica que ordena ao devedor o cumprimento da obrigação contraída. O cuidado inicial a se ter, portanto, na caracterização do ato *ilícito* é verificar se o comportamento ilícito do agente é infração *direta e imediata* de um preceito jurídico, se, por outras palavras, constitui ato, ou omissão, que infrinjam um dever genérico de conduta. Contudo, não basta. A ação contrária ao Direito pode ser praticada sem que o agente saiba que está a proceder ilicitamente. O ato que pratica não é, nesse caso, *ato ilícito*, apesar de ser antijurídico. Pouco importa que a lei imponha uma sanção ao transgressor, ainda equivalente à que sofria

Para Aguiar Dias parece sem sentido, em nosso direito, qualquer discussão semelhante à que lavrou ardente na França, no que tange à necessidade ou não de culpa para a configuração da responsabilidade. Para ele, isso se deve ao fato de que o nosso legislador foi suficientemente preciso ao subordinar o dever de reparar à ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, em vez de usar de palavra vaga, como é, em francês, a expressão *faute*, que pode denotar falta ou culpa.[324] Para o citado autor, o elemento subjetivo é essencial para a aferição da responsabilidade, porquanto a negligência, imprudência ou imperícia referem-se a condutas que não observaram os parâmetros mínimos de cuidado e atenção necessários ao cumprimento do ordenamento jurídico.

Conforme leciona Maria Rita Ferragut, é importante não confundir o elemento subjetivo "culpa" com a finalidade premeditada da conduta. A "vontade", expressa nas condutas previstas nos artigos 134 e 135 exprimem, em verdade, o dever de diligência necessário a esses agentes de modo que, o seu descumprimento implica em reconhecimento de voluntarismo implícito em sua conduta.

Não se trata de presumir a culpa do sujeito, mas de averiguar se há liame de causalidade existente entre a conduta prevista no *caput* e o descumprimento da obrigação tributária.

Jean Pradel, ao tratar do voluntarismo como elemento necessário à configuração da responsabilidade penal, atenta para a delicadeza na averiguação desse traço subjetivo em sua conduta, porquanto o agente pode estar imbuído de um estado de espírito muito variável, que pode ser traduzido em diversas gradações de culpa.[325]

Traçando um paralelo com a responsabilidade civil em nosso direito, cabe trazer à colação o artigo 187 do Código Civil de 2002, que deixa nítida a predominância da

---

quem agisse com pleno conhecimento de causa; substancialmente, o ato não será delituoso. Para que assim se qualifique, é preciso que a infração seja cometida tendo o infrator conhecimento da natureza ilícita do ato. Exige-se, numa palavra, que tenha culpa. Desse modo, é a antijuridicidade subjetiva que constitui *ato ilícito.*" Cf. GOMES, 2010, p. 377.

[324] DIAS, 1997.

[325] "*Um élément psychologique est toujours nécessaire. Comme l´exprime de façon lapidaire l´article 41-1 CP Italien, "personne ne peut être puni pour une action ou omission prévue par la loi comme délit s´il ne l´a pas commise avec conscience et volonté".* ***Le droit allemand insiste beaucoup sur la necessite d´une faute (Schuld), sur la culpabilité.*** *Cela dit, les problèmes psychologiques sont toujours délicats et ceux qui se présentent en droit penal en sont une illustration. L´agent peut être animé d´um état d´esprit très variable et pour en traduire les divers degrés, les pénalistes ont utilisé différents mots ou expressions. Le malheur est que les mêmes vocables ne recouvrent pas toujours les mêmes réalités et que, par ailleurs, des concepts identiques sont parfois recouverts par les vocables différents. [...] Le Code israélien de 1977 rappelle "****qu´une personne n´est pas responsable pénalement pour un acte ou une omission qui se produit indépendamment de as volonté ou qui se produit par accident, sauf si une négligence criminelle est exigée****" (art. 15-a). L´artcicle 121-3 CP français enumere toutes les hypothèses de l´élément psychologique em fonction de la matière des infractions: en príncipe, "il n´y a point de crime sans intention de le commetre*." Cf. PRADEL, Jean. **Droit pénal comparé**. Paris: Éditions Dalloz, 2008. p. 90-91, grifo nosso

responsabilidade subjetiva, excetuando-se nos casos expressamente determinados na legislação como de responsabilidade objetiva, como no caso do art. 37, §6º, da Constituição Federal, ou na responsabilidade prevista no Código de Defesa do Consumidor.

Flávio Azambuja Berti conclui, daí, que o sistema de responsabilidade civil adotado no Brasil é dualista, coexistindo o subjetivo baseado na culpa, e o objetivo fundamentado no risco, sendo a regra geral baseada no dever de ressarcimento pela prática de ilícito, ou omissão como no caso de não recolhimento da obrigação tributária, que se fundamenta na culpa ou na censura da conduta do agente. Continua o raciocínio explicitando que as hipóteses estabelecidas nos artigos 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional retratam situações de responsabilidade subjetiva, na medida em que não há especificação quanto à simples responsabilidade decorrente do risco.[326]

Luciana Grassano Mélo, ao tratar do tema da responsabilidade tributária por infrações, levanta pontos aplicáveis ao raciocínio ora empreendido. Para ela, é razoável inferir que a responsabilidade tributária esteja atrelada à ideia de culpabilidade, no fito de que se esteja diante de uma ordem sancionadora coerente e racional, capaz, inclusive, de favorecer a cooperação espontânea do contribuinte em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias.[327]

A ideia de uma ordem colaborativa é essencial para tornar efetiva a cobrança de tributos, sobretudo quando se está diante de tributos sujeitos ao auto-lançamento, para cujo cumprimento faz-se imprescindível que o contribuinte coopere, porque sempre irá avaliar, de acordo com o critério de custo benefício, se mais vale cometer o ilícito ou se é mais vantajoso cumprir com seus deveres tributários.[328]

Dessa forma, é inegável a necessidade da presença do elemento culpabilidade para se perquirir acerca da existência da responsabilidade tributária prevista nos artigos 134 e 135 do CTN.

Cumpre analisar, outrossim, a redação do *caput* do artigo 134: "Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:"[329] Uma palavra não passa despercebida nesta redação, que é "solidariamente", e não deixa de suscitar o seguinte questionamento: apesar da exigência de

---

326 BERTI, 2004.

327 MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado Social e tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Editora da Universitária da UFPE, 2008.

328 Ibid.

329 BRASIL. Lei nº 5.172, não paginado.

que seja impossível se exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, haverá responsabilidade solidária? Nesse caso, é de se notar que a própria redação do dispositivo deixa entrever que existirá benefício de ordem, não ensejando responsabilidade solidária, mas sim subsidiária, conforme já delineado na subseção 2.3.3.

Seria inadequado falar em solidariedade, que pressupõe o direito do Fisco de exigir de quem quisesse, dentre os responsáveis (contribuinte originário ou terceiro), a quitação do débito tributário, se o próprio Código Tributário exige que essa responsabilidade se configure apenas se for impossível cobrar do contribuinte. Se a responsabilidade do terceiro vier a se configurar, por óbvio já se pressupõe que teria sido impossível cobrar do contribuinte, não tendo como o Fisco exigir o cumprimento da obrigação deste último. A solidariedade, nesse caso, é uma verdadeira atecnia do nosso Código.

Aliomar Baleeiro aduz, outrossim, que a responsabilidade do terceiro, no caso do art. 134, somente se estabelece nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, e se (somente se), tais pessoas responsabilizadas intervieram nos atos tributados ou cometeram omissões de deveres que lhes incumbiam, segundo a lei fiscal. Para ele, o "dispositivo repousa na presunção de que as pessoas nele indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamento de tributos, etc.", de maneira que dois fatores são imprescindíveis à configuração dessa responsabilidade: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas, existindo, necessariamente, essa relação de causa e efeito.[330]

Em posição contrária à esposada, Leon Frejda Szklarowsky aduz que a responsabilidade dos terceiros é objetiva, pois, atingidos os pressupostos legais, a obrigação e a responsabilidade tributária surgem imediatamente,[331] posição não adotada nesse trabalho.

Tratando especificamente dos sócios, pode-se dizer que a responsabilidade do sócio-administrador, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN, é subjetiva, uma vez que, para sua configuração, a lei exige que o autor do ilícito tenha operado, respectivamente, com culpa ou dolo.[332]

Nesse sentido, a responsabilidade tributária dos sócios depende de prévia averiguação, porque será subsidiária, na hipótese do art. 134, uma vez que é a pessoa jurídica que responde por seus débitos. Caso a pessoa jurídica satisfaça o seu débito, jamais se chegará

---

330 BALEEIRO, 1987, p. 490.

331 SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.

332 FERRAGUT, 2013.

a perquirir a responsabilidade de terceiros, porque o próprio contribuinte cumpriu com o *schuld*. O *haftung* só será imputado aos sócios, enquanto terceiros, no caso de verificação da sua culpabilidade.

No caso do art. 135, o sócio-administrador responderá pessoalmente, porque, com sua própria conduta dolosa, incorreu em equívoco punível com a atribuição de sua responsabilidade, que, por conseguinte, exclui a responsabilidade da pessoa jurídica. Caso essa efetive o adimplemento do débito e, após, em ação própria, consiga comprovar o efetivo excesso de poderes acrescido de infração à lei, contrato social ou estatuto, poderá reaver o que pagou ao Fisco, já que nesse caso o inadimplemento originário da obrigação decorreu de ação do dirigente.

A respeito da imputação de responsabilidade aos sócios e consequente redirecionamento da execução fiscal, analisar-se-á, de forma pormenorizada, na subseção 3.2, inclusive no que pertine aos requisitos específicos do art. 134 e 135, e quanto à efetiva aferição de culpa e dolo, respectivamente.

Embora não seja o objeto específico deste trabalho, por envolver a temática do Direito Tributário Penal, faz-se mister uma breve incursão pelos artigos 136 e 137, que preveem a responsabilidade por infrações.

No que tange à responsabilidade por infrações prevista no artigo 136,[333] do CTN, Maria Rita Ferragut atenta que a infração fiscal é objetiva, e se configura em razão do mero descumprimento dos deveres tributários de fazer e não-fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação, entretanto, não se trata de responsabilidade objetiva, porquanto a conduta necessária à configuração dessa responsabilidade deve revelar ao menos imperícia, negligência ou imprudência.[334]

Ronaldo Ponzi assenta que uma das características específicas da infração tributária está na circunstância desta não configurar um ilícito jurídico por si mesma, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza (obrigação tributária), de maneira que, por tal razão, o CTN acabou excluindo o elemento subjetivo (a intenção do agente; dolo ou culpa), bem como o elemento resultado (efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato). Desse modo, a prática da ação ou omissão infratora, para o doutrinador, é suficiente para

---

[333] Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

[334] FERRAGUT, 2013.

indicar que o agente exerceu seu voluntarismo em descumprir a regra jurídica que estabelece a obrigação.[335]

Em que pese a racionalidade da assertiva, tal interpretação não deve ser levada às últimas consequências, porquanto o termo "responsável" no art. 136 designa a relação fática entre a pessoa do infrator e o ato ilícito. Isso quer dizer que, se o ilícito for um fato objetivo, como não *emitir nota fiscal, e.g.,* o elemento subjetivo do agente é irrelevante, de fato. Mas em circunstância diametralmente oposta, encontra-se o terceiro estranho à órbita de ação do ato ilícito. Nesse caso, a prova da intenção é essencial e a boa-fé configura escudo jurídico inatacável.[336]

Para Luciana Grassano Mélo, faz-se mister rediscutir a perspectiva objetiva da responsabilidade por infração, pois a transferência ao contribuinte de todas as tarefas que outrora foram de atribuição da Administração Tributária e responsabilizá-lo por cometimento de infração sem levar em conta o aspecto subjetivo, a sua boa-fé, a existência de culpabilidade, não se coaduna com o papel que hoje é desempenhado pelo contribuinte na relação tributária.[337]

Segundo a conclusão de Daniel Monteiro Peixoto,

> [...] os enunciados dispersos entre o art. 136 a 138 do CTN, cuidam de responsabilidade sancionatória-punitiva, vale dizer, cuidam da responsabilidade em paradigma penal, nesse sentido, restringem-se à pessoa do agente infrator e não se aplicam para responsabilizar outrem.[338]

Desse modo, a responsabilidade do artigo 136, a despeito de envolver infração objetiva, também requer, conforme visto, a configuração do elemento subjetivo.

Parece evidente, destarte, que nem o art. 136 ou qualquer outro enunciado normativo ou princípio do ordenamento jurídico pode elidir a necessidade de dolo ou culpa como condição *sine qua non* para a configuração de uma infração administrativa tributária, ao passo em que a responsabilidade pelo mero resultado não se coaduna com a atual moldura traçada para a relação jurídica tributária.[339]

Leon Frejda Szklarowsky, de seu turno, discorda dessa posição, por entender que o legislador optou pelo sistema formal, independente da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, admitindo claramente o princípio da intenção presumida, porque levando em conta o conteúdo

---

335 PONZI, 1989.
336 DI SANTI, 2014.
337 MÉLO, 2014.
338 PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária**: e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 123.
339 MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Responsabilidade por Infração Tributária. In: AMADO, Juan Antonio Garcia (Dir.). **Responsabilidad y derecho**. Madrid: Eolas Ediciones, 2013.

patrimonial da lei tributária, qualquer infração tem por fim o não pagamento de tributo, estando implícita a intenção do agente.[340]

A despeito das eventuais divergências doutrinárias concernentes à aplicação da responsabilidade do artigo 136, parece mais sensata a posição defendida por Maria Rita Ferragut, Eurico di Santi e Daniel Monteiro Peixoto.

Quanto à responsabilidade do artigo 137,[341] do CTN, deve-se atentar para o fato de que o autor da infração, independe de qualquer vínculo ou relação jurídica com a situação material prevista na regra de incidência, de modo que será o executor material, bem como qualquer outra pessoa que haja concorrido para a prática do ilícito, como partícipe ou mandante.[342]

Assim, os tipos mencionados no referido artigo exigem a constatação de dolo, genérico ou específico, com que a Fazenda Pública precisaria, antes de executar esse infrator, de decisão administrativa precedida de processo administrativo específico para individualizar o alcance da infração, a sua gravidade, bem como a penalidade proporcional à ação ou omissão verificada.[343]

Dito isso, claro está que na responsabilidade por infrações, sobre a qual pouco se debruçou este trabalho, necessária a aferição do elemento subjetivo para a sua configuração, sendo esta responsabilidade a mais típica expressão do *jus puniendi* do Estado no que concerne às consequências do nosso sistema tributário, mas que não corresponde ao objeto deste estudo. O Direito Tributário Sancionador, como que consentâneo com as diretrizes criadas pelo ramo do Direito Administrativo Sancionador, procura estabelecer princípios e premissas a serem seguidas pelo Fisco na penalização de condutas contrárias ao direito de arrecadar a que faz jus o Estado Fiscal.

---

340 SZKLAROWSKY, 1978.

341 Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

342 FERRAGUT, 2013.

343 BECHO, 2000.

3.2 Densificação linguística dos requisitos legais sob o prisma do *jus puniendi*

3.2.1 Características da responsabilidade dos sócios na Sociedade Limitada

A escolha das sociedades limitadas como objeto de estudo é motivada pela grande quantidade de sociedades que se constituem como tal no Brasil. Segundo Eduardo Domingos Bottallo, representam mais de noventa por cento das sociedades existentes no país, tratando-se do modelo societário de maior relevância no cenário nacional.[344]

A sociedade limitada, consoante aduz Fábio Ulhoa Coelho, emergiu como uma alternativa para a exploração de atividades econômicas, em parceria, que pudesse assegurar a limitação da responsabilidade característica da anônima, mas sem as formalidades que lhe são peculiares. A sociedade limitada passou a se constituir com uma configuração híbrida, entre as sociedades de pessoas e as sociedades de capitais, revelando ora os traços daquelas, ora os desta.[345]

Eduardo Domingos Bottallo assenta que a expressão *sociedade de pessoas* sempre foi criticada, em face da existência de várias sociedades limitadas estruturadas contratualmente como "de capital" e, ao revés, sociedades por ações, com enfoque extremamente "pessoal" em suas estruturas. Desse modo, não seria raro se deparar com sociedades limitadas e anônimas que podem ser enquadradas tanto como de "pessoas" quanto de "capitais", isto é, híbridas.[346]

A sociedade limitada é constituída por um contrato entre os sócios, que impõe obrigações recíprocas a todos os anuentes, bem assim entre o sócio e a sociedade limitada, de modo que pessoa natural e pessoa jurídica são sujeitos distintos com obrigações próprias, que não podem ser imputadas ao outro. A regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais, de modo que esses respondem somente pelo valor das quotas com que se comprometem, no contrato social, por força do art. 1.052 do Código Civil de 2002.[347]

Essa responsabilidade sempre leva a grandes digressões não apenas por parte dos empresários, mas também da doutrina de direito empresarial, tendo em vista que existe a possibilidade de os sócios terem seus bens constritos, em razão das exceções previstas no art.

---

344 BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Alguns reflexos do código civil no direito tributário**: direito tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

345 COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2003a. v. 2.

346 BOTTALLO, op. cit.

347 COELHO, op. cit.

1.052 retro mencionado.[348] Entretanto, no que tange aos credores negociais, existe uma limitação da responsabilidade, que, como visto, é o valor das quotas com as quais os sócios se comprometem a integralizar.

Fábio Ulhoa Coelho assenta que essa limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais pode até parecer uma regra injusta, mas explica que o risco do insucesso, inerente a qualquer atividade empresarial, poderia desestimular empreendedores a investirem na atividade empresarial, caso pudesse sacrificar a totalidade do patrimônio dos investidores (pondo em risco o seu conforto e de sua família, as reservas para futura educação dos filhos e sossego na velhice). Desse modo, o Direito cria mecanismos para limitar o risco de participação desses sujeitos na atividade empresarial, como a limitação da responsabilidade nos atos negociais.[349]

Há, contudo, uma disparidade de tratamento no que pertine aos participantes da sociedade, porque os sócios que não administram respondem pelas quotas do mesmo modo que os sócios minoritários, que só participam com capital. Fábio Ulhoa defende que os empreendedores majoritários, que interferem na gestão da empresa, deveriam responder ilimitadamente perante os credores não negociais da sociedade, mas não os investidores minoritários – isto é, aqueles que apenas prestam capital, e não participam, nem indiretamente, da administração dos negócios sociais. Mas lembra que essa distinção é feita no regramento legal dos débitos fiscais da limitada.[350]

Outrossim, quando incorrem em ilícitos os sócios podem responder, ainda que eles tenham sido manifestados em condutas da sociedade, porque o objetivo seria punitivo, assim como o é a responsabilidade tributária, que como já desenvolvido alhures, representa a expressão do *jus puniendi* do Estado.

Assim, a justiça do regramento legal quanto à distribuição do risco empresarial expresso na limitação da responsabilidade dos sócios esvazia-se quando os inadimplementos tributários da sociedade não são motivados por fatores alheios à vontade do empreendedor, como crises econômicas imprevisíveis, de maneira que quando a sociedade limitada é usada pelos sócios para seu locupletamento indevido, estes devem responder pela conduta contrária ao direito.

---

348 MASHIMO, Claucio. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 2007. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

349 COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 14. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA, e ampliada com estudo sobre comércio eletrônico. São Paulo: Saraiva, 2003b.

350 COELHO, 2003a.

Destarte, faz-se mister distinguir os atos de gestão empresarial, praticados de forma lícita, dos praticados de forma ilícita. Os atos lícitos de gestão correspondem à própria administração empresarial, de acordo com os objetivos delineados no contrato social e obrigam apenas a sociedade limitada. Doutra banda, os atos ilícitos são praticados contrariando o contrato social e a lei, e considerados como a usurpação do poder de gestão que foi dado ao sócio administrador, de maneira que este responderá pessoalmente pela conduta que empreendeu, liberando o patrimônio social da responsabilização.[351]

A separação entre pessoas físicas e jurídicas, portanto, tem efeitos apenas no que tange aos atos lícitos, de modo que para afastar a pessoalidade da empresa, faz-se necessário trilhar caminho próprio dentro dos meandros do devido processo legal, hábil a demonstrar a conduta ilegítima perpetrada pelo sócio administrador (desconsideração da personalidade jurídica). Sem a averiguação dos fatos ensejadores do ilícito, ou caso a responsabilização da pessoa natural seja realizada sem critérios rígidos, nós teremos rompido com uma estrutura milenar de separação, com prejuízo evidente para o desenvolvimento social, conforme sugere Renato Lopes Becho.[352]

José Augusto Delgado, referindo-se à responsabilidade dos sócios em face de credores negociais ressalta que o Código Civil de 2002, na regulamentação da sociedade limitada, não estabelece, expressamente, todas as responsabilidades do administrador, o que não significa que este se eximirá de responder pelos danos produzidos ao patrimônio da sociedade ou a terceiros, quando atuar extrapolando as atribuições que lhe são outorgadas.[353]

Como se verá a seguir, no que tange aos débitos tributários, a responsabilidade não pode ser imputada ao sócio, somente pelo fato de ser sócio, mas sim ao sócio que exerça poderes de administração, exigindo-se, ainda, no caso do art. 134, que, impossibilitado o pagamento pela sociedade, haja se omitido ou agido em desacordo com sua função, e, pelo art. 135, que tenha agido com excesso de poderes e infringido a norma legal ou contrato social. Desse modo, a responsabilidade tributária recairá sobre o sócio administrador apenas se comprovada a ilicitude de sua conduta, uma vez que aquela decorre da conduta ilícita causadora do não cumprimento da obrigação tributária, mas não apenas em função do simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade.[354]

---

[351] FERRAGUT, 2013.

[352] BECHO, 2000.

[353] DELGADO, José Augusto. **Aspectos relativos às responsabilidades do administrador no Novo Código Civil**: direito tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

[354] CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **A sociedade limitada no Código Reale**. 2002. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.

3.2.2 Requisitos para responsabilização tributária dos sócios administradores na sociedade limitada do art. 134, VII

No que tange às sociedades limitadas, segundo informa Eduardo Bottallo, prevalece o entendimento de que seriam do tipo "misto", englobando características da sociedade de pessoas e de capitais, de maneira que não seria aplicável o disposto no art. 134, VII, do Código Tributário Nacional. Entretanto, se for levado em conta que a titularidade do poder de decisão é um dos indicadores mais expressivos a distinguir os tipos societários, então há razões bastantes para fundamentar a "reclassificação" da sociedade limitada como "sociedades de pessoas", porquanto, pode ocorrer que suas decisões sejam tomadas com base no que decide a maior parte dos sócios, independente de sua participação societária, de modo que se torna indubitável o alcance da responsabilidade a que se refere o art. 134, VII, do Código Tributário Nacional.[355]

Aquilata-se como razoável, assim, a compreensão de que a regra do VII, do artigo 134 é aplicável às sociedades limitadas em razão da titularidade do poder de decisão, que faz predominar a natureza de *sociedade de pessoas* exigido no dispositivo mencionado, podendo-se passar aos demais elementos dessa forma de responsabilização.

Conforme visto anteriormente, na subseção 2.3.3, a utilização do termo "solidariamente" no art. 134 representa uma atecnia do CTN, porquanto ao dispor, na redação do próprio *caput*, que os terceiros responderão "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte" pressupõe que existe uma ordem a seguir, de modo que a responsabilidade do artigo 134 será subsidiária, porquanto a lei não permite que o terceiro seja responsabilizado pela dívida sem que haja a precedente verificação pelo Fisco de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível.[356]

Ainda, é importante destacar que a responsabilidade tributária do sócio possui um caráter sancionatório, expressando o *jus puniendi* estatal, não se podendo atribuir, simplesmente, ao sócio, um dever alheio à sua esfera de atuação, sem um real motivo jurídico para tanto.

Clemente Checa González assevera que a responsabilidade tributária possui tanto uma função de garantia, quanto sancionadora, pois, além da função primordial da configuração da responsabilidade tributária ser a de garantir o pagamento da dívida tributária, não se deve esquecer, ao se utilizar da figura do responsável se está estabelecendo uma

---

[355] BOTTALLO, 2004.
[356] FERRAGUT, 2013.

espécie de sanção indireta, haja vista que essa responsabilidade deriva da limitação aos direitos dos administradores e ocasiona, ainda, um resultado punitivo no patrimônio do declarado responsável.[357]

Essa visão é compartilhada por Paulo de Barros Carvalho, para quem o estabelecimento da responsabilidade compõe um liame obrigacional secundário, de cunho sancionatório, que teve início em razão do inadimplemento do dever tributário que se origina da hipótese de incidência legal.[358]

Existe, portanto, um benefício de ordem, que se refere ao lançamento originário do crédito tributário. Descumprido este, aliado à configuração da impossibilidade cumprimento do débito pelo contribuinte, e mais a intervenção ou omissão do terceiro nos deveres civis, a redação do art. 134 faz crer que haverá responsabilidade das pessoas referidas em seu rol.

Ademais, a responsabilidade prevista no artigo 134 exige, conforme delineado na subseção 3.1, de elemento subjetivo hábil a comprovar a negligência do terceiro no cumprimento de seus deveres civis.

Também se faz mister esclarecer, que o requisito elencado no art. 134 para a responsabilização dos sócios, qual seja, a mera "liquidação de sociedade de pessoas", não é suficiente para ensejar a sua responsabilidade, porquanto se deve averiguar a sua participação para a configuração do ilícito.

Por se tratar de relação jurídica sancionatória, a responsabilidade tributária dos sócios não pode advir do mero descumprimento da obrigação originária pela pessoa jurídica aliada à liquidação da sociedade de pessoas, devendo conjugar uma gama de requisitos, conforme previsto em seu caput, de modo que a mera dissolução da sociedade de pessoas não

---

357 *La función principal y primordial buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria, entendiendo el término garantía en sentido amplio, razón por la que el instituto de la responsabilidad se suele incluir entre los medios de garantía, no debe olvidarse tampoco que al utilizarse la figura del responsable se está estabeleciendo uma especie de sanción indirecta, es decir, se esta empleando una técnica sancionadora, puesto que la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administadores y se ocasiona, además, un resultado sancionador en el patrimonio del declarado responsable*. Cf. GONZÁLEZ, Clemente Checa. **Los responsables tributários**. Navarra: Aranzadi, 2003. p. 20.

358 "O espaço de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, há de circunscrever-se no âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. Penso que os limites da atribuição constitucional seja um critério intransponível, obstando, decididamente, que o legislador ordinário, ao edificar a figura típica, inscreva como devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do evento. Daí a conclusão peremptória de que os devedores solidários, instituídos pela lei e estranhos à composição efetiva do evento tributado, não são componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que veio à luz pelo descumprimento de algum dever." Cf. CARVALHO, 2007, p. 183-4.

é capaz, de per si, de levar à conclusão que o sócio-administrador, incorreu em conduta suficiente a ensejar a sua responsabilidade, nos termos do artigo 134.

Consoante se denota, o art. 134 impõe a verificação de elemento subjetivo "culpa" para aferição da responsabilidade tributária, que somente ocorrerá após a conjugação da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, se (somente se), tais pessoas responsabilizadas intervieram nos atos tributados ou cometeram omissões de deveres que lhes incumbiam, segundo a lei fiscal, aliado à ocorrência da liquidação da sociedade de pessoas, não podendo nenhum dos elementos ser empregado isoladamente para efeito de atribuição da responsabilidade tributária do sócio.

3.2.3 Requisitos para responsabilização tributária dos sócios da sociedade limitada no caso do art. 135, III, do CTN

A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional é pessoal, consoante disposto em seu *caput*, o que significa dizer que ela exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, de modo que essa será retirada, inclusive, do pólo passivo da execução fiscal, quando configurada a hipótese do dispositivo em comento.

Desse modo, a responsabilidade pessoal e direta não pressupõe que ela seja objetiva, mas apenas que a configuração dos requisitos previstos no art. 135 autorizam a execução direta dos bens do sócio-administrador, excluindo a sociedade limitada dessa responsabilidade.

Itamar da Silva Santos Filho aduz que, por ser excepcional, há quem interprete que a responsabilidade do sócio no art. 135 apenas seria invocada quando esgotados os bens da pessoa jurídica, o que, para o Fisco, tem grande valia, em razão da dupla garantia de satisfação de seus créditos tributários. Nesse caso, primeiro a fazenda deve acionar a pessoa jurídica, e, caso ela não possa satisfazer a obrigação, redireciona a pretensão aos sócios. Esse entendimento decorreria do contido no art. 1.024 do CC, que prevê que "os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais".[359]

Ele conclui aduzindo que não é essa a melhor interpretação do art. 135, porquanto o efeito supletivo parcial ou total de responsabilização do contribuinte tem que vir expresso

[359] SANTOS FILHO, Itamar da Silva. **Fundamentos da responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades limitadas e anônimas**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp115361.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016. p. 133.

no comando legal (art. 128 do CTN), de modo que, enquanto previsto a contento no art. 134, por prever a responsabilidade do terceiro apenas nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, no art. 135 previu a responsabilidade pessoal dos sócios-administradores. Ademais, o art. 1.024 refere-se às sociedades simples, que não seguem o postulado (imanente da sociedade anônima e limitada) da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais.[360]

Desse modo, no caso do art. 135, a responsabilidade será direta, isto é, independe do prévio exaurimento dos bens da sociedade limitada. Isso leva à ilação de que, a autonomia subjetiva da pessoa jurídica, quando desviada de seus fins, não é prestigiada pelo direito, de maneira que a imputação de responsabilidade ao sócio não guarda relação com a situação patrimonial da sociedade. Ela se refere à própria conduta do sócio que contrariou uma disposição legal ou do contrato social. Se alguns sócios autorizam por escrito o administrador a prestar, em nome da sociedade, uma fiança, contrariando proibição expressa no contrato social, o credor (Fisco) pode exercer seu direito de crédito contra o sócio-administrador[361], em face da expressa previsão legal (art. 135, III).

Entretanto, aduzir que a responsabilidade é direta não significa que ela será empregada de forma objetiva, mas sim em relação diretamente ao responsável. No caso do art. 135, está previsto que a responsabilidade deve aliar tanto o inadimplemento do tributo como a conduta do responsável como causa imprescindível à ocorrência daquele, de modo que a responsabilidade do sócio-administrador excluirá a da pessoa jurídica.

É importante ressaltar que, embora se trate de uma responsabilidade excludente, na prática, o Fisco não teria como aferir esta sem antes cobrar o crédito da pessoa jurídica, razão pela qual, conforme se desenvolverá adiante, pressupõe um procedimento prévio à aplicação da responsabilidade prevista no art. 135.

Essa constatação de que é imprescindível a existência de procedimento prévio à responsabilização do sócio pelas condutas previstas no caput do art. 135 ensejam um novo refletir sobre o instituto jurídico que merece ser revelado a partir de sua leitura. Enquanto muitos doutrinadores acreditam não se aplicar a desconsideração da personalidade jurídica prevista no direito positivo brasileiro no art. 50 do Código Civil por entenderem que fere o

[360] SANTOS FILHO, 2009.
[361] COELHO, 2003a.

art. 146, III,[362] da Constituição, embora corroboremos com essa assertiva, ali está presente sim o instituto da desconsideração tributária.

Marcelo Diniz e Marcelo Peixoto lembram que é imprescindível a observância do devido processo legal, seja porque a responsabilidade prevista pelos referidos preceitos é subjetiva, seja porque o lançamento efetuado, ordinariamente, apenas em face do sujeito passivo conforme previsto pela regra-matriz de incidência tributária, isto é, o Fisco cobra, primeiramente, da pessoa jurídica, de sorte que o título, ou seja, o próprio lançamento, habilita o credor a promover a demanda de execução fiscal exclusivamente contra o contribuinte ou o substituto.[363] Dessa forma, como o lançamento é realizado em face do contribuinte, por se tratar de ato vinculado, a execução dos bens do sócio vai se dar, somente após a frustração da constrição sobre bens da sociedade, porque em termos práticos é muito difícil esperar que a fazenda realize um profundo levantamento das causas que levaram a pessoa jurídica a inadimplir o tributo.

Se em primeiro lugar, o Fisco, para recuperar um determinado crédito devido pela Sociedade limitada, cobra desta o respectivo valor, é clarividente que o procedimento necessário à aferição da responsabilidade do sócio trata de uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica que possui contornos próprios definidos pelo próprio direito tributário, o que será desenvolvido adiante, no capítulo 4.

Embora não seja aplicável a regra prevista no art. 50 do Código Civil, que prevê, em uma lei ordinária regra de responsabilização (ao contrário do que determina o art. 146, III, da CF), o art. 135 do CTN prevê uma espécie própria de desconsideração da personalidade jurídica, a chamada desconsideração tributária da personalidade jurídica, regida pelo próprio diploma e que serve à aferição da responsabilidade tributária.

Não se quer com isso afirmar que não caiba a tradicional forma de desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50[364] do Código Civil para dívidas tributárias, quando presente a hipótese prevista no art. 116, do CTN. Nesse caso, porém, a

---

[362] Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Cf. BRASIL. Constituição (1988).

[363] DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Reflexos do Novo Código Civil no direito tributário: direito tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

[364] Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Cf. BRASIL. Lei nº 10.406.

desconsideração configurará não uma hipótese de responsabilidade tributária, mas sim responsabilidade civil patrimonial, aplicando sobre os bens dos sócios a constrição judicial anteriormente aplicada sobre a pessoa jurídica executada. Essa responsabilidade civil é oriunda do abuso da personalidade jurídica, da confusão patrimonial e do desvio de finalidade, distinguindo-se, portanto, da desconsideração tributária ora desenhada.

Nessa esteira, e com base no art. 135, conforme alerta Eduardo Domingos Bottallo, a Fazenda poderia ignorar a própria existência da pessoa jurídica e aparelhar sua pretensão creditícia diretamente contra o diretor, gerente ou representante, desconsiderando a pessoa jurídica efetivamente devedora do tributo. O mencionado autor ressalta que, claramente, esta situação evidencia a acolhida de fundamentos simétricos aos que se fazem presentes no princípio da desconsideração da personalidade jurídica, objeto do artigo 50 do Código Civil, e, embora cuidem de figuras distintas, tanto a norma civil, como a tributária estão voltadas para a consecução das mesmas finalidades, o que autoriza reconhecer-se pontos de convergência entre ambas.[365]

Portanto, consoante se delineará nas linhas seguintes, no dizer de Carlos Lete Achirica, para que resulte como exigível a responsabilidade tributária dos administradores da sociedade limitada, devem coexistir, uma obrigação tributária a cargo da pessoa jurídica, a condição de administrador ostentada por uma ou várias pessoas físicas e, ainda, uma conduta ilícita por parte deste administrador no cumprimento de suas obrigações cujo resultado seja o inadimplemento da obrigação tributária.[366] Acresce-se a esses fatores o elemento subjetivo, que também será analisado a seguir.

Joaquín Álvarez Martinez, de seu turno, assevera a existência de três requisitos para a configuração da responsabilidade dos sócios administradores pelas obrigações tributárias inadimplidas, quais sejam: a cessação das atividades da pessoa jurídica, a condição de administrador da mesma no instante da cessação da atividade e que as obrigações tributárias pendentes a cargo da pessoa jurídica sejam oriundas do comportamento dos administradores.[367]

---

[365] BOTTALLO, 2004.

[366] No original: "*De este precepto se deducen los siguientes requisitos para que resulte exigible la responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles: Em primer lugar, la existencia de una obligación tributaria a cargo de la persona jurídica; en segundo término, la condición de administrador ostentada por una o varias personas físicas; y, en tercer lugar, la existencia de uma conducta ilícita por parte del administrador o administradores en el cumplimiento de sus obligaciones cuyo resultado sea el impago de la obligación tributaria infringida*." Cf. ACHIRICA, Carlos Lete. **La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**. Madrid: Civitas, 2000. p. 45.

[367] ÁLVAREZ MARTINEZ, 2004.

Assim, importante densificar, através de recursos linguísticos, quais elementos são hábeis a autorizar a responsabilidade dos sócios no caso do art. 135, III, os quais podem se subdividir em quatro: a*) elemento pessoal; b) circunstancial; c) temporal; e, d) subjetivo.*

O elemento pessoal presente no inciso III do art. 135 refere-se a quem seriam as pessoas que praticaram ou determinaram a conduta ali prevista e que possuíam, ao mesmo tempo, poder de direção da sociedade empresária. No caso da sociedade limitada, os administradores (diretores ou gerentes) podem ser sócios ou não,[368] de modo que, no caso específico do art. 135, III, como a sua redação se refere a "diretores, gerentes ou representantes", não, necessariamente será responsabilizado o sócio.

Nesse caso, o CTN referiu-se estritamente a quem possui poder de comando dentro da sociedade, o que significa dizer que não é a simples condição de sócio que qualifica alguém como responsável tributário. Um sócio que não seja administrador também poderá responder pelo crédito tributário, por previsão do inciso I do mencionado artigo, mas pressupõe que a sociedade esteja em liquidação, como requisito manifesto no inciso VII do art. 134. Desse modo, é correto dizer que todo administrador é passível de responsabilização, mas nem todo sócio o será.

No caso em que o sócio, ainda que sem poder de comando, utilize a sociedade empresária para obter vantagens ilícitas, desvirtuando-se do objeto social previsto no contrato ou estatuto, estar-se-á diante de uma legítima hipótese de desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 116, do CTN, sobre a qual debruçar-se-á no capítulo 4.

Assim sendo, no caso da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, o administrador será responsável tanto por tributos quanto por multas, desde que se configure, enquanto conduta própria, a prática de fato ilícito que cause o resultado consistente na impossibilidade de solução do crédito no patrimônio da sociedade.

Contrariamente a este raciocínio posiciona-se Antônio Carvalho Martins, para quem os administradores devem responder, enquanto suportes humanos das sociedades empresárias, cujos deveres funcionais impõem que a sociedade administrada ou gerida proceda à necessária satisfação das exações tributárias. Para o autor, é razoável e justificado que, simplesmente na falta da satisfação do crédito tributário pela pessoa jurídica, o patrimônio dos gerentes e administradores responda na medida do dano causado pelo não cumprimento ou mora na satisfação das obrigações legais e em face da sua omissão no dever

---

[368] COELHO, 2003a.

de cuidado em pagar os tributos devidos.[369] Para ele importa apenas, portanto, que o sujeito a ser responsabilizado ostentasse a condição de administrador ou gerente à época da insatisfação do crédito, pouco importando a demonstração de que sua conduta fora ilícita e culposa, posição que não se coaduna com a tese ora defendida.

Conforme lembra Daniel Monteiro Peixoto, ainda que a hipótese de incidência da norma de responsabilização indique para circunstâncias inerentes a fatos de terceiro, como a realização do fato gerador pela pessoa jurídica, também prevê outras circunstâncias de fato, como determinado resultado, determinada ilicitude (o fato próprio do administrador) e determinada culpabilidade. Entretanto, muitas vezes esse mote valorativo é olvidado pela autoridade fiscal, que simplesmente encaixa o nome do sócio administrador na CDA sem a necessária averiguação de fatos próprios cometidos por este que ensejariam a sua responsabilização.[370]

Dessume-se, daí, que o elemento pessoal da responsabilização tributária do art. 135, inciso III, do CTN, exige pessoa que exerça poder de comando, traduzido em atos de administração no âmbito societário e perante terceiros. [371]

Para que se configure a responsabilidade do administrador prevista no art. 135, III, exige-se a comprovação, por parte da fazenda, dos fatos constitutivos de seu direito, pois a mera alegação da ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto não é bastante em si mesma para autorizar a responsabilização pessoal do respectivo agente. Incumbe ao sujeito passivo, por sua vez, a prova de sua conduta diligente na administração da sociedade empresária, fazendo prova positiva da sua ação responsável e não prova negativa de uma atuação dolosa. Quanto a isso, essencial o comando previsto no artigo 2º da Portaria n. 180/2010 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que impõe que a inclusão do nome do corresponsável na CDA seja precedida de declaração fundamentada da autoridade competente.[372]

Consoante Eduardo Bottallo, a infração é configurada, levando o diretor, gerente ou administrador a tornarem-se responsáveis, como causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomado isoladamente. Necessário, portanto, que se investigue se a causa do não

---

[369] MARTINS, Antonio Carvalho. **Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

[370] PEIXOTO, 2012.

[371] SANTOS FILHO, 2009.

[372] GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Aplicação do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no Novo Código de Processo Civil aos Processos Judiciais e Administrativos em Matéria Tributária. In: MACEDO, Alberto et al. (Coords.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

pagamento do tributo se deu em virtude de conduta que pode ser enquadrada como excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social, ou ao estatuto.[373]

Cabe aferir, especificamente, a responsabilidade dos sócios no que tange à conduta de infração de excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, por meio de processo administrativo ou durante o processo judicial para garantir a ampla defesa, antes que se proceda à efetiva constrição dos bens do sócio, que, muitas vezes, não agiu de forma negligente.

Waldemar Arecha salienta que, enquanto a sociedade responderá apenas em função do fato imponível e, em consequência, da obrigação tributária inadimplida, é essencial para a configuração da responsabilidade tributária do administrador a sua conduta específica cercada, inclusive de culpabilidade. Ele conclui o raciocínio aduzindo que essa responsabilidade não pode resultar de um simples cálculo aritmético, mas de algo completamente oposto e com caráter subjetivo, como no caso da ponderação da conduta.[374]

Gerson Amaral de Souza lembra que está previsto no art. 135, do CTN, a específica conduta capaz de gerar tal responsabilidade. Desse modo, as pessoas ali mencionadas apenas seriam responsáveis pelo débito tributário em função de um comportamento ilícito (art. 135, *caput),* respondendo, por isso, integralmente por ele.[375]

No que tange aos requisitos específicos podemos dizer que o "excesso de poderes", previsto no *caput*, enquanto conceito jurídico indeterminado merece uma densificação condizente com a finalidade do seu conteúdo sancionatório. A partir de uma digressão pelas teorias que explicam o desvio de finalidade e o abuso de poder no direito administrativo, é possível se chegar a uma ideia aproximada do que a construção linguística em foco significa: ela pressupõe, *a priori*, que o agente possui prerrogativas de comando inerentes ao seu dever e sua posição e as extrapolou para alcançar finalidade distinta da que está presente nos objetivos constantes do contrato social.

Celso Antônio Bandeira de Mello aduz ocorrer desvio de poder, e portanto, invalidade do ato, quando o agente se serve de um ato para satisfazer finalidade alheia à natureza do ato utilizado. Portanto, fazendo um paralelo com a teoria desenvolvida no âmbito do direito administrativo, quando o agente, sócio-administrador, dotado de poder de administração de uma pessoa jurídica, desvia a finalidade de um ato para o qual foi designado

---

373 BOTTALLO, 2004.

374 ARECHA, Waldemar. Responsabilidad Tributaria de los diretores de sociedades anónimas. **Revista Juridica Argentina La Ley**, Buenos Aires, p. 974-981, 1964.

375 SOUZA, Gerson Amaral de. **Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal**. 2. ed. Ribeirão Preto: Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001.

por força de contrato social, como, por exemplo, tomar a decisão de não emitir nota fiscal, estará agindo com excesso de poderes, naquela sociedade.[376]

Regina Helena Costa, tratando sobre a estrutura dos conceitos jurídicos indeterminados, aborda a existência de um "núcleo fixo" (*Bregrifkern*) ou "zona de certeza" e "halo conceitual" (*Begrifhof*) ou "zona de dúvida". Para ela, haverá dados prévios e seguros no núcleo fixo ou zona de certeza, enquanto que no halo conceitual, região que permeia o núcleo, há dúvida, não existindo uma certeza prévia, cuja determinação exige estender a idéia nuclear do conceito.[377] Conclui-se de tal raciocínio que os institutos jurídicos cujo conteúdo precisa de uma revelação interpretativa, possuirá uma zona de certeza positiva, uma zona de certeza negativa e também uma de penumbra, sobre a qual os signos linguísticos manifestados em vocábulos não são suficientes para chegar a uma zona de determinação precisa.

Pode-se dizer que o "excesso de poderes" possui uma zona de penumbra bastante dilatada, porquanto necessita da interpretação da conduta perpetrada no caso concreto para se verificar o seu enquadramento como excessivo, no âmbito das suas prerrogativas funcionais.

Nesses termos, a proposta de preenchimento do conteúdo da expressão "excesso de poderes", de acordo com as ideias ora desenvolvidas, é: caso extrapole as regras contidas no contrato social em desfavor da sociedade ou de terceiros, o administrador estará agindo com excesso de poderes, ficando suscetível à responsabilização. A título de exemplo, o excesso de poderes pode ser tido como a pactuação de contratos que desfavoreçam de forma desproporcional a pessoa jurídica ou mesmo no caso do encerramento das atividades da sociedade fora das hipóteses previstas no contrato social.

No que pertine à infração à lei e contrato social ou estatuto, importante ressaltar que o caput do art. 135 se refere, não ao mero inadimplemento do tributo, conforme, inclusive, reconhecido pela Súmula 430 do STJ, mas resulta da efetiva quebra de regras vinculadas ao exercício da administração, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, sendo exemplos de infração de lei aptas a ensejar a responsabilização do administrador: esconder receitas, manipular documentos, forjar despesas.[378]

---

[376] Celso Antônio ainda resume a sua concepção asseverando: "Sucintamente, mas de modo preciso, pode-se dizer que ocorre desvio de poder quando um agente exerce uma competência que possuía (em abstrato) para alcançar uma finalidade diversa daquela em função da qual lhe foi atribuída a competência exercida", visão que se aplica perfeitamente ao excesso de poder identificado no art. 135, do Código Tributário Nacional. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 402.

[377] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

[378] ROCHA, João Luiz Coelho da. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 60, p. 86-91, set. 2000.

Conforme ressaltam Paulo Cunha e Jorge Santos, no que se refere à legislação portuguesa, não se deve olvidar que o ato ilícito gerador da responsabilidade tributária dos administradores deve ser um ato causado pela insuficiência de patrimônio para saldar as dívidas fiscais da sociedade, situação que ensejará para o fisco a busca pelo patrimônio dos sócios administradores. Entretanto, o descumprimento da obrigação tributária por uma sociedade nunca pode ser causa da insuficiência de patrimônio, o que afasta de plano a possibilidade desse inadimplemento representar o ato ilícito bastante a constituir o pressuposto da responsabilidade tributária dos gerentes.[379]

Desse modo, o mero inadimplemento do tributo não é capaz, de *per si*, de configurar pressuposto suficiente à responsabilização do administrador, consoante consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça. Nesse contexto, caso o inadimplemento fosse considerado como mote hábil a caracterizar a responsabilidade tributária dos administradores, a limitação da responsabilidade perderia seu sentido, haja vista que seriam acionados ou passíveis de acionamento em todas as demandas executivas fiscais, cujo pressuposto é, justamente, o inadimplemento. Dessume-se, assim, que o não recebimento do crédito tributário por parte da Fazenda Pública não é resultado suficiente a ver impingida a norma de responsabilização.[380]

Deve-se lembrar, outrossim, que a construção da norma jurídica indicada depende de um juízo prévio quanto à efetiva violação a uma outra regra legal, seja ela de ordem societária, criminal, etc, de maneira que, em muitos casos, resta dificultada, na prática, a aferição automática dessa conduta ilícita por parte do agente fiscal, principalmente quando se tratar de um crime, que depende de um juízo de ponderação realizado pelo Poder Judiciário.

Não se deve olvidar que existem limites formais para a complementação das circunstâncias previstas no art. 135, III, porquanto a autoridade fiscal, e mesmo o juiz da execução fiscal não são competentes, por exemplo, para declarar um dado fato concreto como crime falimentar, tendo em vista que esta conduta só pode ser assim denominada após o devido processo legal com a consequente sentença transitada em julgado.[381]

Com isso, fica evidente que as condutas de excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social e ao estatuto devem ser determinantes para o inadimplemento da obrigação tributária, configurando a responsabilização do administrador.

---

379 CUNHA; SANTOS, 1999.
380 PEIXOTO, 2012.
381 Ibid.

Faz-se mister ressaltar, outrossim, que o Superior Tribunal de Justiça criou, com a regra contida na Súmula 435, requisito que elide a prova de infração à lei ou excesso de poderes, qual seja, a dissolução irregular da sociedade, pois que considera que esta configura infração à lei, ao mesmo passo em que gera a presunção da conduta realizada em excesso de poderes dolosamente, consoante se verá adiante (subseção 4.2). Em decisão sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça prelecionou que tal presunção é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, como no caso do fiador, porquanto, o fato de fazer-se constar em contrato como tal não é capaz de comprovar a ocorrência das condutas exigidas no art. 135, III, do CTN.[382]

Resta saber se, à luz da Constituição, esse regramento é capaz de eximir o Fisco de comprovar a efetiva ocorrência do excesso de poderes e do dolo, o que será analisado a contento.

Para sua responsabilização, é imprescindível que o sócio tenha praticado a conduta punível em momento concomitante ou posterior ao fato gerador, mas ter sido a sua conduta comissiva ou omissiva a causa imediata do inadimplemento. Desse modo, plausível que a responsabilização leve em conta não apenas o momento do fato gerador, mas o momento em que a conduta própria realizadora da hipótese de incidência da norma de responsabilização prevista no art. 135, III, foi cometida. Consoante se afirmou alhures, a responsabilidade tributária é composta não apenas do inadimplemento da obrigação tributária, mas também da conduta do administrador configurada como “excesso de poderes” e “infração à lei, contrato social ou estatuto”.

Não há como se admitir que o administrador responda por condutas realizadas anteriormente à sua entrada em exercício na posição de comando da sociedade limitada, porque não haverá conexão entre a conduta suscetível de sanção pela responsabilização do art. 135 e o agente a ser punido. Com isso se reafirma a pessoalidade da conduta e da responsabilidade. Isto é, o agente responde por conduta própria, identificada no caput do artigo prefalado.

Desse modo, estão intimamente relacionadas a conduta ensejadora de responsabilidade com o período de exercício de poderes de administração societária, de maneira que as condutas aludidas devem ser contemporâneas ao tempo em que os poderes de gerência estavam sendo exercidos.

---

[382] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso em Mandando de Segurança nº 45.602/CE. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 5 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 ago. 2014.

A primeira Turma do STJ[383] vem entendendo que a responsabilidade do administrador somente pode se concretizar se este exercia os seus poderes à época do fato gerador, mas não considera, efetivamente, o momento da conduta própria desse, exceto em alguns julgados, que prevê a exigência de que o administrador assim atuasse à época da dissolução irregular da sociedade, circunstância atualmente adotada pela Corte como hábil a configurar os requisitos de conduta própria previstos no dispositivo em lume.

Já a Segunda Turma do STJ[384] vem adotando a posição de que o administrador será responsabilizado se assim agisse no momento da dissolução irregular, independentemente do momento do fato gerador, posição que parece mais coerente, tendo em vista que a realização da hipótese de incidência se dá de forma objetiva e vinculada, não tendo qualquer relevância prática se o administrador exercia poderes de gerência à época da sua ocorrência ou não, até porque o fato gerador ocorre de forma independente, alheia à vontade do homem.

No que pertine ao elemento subjetivo para configuração da responsabilidade, Lete Achirica alerta que a responsabilidade tributária por atos ilícitos deve ocorrer como uma responsabilidade que exige uma certa gradação de culpabilidade, o que é consequência direta do princípio da culpabilidade em matéria de sanções tributárias. Desse modo, não deve haver responsabilidade dos administradores das sociedades mercantis em razão do mero resultado de sua atividade sem atender a conduta diligente que tenham manifestado.[385]

Segundo assevera Sacha Calmon e André Moreira, no artigo 135 não existe subsidiariedade, de modo que a responsabilidade é integral dos terceiros, liberando a sociedade. Esta será pessoal, plena e exclusiva desses terceiros, mas desde que esses procedam ***com manifesta malícia*** (*mala fides)* contra aqueles que representam, toda vez que

---

[383] Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1569844/SP. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 22 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 out. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 838.948/SC. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 15 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 out. 2016. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 856.173/SC. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 13 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1602080/SP. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 13 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 set. 2016. (Quadro 1 do APÊNDICE A).

[384] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1560768/RS. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 6 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 out. 2016. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno na Petição no Agravo em Recurso Especial nº 741.233/SC. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 15 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 out. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1594205/PR. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 13 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 set. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1610375/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 set. 2016. (Quadro 1 do APÊNDICE A).

[385] ACHIRICA, 2000.

for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.[386]

Daí se abstrai a necessidade de configuração do elemento subjetivo dolo[387] na responsabilidade tributária estabelecida no art. 135 do CTN, porquanto a voluntariedade[388] de agir com excesso de poderes, violação à lei ou ao contrato social não se subsume a uma mera negligência, imprudência ou imperícia, pois quem excede os seus poderes, tem plena ciência dos limites destes.[389]

Assim, aos sócios-administradores, segundo o art. 135, III, do CTN, será atribuída responsabilidade pelos créditos tributários mesmo quando, embora a sociedade possua recursos para adimplí-los, tenham agido de má-fé,[390] com excesso de poderes e em infração à lei ou contrato social, não os recolhendo aos cofres públicos.

Flávio Azambuja Berti, discorrendo sobre o tema, ressalta que se faz importante, para compreender os casos de responsabilidade tributária de terceiros, em especial dos sócios ou diretores da pessoa jurídica de direito privado, relembrar a regra geral da responsabilidade civil estatuída no direito brasileiro. Ele lembra que o artigo 187 do Código Civil de 2002 deixa evidente a prevalência da responsabilidade subjetiva no direito brasileiro, de modo que a exceção, a responsabilidade objetiva, é que deverá ser expressamente identificada pelo comando legal, sendo certo afirmar que o sistema de responsabilidade civil adotado no Brasil é dualista, coexistindo o subjetivo baseado na culpa, e o objetivo fundamentado no risco. Em decorrência disso, incide a regra geral sobre a responsabilidade tributária, segundo a qual cabe

---

386 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Reflexos do novo código civil no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

387 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1583690/SP. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 7 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 jun. 2016.

388 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1268688/DF. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 jun. 2016.

389 SANTOS FILHO, 2009.

390 Em sentido contrário, Daniel Monteiro Peixoto não vislumbra a existência do elemento culpabilidade na norma do art. 135, do CTN, consoante demonstra: "Voltando para o teor do art. 135 do CTN, observa-se que nenhuma referência é feita quanto à necessidade de caracterização do elemento culpabilidade, seja na modalidade culposa, seja dolosa. Na medida em que o referido preceito remete, para a integração do seu sentido, a outras normas do direito positivo, tipificadoras do fato ilícito, torna-se forçoso concluir que a exigência ou não de dolo ou culpa dependerá do tratamento dado por essas normas para que se caracterize a conduta infratora.[...] Justifica-se, assim, nossa assertiva inicial no sentido que a culpabilidade, para fins do art. 135 do CTN, é contingente: dependerá do tratamento dado pela regra tomada como ponto de apoio na caracterização da "infração de lei. *Ou ainda:* "a) presença da propriedade ilicitude: esse requisito pode ser constatado pela remissão feita, pelo caput do dispositivo, a "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"; b) ausência ou presença da propriedade culpabilidade[...]; c) presença da propriedade conduta de terceiro[...]; d) presença da propriedade resultado." Cf. PEIXOTO, 2012, p. 319 e 355.

ao responsável, com a constatação da prática de ilícito e verificação de sua culpa *lato sensu*, o recolhimento da obrigação tributária aos cofres públicos. Para ele, as hipóteses estabelecidas nos artigos 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional retratam situações de responsabilidade subjetiva, na medida em que não há especificação quanto à simples responsabilidade decorrente do risco.[391]

Sacha Calmon reforça o entendimento, ao admitir que o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, entretanto, a regra de responsabilização do art. 135, III, não é objetiva, mas sim subjetiva, e, inclusive, dolosa, pois se aferirá se a conduta perpetrada decorreu de ato voluntário do agente que administrava a sociedade. O autor continua aduzindo que para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, há o art. 134, que atribui aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar, porquanto a conduta própria é fundamental para a configuração da responsabilidade.[392]

Exige-se, portanto, o elemento dolo para a configuração da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, o qual deverá ser efetivamente comprovado por meio do procedimento hábil para tanto, conforme se verá adiante.

Destarte, impende ponderar que a pessoa jurídica ficará excluída da responsabilidade, pelos atos que o administrador praticar em seu nome com excesso de poderes, infração à lei, Contrato Social ou Estatuto, à época do vencimento dos débitos tributários. É certo afirmar, doutra banda, que o mero inadimplemento do tributo, embora também constitua ilicitude, não é suficiente para impor a responsabilidade pessoal do administrador,[393] a teor do que preleciona a Súmula 430 do STJ.

Assim, excluída a pessoa jurídica do espectro de responsabilização, somente faria sentido a responsabilização do sócio administrador, quando fosse configurada a prática dolosa do ato ilícito identificado no art. 135, consoante pontua Mizabel Derzi, para quem, não faria sentido que, em detrimento dos interesses fazendários, fosse afastado o contribuinte (pessoa jurídica) do polo passivo da obrigação, muitas vezes uma sociedade comercial de grande

---

391 BERTI, 2004.

392 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007.

393 MAUDONNET, Maria Clara. **Responsabilidade dos Administradores das Sociedades Anônimas**. 2006. 161 f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp011787.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2016.

capacidade econômica, para ser substituído por um administrador, pelo simples fato de não ter sido pago o tributo.[394]

Em suma, o não pagamento do tributo pela sociedade limitada pode ser resultado do próprio risco inerente à condução dos negócios no cenário econômico de um dado momento, resultado esse ao qual não escapa nenhum empresário.

Dessa forma, o Fisco, enquanto credor, poderá executar a pessoa jurídica pelo crédito tributário inadimplido, ainda que a sociedade esteja impossibilitada de pagar por motivos justos, mas jamais poderá responsabilizar o respectivo administrador pelo não recolhimento do tributo, quando não comprovar que o administrador agiu dolosamente, com a intenção de fraudá-lo, como intenciona o §3º, do art. 4º da Lei n.º 6.830/80.[395] Imprescindível, portanto, a comprovação, por parte do Fisco, do ilícito doloso do administrador, que pode consistir na distribuição disfarçada de dividendos ou lucros, ou na respectiva distribuição que impeça o pagamento de tributos.

> É considerado ato de má fé a destinação do numerário reservado para o pagamento de tributos, a outros fins, como a incorporação do mesmo ao capital de giro, a compra de bens diversos da finalidade da empresa, a concessão de fiança ou aval estranhos ao objeto social, a realização de operações financeiras, envolvendo riscos exagerados, a destruição ou danificação de bens que garantiriam o pagamento dos tributos, dentre outros.[396]

---

394 DERZI, Mizabel. Comentários de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

395 Por atribuir uma responsabilidade tributária direta e objetiva, sem averiguação dos requisitos impostos nos artigos 134 e 135 do CTN, bem assim por se tratar a Lei n.º 6.830/80 de lei ordinária, entendemos que esse dispositivo fere o disposto no art. 146, III, da Constituição Federal, sendo inconstitucional. §3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. **Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.**

396 MAUDONNET, 2006, p. 98.

4 ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES NA SOCIEDADE LIMITADA MEDIANTE DESCONSIDERAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA: decorrências do *jus puniendi*

4.1 O "revelar" de um instituto próprio do direito tributário: a desconsideração tributária da Personalidade Jurídica em decorrência da natureza punitiva da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN

4.1.1 Histórico, definição, pressupostos e inserção da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro

Em 1809, o Juiz Marshal, da Suprema Corte Americana, como relator do caso "*Bank of the United States vs. Devenaux*", como trata metaforicamente Maurice Wormser, "levantou o véu" da pessoa jurídica (*piercing the corporate veil*), para considerar que a condição dos sócios da empresa, como cidadãos americanos, seria suficiente para garantir que as cortes federais exercessem sua jurisdição, porquanto substancial e essencialmente, as partes do processo seriam os acionistas.[397] Nesse caso, o Juiz Marshal precisou ir além dos limites formais da pessoa jurídica, para levar em conta condições inerentes às pessoas naturais que se constituíam como sócias.

A corte proferiu sua decisão no sentido de acatar a cidadania dos acionistas, para conferir legitimidade à atuação da Corte Federal, o que representa, historicamente – ainda que não relacionado a cometimento de abuso da pessoa jurídica – o primeiro caso de desconsideração da personalidade jurídica.

O caso inglês Salomon *vs* Salomon & Co., julgado pela *High Court, Court of Appeal* e, em 1897, pela *House of Lords* britânica, frequentemente é indicado como o primeiro caso da História em que ocorreu a desconsideração da personalidade jurídica,[398]

---

[397] No original: "In 1809, Chief Justice Marshall, therefore, in order to preserve the jurisdiction of the federal courts over corporations, was compelled to look beyond the entity "to the character of the individuals who composse the corporation." The court proclaimed that "substanctially and essentially" the parties to the suit are the stockholders, and that of their several citizenships cognizance would be taken. It is not within the scope of this article to discuss the development and history os this now repudiated ruling." Cf. WORMSER, I. Maurice. **Disregard of the corporate fiction and allied corporation problems**. New York: Baker, Voorhis and Company, 1927. Reprinted in Washington, pela Beard Books em 2000. p. 45.

[398] Exemplificando, o autor Alexandre Teodoro da Silva entende que o litígio Salomon *vs* Salomon & Co representa o primeiro caso de desconsideração da pessoa jurídica, por tratar de efetiva discussão quanto ao uso indevido da personalidade jurídica e seu consequente afastamento, diferentemente do caso americano anteriormente retratado. Cf. SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade**

porque neste, conforme o julgamento[399], teria havido uso inadequado da sociedade pelo sócio Aaron Salomon.

O comerciante de couros e calçados, Aaron Salomon, teria fundado com sua esposa, no ano de 1892, Salomon & Co. Ltd, sendo que as 20.007 ações que constituiriam a sociedade seriam assim distribuídas: uma (1) para sua esposa, uma (1) para cada um dos seus cinco filhos e 20.001 para Aaron Salomon, das quais 20.000 foram integralizadas com a transferência, para a sociedade, do fundo de comércio que Aaron já possuía, como detentor único, a título individual. Aparentemente, o preço da transferência desse fundo seria superior ao valor das ações subscritas, de modo que Aron Salomon era ainda credor da Salomon & Co. Ltd, com garantia real em seu favor constituída, o que mais tarde seria objeto de discussão judicial, com a insolvência da empresa.[400]

Importante destacar que apenas a *High Court* e a *Court of Appeal* sustentaram o entendimento de que a personalidade jurídica e a pessoa natural do sócio majoritário Aron Salomon seriam um só, pois a *House of Lords*[401] reformou as decisões mantendo a separação de patrimônios entre os dois.

Vê-se, assim, que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica surgiu a partir do esforço judicial para preservar o próprio instituto da pessoa jurídica, considerando a crise de sua função[402], haja vista o crescente número de casos de fraudes envolvendo o uso inapropriado da personalidade jurídica.[403]

Jurídica no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 67. Nesse sentido, a despeito de opinião em contrário de Alexandre Teodoro da Silva, ainda que não se trate o julgado de efetiva desconsideração da personalidade jurídica por abuso dessa personalidade, a Corte americana, no caso Bank of the United States vs. Devenaux, sinalizou que, em verdade, a pessoa jurídica é apenas uma ficção legal para a realização de negócios jurídicos, de maneira que, por não existir sem a vontade dos sócios, poderia ser desconsiderada a sua personalidade para ser levada em consideração que a verdadeira parte do processo é o acionista.

399 *(House Of Lords.) Aron Salomon (Pauper) Appellant; And A. Salomon And Company, Limited Respondents. By Original Appeal. And A. Salomon And Company, Limited Appellants; And Aron Salomon Respondent. By Cross Appeal. Company - Private Company - One Man Company - Limited Liability - Winding-up - Fraud upon Creditors -Liability to indemnify Company in respect of Debts - Rescission - Companies Act 1862 (25 & 26 Vict. c. 89)ss. 6, 8, 30, 43. 1896, Nov. 16.*

400 SILVA, Alexandre Couto. **Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro**. São Paulo: LTR, 1999.

401 SILVA, 2007.

402 "Deflagrada como forma de preservar o próprio instituto da pessoa jurídica, a desconsideração da personalidade jurídica nasceu do labor jurisprudencial e doutrinário dos séculos XIX e XX, como notável reação à crise de função da pessoa jurídica. [...] Nota-se, no início da aplicação dessa teoria, antes da paradigmática obra de Rolf Serick, que os Tribunais fundamentavam suas decisões em princípios demasiadamente abstratos como os da justiça, equidade, igualdade e boa-fé." Cf. Ibid., p. 63.

403 Conforme alerta Maurice Wormser, as cortes de justiça não toleram qualquer violação aos direitos de credores por meio da utilização do véu da pessoa jurídica. "In other words, courts of law do not tolerate any attempt to hinder, delay, or defraud creditors by means of a resort to "the veil of corporate entity". Cf. WORMSER, 2000, p. 49.

Segundo Marçal Justen Filho, a teoria da desconsideração surgiu a partir da atuação jurisprudencial, porque o tema não se coloca ao nível do sistema ou da teoria, ou seja, não é cogitável aprioristicamente pelo trabalho doutrinário. Isso porque para o doutrinador, que raciocina o direito independentemente de questões concretas, se há um agrupamento personificado, a decorrência é a inconfundibilidade entre tal pessoa jurídica e seus sócios,[404] mas é no caso concreto que a questão ganha contornos mais profundos e se sente a necessidade de, episodicamente, desconsiderar a personalidade, para que haja a responsabilização de quem efetivamente se utilizou do instituto jurídico para finalidades distintas das delineadas no objeto social da pessoa jurídica.

O autor continua lembrando que a grande dificuldade, para a doutrina, reside em sistematizar essa teoria que surgiu justamente como oposição à sistematização e tenta, desse modo, construir uma ponte entre as categorias tradicionais da teoria geral do direito e o que se denomina de teoria da desconsideração da personalidade jurídica.[405]

Entre o surgimento do instituto "pessoa jurídica" e a sua crise, que culminou com a necessidade de criação e aplicação da desconsideração da pessoa jurídica, muitas décadas se passaram. A noção de pessoa jurídica refere-se ao direito romano, quando o patrimônio de agrupamentos de pessoas podia ter idêntico tratamento ao dos indivíduos nas relações com terceiros e a pessoa jurídica podia participar da vida jurídica de forma equivalente às pessoas naturais.[406]

De acordo com Flávia Geraigire Clápis, os antigos juristas, embasados em textos romanos, estabeleceram a distinção entre o *universitas bonorum* e *universitas personarum*, que consiste na distinção entre o patrimônio e a pessoa jurídica, sendo classificado de pessoa natural o ser humano e pessoa jurídica qualquer outro sujeito de direito distinto.[407]

Mas foi no final do século XVIII que o instituto passou a ser analisado cientificamente, gerando uma pluralidade de ideias e correntes sobre o seu real significado.[408]

---

404 JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

405 Ibid.

406 CHAMOUN, Ebert. **Instituições de direito romano**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1954.

407 CLÁPIS, Flávia Maria de Morais Geraigire. **Desconsideração da personalidade jurídica**. 2006. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

408 Sobre a pessoa jurídica, importante considerar a existência de duas principais correntes que pretendem explica-la, quais sejam, a teoria da Ficção e a da Realidade. A esse respeito, importante trazer o estudo realizado por Amaro Cavalcanti, que compilou as ideias em torno do assunto. Assim, para Savingy, a pessoa jurídica seria um sujeito de direitos criado artificialmente. Para ele, só o homem é pessoa real, de modo que por simples ficção há a personalidade *sui generis* que a lei atribui a outros seres diferentes, como no caso da pessoa jurídica. Assim como Savigny, Jhering e Windsheid seguem a concepção da natureza fictícia da pessoa jurídica. Doutra banda, a teoria da pessoa jurídica real foi capitaneada por Otto Gierke e explicava a pessoa jurídica assemelhando-a à existência do ser humano. Para Gierke, a pessoa jurídica é capaz de direito,

Citando Lourival Vilanova, que entende que a personalidade jurídica é um fenômeno relacional, Daniel Monteiro Peixoto identifica o "ser pessoa jurídica" enquanto relação jurídica uniplurívoca, de modo que constrói sua ideia com base na formulação hipótese-consequente que segue: a) *hipótese* – em havendo acordo de vontades entre duas ou mais pessoas ou manifestação de vontade de uma só, no sentido de constituir uma sociedade personificada, então, deve ser, b) *consequente* – a relação jurídica, na qual se encontra em um polo a pessoa constituída, sujeito autônomo de direitos, e no outro toda a coletividade, onde se encontram os sujeitos portadores do dever jurídico de respeitar essa condição.[409]

A pessoa jurídica, portanto, enquanto sujeito de direitos distinto dos sócios que a formam, na realização de atos na vida civil, deve respeitar os direitos de terceiros, sob pena de sofrer as consequências em seu patrimônio que a ordem jurídica estabelecer. Quando constatado o uso da pessoa jurídica para finalidades desvirtuadas do seu objeto social por um ou mais sócios, e no fito de preservar os direitos de terceiros, a pessoa constituída (uma verdadeira ficção) poderá ser desconsiderada para que os reais responsáveis venham a responder com seu patrimônio.

Para a teoria realista da pessoa jurídica, a desconsideração seria uma correção dos equívocos do direito. Desconsidera-se a personalidade jurídica porque não há correspondência entre a pessoa jurídica e o mundo real propriamente dito. Ela é, portanto, uma imposição necessária, instrumento indispensável quando o direito adota concepção acerca de pessoa jurídica que permite a "personificação" *indevida*. De seu turno, para a teoria da ficção, a desconsideração também é uma ficção, já que de modo efêmero, e apenas com relação a certos atos, será afastada para se responsabilizar o agente causador de danos a credores.[410]

Assim, a despeito da teoria invocada para explicar o conceito de pessoa jurídica – ficção ou realidade – a desconsideração ocorreria, isto é, independentemente da orientação filosófica nesse sentido.[411]

---

de vontade e ação, como qualquer pessoa individual. Também segue essa corrente Otto Mayer, para quem a pessoa jurídica é essencialmente igual à pessoa natural, porque o homem só possui personalidade mediante a ordem jurídica, assim como a pessoa jurídica. Cf. CAVALCANTI, Amaro. **Responsabilidade civil do Estado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1956. p. 36-99.

409 PEIXOTO, 2012.

410 JUSTEN FILHO, 1987.

411 "Com extrema felicidade, Verrucoli observou que não há um vínculo necessário entre o conceito de pessoa jurídica e o problema da desconsideração. Ao menos, não há possibilidade de resolver o problema da desconsideração a partir de uma determinada teoria acerca da natureza jurídica da pessoa jurídica. Em outros termos, queria indicar que a desconsideração permaneceria tal como posta, independentemente de adotar-se teoria da ficção ou teoria da realidade ou qualquer outra orientação filosófica para o conceito de pessoa jurídica. Verrucoli não pretendia, evidentemente, sustentar que o sentido ou a fundamentação da desconsideração seriam idênticos, independentemente da teoria adotada acerca da "essência" da pessoa

Nessa esteira, a personalidade jurídica cumpre a função de delimitar um patrimônio autônomo, como decorrência lógica da separação das subjetividades, apto à realização dos propósitos da sociedade, que não se confundem com os dos sócios ou das pessoas que em seu nome atuam. Essas diretrizes estão contidas na redação do art. 50 do Código Civil, no direito pátrio, que determina a desconsideração da personalidade quando há desvio da finalidade, isto é, não se segue o propósito social, ou confusão patrimonial, que se dá quando não está bem definida a separação patrimonial inerente à constituição da pessoa jurídica.[412]

Diversas são as construções doutrinárias que tentam explicar ou sistematizar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Informa Piero Verrucoli, que na tentativa de coibir o uso inadequado da pessoa jurídica, Haussman teria criado a teoria da soberania, que fora desenvolvida por Mossa, na Itália, segundo a qual, o acionista controlador responderia pelas obrigações assumidas e não satisfeitas pela sociedade de capitais, teoria que não teve aplicação prática,[413] mas já demonstra a necessidade de regulamentação do tema.

No intuito de teorizar o fenômeno que surgiu dos litígios e soluções judiciais, a doutrina lançou mão de expressões metafóricas, dentre elas, superação, penetração nas pessoas coletivas, abertura da concha da pessoa jurídica (*cracking open the corporate shell*), levantamento do véu societário (*lifting or piercing the corporate veil*), etc, para indicar a episódica desconsideração das diferenças entre sócio e sociedade.[414] Isto é, esses seriam uma única pessoa. Desse modo, a se constatar o uso abusivo da pessoa jurídica, a sua repressão deve se dar através da desconsideração.[415]

Para Daniel Monteiro Peixoto, a utilização exacerbada de metáforas e a falta de rigor descritivo no estudo do tema acabam por gerar insegurança jurídica quanto aos requisitos de sua aplicação, culminando na sua aplicação em diversas situações que poderiam ser categorizadas simplesmente como "responsabilização". Ele argumenta que como a técnica da desconsideração surgiu para solucionar problemas advindos das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, no direito europeu, não caberia falar em hipóteses de

---

jurídica. Seu enfoque era de que nem ficção nem realidade da pessoa jurídica excluiriam a desconsideração. Mas variaria a concepção acerca do tema, conforme a teoria adotada." Cf. JUSTEN FILHO, 1987, p. 58.

412 PEIXOTO, 2012.

413 VERRUCOLI, Piero. **Il Superamento della Personalità Giuridica delle Società di Capitali**: Nella Common Law e nella Civil Law. Milano: Giuffré Editore, 1964.

414 "A desconsideração da personalidade jurídica, denominação mais conhecida entre nós da teoria que é objeto deste estudo, é chamada na Inglaterra e nos Estados Unidos de *disregard of the legal entity.* Na Alemanha, é chamada de *Durchgriff durch die Rechtspersönlichkeit.* Na Itália, superamento della personalità giuridica. Na Espanha, *teoria de la penetración de la personalidade."* Cf. SILVA, 2007, p. 69.

415 JUSTEN FILHO, 1987.

responsabilização da pessoa jurídica, mas tão somente dos terceiros.[416] Faz-se necessário, destarte, buscar uma descrição científica objetiva para a sua aplicação correta nos casos em que realmente caiba.[417]

Levando em conta que a ausência de regra de responsabilização dos sócios levou à aplicação da técnica da desconsideração pelos tribunais, o direito se depara com a criação de um novo instituto, uma verdadeira carta na manga para aqueles que devem aplicar o direito e fazer valer os direitos de terceiros de boa-fé.

Posteriormente à aplicação dessa técnica, surgem as teorias descritivas de tal fenômeno, buscando sistematizá-lo, através da identificação de pressupostos para sua aplicação. "A 'teoria da desconsideração', nesse sentido, é posterior ao 'fenômeno da desconsideração' e aparece como empenho de descrição, pelo método indutivo, da experiência dos tribunais".[418]

Entretanto, não se pode deixar de observar que a desconsideração comporta diversos graus e modalidades, a depender da variabilidade de fenômenos que podem ser enquadrados nas hipóteses que dão causa à desconsideração. Nesse contexto, essa técnica não pode ser tomada como um fenômeno "absoluto", nem se pode pretender revelar "o que é", objetivamente, a desconsideração, porque ela possui contornos distintos a depender do ramo do direito a que se refere e a depender da situação. Para tornar didático o raciocínio, mister trazer as categorias de desconsideração identificadas por Marçal Justen Filho, que distingue-nas de acordo com as variações reputadas cabíveis em termos de intensidade e extensão.

> Seriam elas: 1. desconsideração total e genérica; 2. desconsideração total e seriada; 3. desconsideração total e unitária; 4. desconsideração média e genérica; 5. desconsideração média e seriada; 6. desconsideração média e unitária; 7. desconsideração mínima e genérica; 8. desconsideração mínima e seriada; e 9. desconsideração mínima e unitária.[419]

Há que se fazer menção, ainda, a duas subdivisões do tema na doutrina, em teoria maior e menor da desconsideração, que se diferenciam em virtude da maior ou menor quantidade de requisitos a serem levados em consideração para tanto. No caso da "teoria

---

416 PEIXOTO, 2012.

417 "Necessário, deste modo, proceder a um atalhamento da elipse metafórica, em busca de uma descrição o mais objetiva possível. Devemos advertir, todavia, que as metáforas impregnam de maneira decisiva o discurso científico-jurídico, bastando lembrar que os próprios termos "interpretação", "incidência", "personalidade" e tantos outros possuem origem metafórica. Todavia, para que esses termos, inicialmente metafóricos, pudessem ser utilizados com a função descritiva típica do discurso científico, tiveram de sofrer uma sorte de depuração semântica. Sobre esse processo de tentativa de objetivação, metaforicamente descrito como "vida e morte das metáforas". [...] Assim, do mesmo modo que o vocábulo "personalidade", quando incorporado ao discurso jurídico, foi se despregando do seu caráter metafórico, passando a ser visto como designativo de uma relação jurídica ou de um feixe de relações jurídicas, torna-se necessário descrever o "levantamento do véu da pessoa jurídica" em função de conceitos jurídicos fundamentais." Cf. Ibid., p. 267-268.

418 Ibid., p. 269.

419 JUSTEN FILHO, 1987.

maior", aduz Fábio Ulhoa Coelho, que em consequência da importância fundamental da personalização das sociedades empresárias, tenta-se proteger o instituto, de forma que a desconsideração terá natureza excepcional e episódica, na qual a inexistência de fraude exclui a sua aplicação. Já pela "teoria menor", que tem como pressuposto o simples desatendimento do crédito titularizado perante a sociedade, em razão da insolvabilidade ou falência, essa circunstância é bastante para se responsabilizar o sócio. Ela equivale, em outros termos, à eliminação do princípio da separação entre a pessoa jurídica e seus integrantes.[420]

Difícil é conseguir encontrar um conceito unitário de desconsideração que sirva a todos os fatos identificáveis como passíveis de aplicação da técnica, porquanto, conforme se verá, será revelada a partir de enunciados normativos ínsitos às diversas áreas do conhecimento jurídico.

Essa pluralidade de categorias demonstra, assim, que, a depender da intensidade e extensão da confusão patrimonial e do desvio de finalidade perpetrados, caberia um adensamento diferenciado nos meandros da personalidade jurídica. Cabe, em cada caso, ao julgador, analisar em que medida ela deverá ser aplicada.

Essencialmente, o evento impeditivo dos fins sociais será fundamento basilar à desconsideração, porquanto deverá consistir em circunstâncias que tornem incompatíveis o ordenamento jurídico e o resultado a que se atingiria, através da utilização da pessoa jurídica. Seria plausível admitir que a desconsideração esteja calcada em abuso da personalidade jurídica, entretanto, ela se constitui numa categoria muito mais ampla que abrange inúmeras hipóteses, muitas das quais não possuem qualquer referência com hipóteses de simulação ou de fraude contra credores, como nos casos de responsabilização conjunta de grupo societário em direito do trabalho, *e.g.*[421]

De seu turno, Wormser pondera que não pode haver imunidade para a infração dos institutos legais através de seus próprios instrumentos, pois a corporação societária, como uma entidade, não pode ser capaz de criar uma combinação com ela mesmo, mas seus sócios individuais devem, ao controlá-la, criar uma combinação de confiabilidade que a irá revestir, e, responsabilizar-se por essa.[422]

---

[420] COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenação). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 265-266.

[421] JUSTEN FILHO, 1987.

[422] Tradução nossa. No original: "*There can be no immunity for evasion of the policy of the State by its own creations. The Corporation, as an entity, may not be able to create a trust or combination with itself, but its individual shareholders may, in controlling it, together with it, create such trust or combination that will constitute it, with them alike guilty*." Cf. WORMSER, 2000, p. 74.

Rolf Serick, de seu turno, parte do pressuposto de que a desconsideração é uma reação à crise de função da pessoa jurídica, o que não deixa de fazer sentido, uma vez que os tribunais passaram a adotá-la para coibir que se cometessem abusos por meio de tal instituto. Serick funda a sua teoria no elemento intencional, em que a fraude ou abuso do direito pelo sócio estaria intimamente relacionada ao desvio de finalidade social.[423]

O elemento subjetivo como pressuposto da desconsideração da personalidade jurídica pode fazer sentido em alguns ramos. No âmbito do direito tributário, o qual interessa para fins desse trabalho, verificou-se que a responsabilidade dos sócios administradores dependerá da aferição do elemento subjetivo, de modo que é possível se dizer que, constatando-se que o sócio-administrador extrapolou os poderes que lhe eram inerentes por força de delegação do contrato ou estatuto social, vindo a infringí-lo e, em consequência, à lei, não se levará em conta o seu dolo de fraudar, mas se a sua conduta estava dotada de voluntariedade.

Existem, ainda, as teorias objetivas do abuso de direito, para as quais, segundo Alexandre Teodoro da Silva, o elemento subjetivo é irrelevante. Essas se dividem em duas correntes: a do destino econômico, defendida por Sailelles, que preconizava que o ato abusivo é o ato que ultrapassa as condições normais de seu exercício; e a da finalidade social do direito, defendida por Josserand, para quem a infração de regras sociais no exercício de determinado direito subjetivo pelo seu titular consistiria em abuso de direito.[424]

É inegável a relevância do abuso de direito enquanto instituto jurídico a ser considerado no procedimento de desconsideração. Difícil que se consiga afastar a sua pertinência quando se busca verificar os pressupostos da técnica da desconsideração, porquanto o próprio Código Civil de 2002, em seu art. 50, preleciona, nas entrelinhas, a necessidade de sua constatação, ao estabelecer o "desvio de finalidade" como imprescindível à desconsideração. O desvio de finalidade social nada mais é do que a utilização indevida da personalidade jurídica, desvirtuando-a de seus propósitos, isto é, exercício de direito subjetivo fora das regras legais. Traduzido, portanto, o abuso de direito.

Um outro ponto que se deve tocar é que não se deve restringir a desconsideração da personalidade jurídica aos casos em que a sociedade tem um ou poucos sócios-administradores, pela facilidade de se confundirem os patrimônios, nem deve ser maior a probabilidade que isso aconteça pelo simples fato de haver um sócio. Por isso, a aferição dos

---

423 SERICK, Rolf. **Apariencia y realidad em las sociedades mercantiles**: el abuso de derecho por media de la persona jurídica. Barcelona: Ediciones Ariel, 1958.

424 SILVA, 2007.

pressupostos deve se dar em cada caso e independentemente da quantidade de sócios de cada pessoa jurídica.

Maurice Wormser menciona que algumas cortes americanas decidiram que a sociedade não deveria ser reconhecida como um ente separado quando as cotas sociais são propriedade de apenas uma pessoa. Insistiu-se nisso, especialmente na Suprema Corte do Estado de Maryland, que quando uma pessoa possui todas as cotas da corporação, ela, naturalmente, é a proprietária de toda a sociedade, tornando-se, por conseguinte, a própria corporação. Essa é uma visão minoritária, embora obviamente as cortes estejam mais suscetíveis a levantarem o véu da pessoa jurídica quando apenas uma pessoa possui todas as cotas da sociedade, mas elas não fazem isso pura e simplesmente pelo fato de se tratar de uma companhia de uma pessoa só, mas porque, nesses casos, somando todas as circunstâncias que lhes são inerentes, constata-se que essa única pessoa toma todas as decisões sozinha.[425]

Esse é um argumento plausível, porquanto, se resta constatado o desvirtuamento das finalidades sociais capaz de lesar credores, e tendo em vista a existência de apenas um sócio na sociedade, que toma todas as decisões, as circunstâncias devem levar a crer que por obra desse mesmo, o abuso de direito se concretizou, autorizando a desconsideração da personalidade jurídica.

No que tange ao regramento da desconsideração da personalidade jurídica no Brasil, Marçal Justen Filho aduz que uma das primeiras regras sobre a matéria foi a do art. 135 da Lei 5.172, conforme vinha sendo aplicado pelos juízes. Para ele, a regra do art. 135 do Código Tributário Nacional não teve origem nas concepções indicadas como teoria da desconsideração da personalidade jurídica, tanto é que a regra dispõe não só acerca de sociedades personificadas como também abrange outras situações totalmente distintas, como no caso dos mandatários, prepostos e empregados previstos no inciso II.[426]

A despeito dessa linha de pensamento, consoante se desenvolverá adiante, o procedimento da desconsideração da personalidade jurídica ressoa do mencionado

---

425 "*A few courts have argued that a Corporation should not be recognized as a separate entity when its stock is owned wholly by one person. It has been insisted, especially in the Supreme Court of Maryland, that when one person owns all the shares of stock of a corporation, he, by virtue of such ownership, becomes the owner of the corporate property, may sell and dispose of it, if he chooses to do so, and, in short, becomes the Corporation. This, however, is a minority view and has met with little favor. It is true that courts will be more apt to Pierce the veil of corporate entity where one person owns all the corporate stock, but they do this in such cases not because it is a one-man company, not because there is but one shareholder, but because the other circumstances of the case make such action imperative. The writer submits that in practically every case of a one-man Corporation where the veil of entity was brushed aside, the same result would have followed had there been a Thousand stockholders, or ten thousand. [...] What is meant is this: that simply because a company is reduced in number to one or two, or a very few, stockholders, does not warrant for a single instant, per se, the disregard of the corporate entity*." Cf. WORMSER, 1927. p. 79-80.

426 JUSTEN FILHO, 1987.

dispositivo, em seu sentido amplo, porquanto a pessoa jurídica, efetiva realizadora da obrigação tributária, dará lugar aos seus responsáveis, quando presentes os requisitos previstos no enunciado normativo prefalado.

Indica-se, ainda, a título de exemplo, dispositivos como o art. 2º, §2º, da CLT, ou mesmo o Código de Defesa do Consumidor como hipóteses legais presentes no direito brasileiro sobre o tema, além do previsto no Código Civil de 2002.

Rubens Requião, no artigo que inaugurava a discussão sobre o tema no Brasil, aponta exemplos de previsão legal para a desconsideração, como no caso do art. 350 do Código Comercial, o art. 167 do Decreto-lei 2627, de 1940, ou os artigos 121 e 122 da Lei de Sociedade por ações.[427] Suas ideias, é bem verdade, estavam pautadas no abuso de direito como fundamento hábil a autorizar a desconsideração, mas de lá para cá, essa teoria foi bastante discutida e passou por evoluções.

O Código de Defesa do Consumidor, por sua vez, consagrou em seu art. 28 o rótulo da desconsideração, mas, equivocadamente, segundo alerta Daniel Monteiro Peixoto, empregou descrição inerente a variadas técnicas de responsabilização em benefício do consumidor.[428]

De modo geral, e seguindo o salutar aconselhamento de Daniel Monteiro Peixoto,[429] em sua obra, em vez de tentar, em vão, buscar identificar o correto emprego do termo ou mesmo atribuir a condição de categorização equivocada às mais diversas formas de desconsideração da personalidade jurídica indicadas pela doutrina e jurisprudência brasileiras, talvez melhor compreender que a desconsideração pode ser observada sob um prisma amplo, no qual cabem, como se desenvolverá nos próximos pontos, a aferição da responsabilidade, como no caso da tributária prevista no art. 135, III, do CTN.

Destarte, e com base na função social da propriedade, prevista no art. 5º, XXIII, CF, e, art. 170, III, CF, deve-se resguardar e proteger a função social da empresa, fundamento constitucional bastante à repressão das formas de abuso da personalidade jurídica,[430] de modo que o direito brasileiro legitima, por meio dos seus diversos instrumentos legislativos, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Passar-se-á a analisar, adiante, em que medida ela pode ser utilizada no direito tributário, e, especialmente, qual a sua relação com a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN.

---

427 REQUIÃO, 2002.
428 PEIXOTO, 2012.
429 Ibid.
430 SILVA, 2007.

4.1.2 A tensão doutrinária quanto à aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica ao Direito Tributário

> A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça voo para ir à caça do 'fato gerador'.[431]

Lançadas as bases para a formação de uma teoria da desconsideração da personalidade jurídica, advindas de uma necessidade judicial de se fazer justiça, para alcançar os bens de quem realmente teria lesado credores, mister analisar a sua aplicabilidade no direito tributário, porquanto existem dúvidas quanto ao seu alcance a este ramo.

Citando Alfredo Augusto Becker, não se pode olvidar que o direito é um só, de modo que "uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito".[432]

Salutar continuar com Becker para se lembrar que "não existe um legislador tributarão distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial", eis que os diversos ramos jurídicos não constituem compartimentos estanques,[433] sendo partes de um único sistema jurídico, de maneira que qualquer regra jurídica terá validade sobre todo aquele sistema, ao que se convencionou denominar de "cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico".[434]

É razoável afirmar que o legislador tributário pátrio até teve a sensibilidade de elaborar um dispositivo que levasse em consideração as normas e conceitos criados no direito privado, como forma de conferir unidade ao sistema jurídico, que foi o art. 110 do Código Tributário Nacional,[435] mas, infelizmente, não são poucos os juristas que costumam distanciar o direito tributário da teoria geral do direito, como que numa tentativa de lhe conferir *status*

---

431 BECKER, 1998, p. 115.

432 Ibid., p. 123.

433 Alfredo Augusto Becker se preocupa com a falta de sensibilidade do jurista ao manejar conceitos da ordem jurídica: "A falta da supra indicada sensibilidade específica (atitude mental jurídica) em manejar o instrumento delicado que é direito positivo, em especial o Direito Tributário, tem – no passado e no presente – produzido cacofonias doutrinárias que dilaceram os tímpanos do jurista. [...] No presente, a ausência da indicada sensibilidade específica continua a engendrar, com catedrática gravidade, teses tributárias pseudo-jurídicas cujo empirismo larvar confrange o jurista." Cf. Ibid., p. 15.

434 BERLIRI, Antonio. **Principio di diritto tributario**. Milano: Giufrée, 1952. v. 1. p. 64 apud Ibid., p. 122.

435 Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

de ramo superior, porque a Constituição teria imputado à lei complementar a criação de vários de seus institutos.

Tathiane Piscitelli alerta que o artigo 110 do CTN tem dois destinatários diversos: um seria o legislador infraconstitucional, que não pode ampliar termos, conceitos e definições de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competência tributária, e o outro, o julgador, que ao avaliar a validade constitucional de um tributo deve ter em mente esse mesmo respeito aos conceitos de direito privado utilizados pelo legislador constituinte.[436]

Em face disso, questiona-se se existiria uma submissão da Constituição ao direito privado. Em contrapartida, observa-se que o próprio art. 110 menciona que a impossibilidade de alteração se refere aos conceitos e formas incorporados ao texto constitucional, seja de forma expressa ou implícita, de modo que somente faz sentido falar em respeito aos institutos de direito privado porque a Constituição os incorporou por ocasião da delimitação da competência tributária.[437] Outrossim, não é demais lembrar que grande parte dos institutos a que se refere o direito privado fazem parte de um ramo que serve a todos os outros, denominado de teoria geral do direito, dentre eles a definição de pessoa natural, domicílio, etc.

Não há, portanto, qualquer inconsistência interpretativa em se respeitar os modelos jurídicos de direito privado instituídos e incorporados pela Constituição, porque, em verdade, privilegia-se a incorporação de conceitos desenvolvidos pela teoria geral do direito ao longo dos tempos,[438] sendo de bom alvitre aduzir que esse diálogo das fontes provocado pela Constituição entre o direito tributário e o direito privado é fundamento válido à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica ao direito tributário.[439]

---

436 PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Os conceitos de direito privado como limites à interpretação de normas tributárias: análise a partir dos conceitos de faturamento e receita. In: PAULA JÚNIOR, Aldo de et al. **Direito tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010.

437 Ibid.

438 A esse respeito, merece destaque a observação de Tathiane Piscitelli sobre o tema: "A partir disso, deve-se dizer então que uma decisão judicial que desconsidere um conceito de direito privado para ampliar o rol das competências tributárias, possivelmente não será uma decisão justificada, já que, de plano, falhará no teste da consistência e da coerência. O desprezo aos institutos de direito privado pode levar, em princípio, à produção de decisões contraditórias com o ordenamento jurídico e, ainda, decisões passíveis de ofenderem os valores constitucionais especificamente vinculados à distribuição das competências tributárias e, assim, à garantia da autonomia política dos entes da Federação. De outro lado, é importante ressaltar que essas considerações não pretendem conduzir à conclusão de que tais conceitos seriam imutáveis, o que sugeriria uma postura conservadora perante o direito. Deve-se ter claro que, caso o julgador entenda por bem estabelecer uma nova definição e, assim, modificar o sentido usualmente aceito de um dado instituto, terá ele que argumentar pela coerência e consistência desse novo entendimento em face do ordenamento jurídico; terá ele que apresentar as razões do porquê essa decisão apresenta-se como a mais adequada e correta à resolução do caso concreto. Caso tal não seja possível, estar-se-á diante de uma decisão válida, porém não justificada." Cf. PISCITELLI, 2010, p. 1235-6.

439 "Para entender melhor o diálogo das fontes do direito privado e do direito tributário, diante da conjectura de complementaridade na qual se insere a teoria da desconsideração, deve-se, sobretudo, ponderar sobre o

Nesse sentido, conforme a conclusão de Alexandre Teodoro da Silva, a fraude à lei, o abuso de direito e a simulação, devem se aplicar a todos os ramos do direito, por se tratar de problemas de infração ao ordenamento jurídico. Esse mesmo raciocínio deve ser usado para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, ainda que não exista dispositivo expresso que a discipline, porque o Direito, ora personificado em nome de suas instituições, deve cuidar do enfrentamento leal e uniforme à violação de seus institutos.[440]

Alexandre Teodoro da Silva chega a argumentar, inclusive, que o art. 50 do Código Civil teria caráter de regra geral de direito, aplicando-se a todos os ramos, tendo em vista que o abuso do direito à personalidade jurídica, espécie do gênero *abuso de direito*, também deve ser reprimido, de maneira que essa regra vale para todo o sistema jurídico.[441]

Marçal Justen Filho, por sua vez, aduz que a averiguação da necessidade de expressa previsão normativa acerca da aplicação e dos pressupostos da desconsideração depende de uma prévia análise do campo de que se cogitar, não sendo possível formular uma resposta positiva ou negativa válida para todos os ramos do direito. Com isso, ele sustenta, não se pretende uma compartimentalização do direito em ramos autônomos, o que, ao seu ver, seria absurdo, porque o direito é um conjunto de normas e de princípios entre si interligados. Mas em sua visão, existem princípios e normas diversas e distintas regendo essas "regiões" do ordenamento jurídico.[442]

Essa visão parece fazer sentido, porque, não fosse assim, não haveria necessidade de se subdividir o direito em ramos autônomos, cada um com seus princípios. Por mais que

---

alcance dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. É importante salientar que tais dispositivos assumem especial relevo na aplicação da teoria da desconsideração no direito tributário, pois, no que tange à sua interpretação, nota-se que apenas inexiste liberdade do legislador tributário para alterar institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para limitar ou definir competências tributárias. No mais, a lei ordinária de direito privado deverá preceder a lei tributária quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, sem prejuízo, no entanto, de a lei tributária modificar-lhes os efeitos tributários." Cf. SILVA, 2007, p. 155.

440 Ibid.

441 "Nesse sentido, reconhece-se como injustificável a argumentação de imprimir certas restrições à desconsideração da personalidade jurídica, pois essa teoria se aplica a quaisquer ramos da Ciência Jurídica, mesmo que não exista regra expressa que a contemple. É claro que, para que isso aconteça, deve haver prova cabal da ocorrência de abuso à personalidade da pessoa jurídica, ou pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Dessa forma, parece correto dizer que o legislador brasileiro, sabedor do caráter subsidiário do Código Civil, resolveu estabelecer, em seu art. 50, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, para que esta tomasse evidente contorno de regra geral. [...] Da mesma forma que a repressão ao abuso de direito é uma figura jurídica pertencente à classe da Teoria Geral do Direito, referendando a unidade e complementaridade sistêmicas, o abuso do direito à personalidade jurídica, espécie do gênero *abuso de direito*, também deve ser reprimido, considerando-se essa regra como válida ao longo de todo o sistema jurídico. Ou seja, onde houver abuso da personalidade jurídica, esta deve ser desconsiderada, com o escopo de se alcançar os normais efeitos das regras jurídicas que foram contornadas." Cf. Ibid., p. 95 e 145.

442 JUSTEN FILHO, 1987.

consideremos que o direito é um todo, sobre o qual a teoria geral do direito irradia seus feixes de luz, não há como desconsiderar que a Constituição, que define um dado sistema jurídico, é responsável por delinear a forma como cada instituto irá se comportar naquele contexto sub-sistêmico. Exemplo clássico disso é a responsabilidade civil, que possui aplicações distintas no direito civil e no direito administrativo. Por mais que seus princípios sejam os mesmos, existirão regras específicas inerentes a cada ramo, que orientarão o caminho do intérprete.

Consoante se delineará a partir do ponto seguinte, poder-se-á perceber em que consiste a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. Já se pode adiantar pela plausibilidade de sua aplicação, mas não simplesmente com base em uma norma geral irradiada a partir do Código Civil, mas porque o próprio direito tributário apresenta a sua base legislativa para a abstração da norma específica aplicável.

Não é possível se afastar do comando constitucional, conforme já se asseverou em capítulo anterior, que determina caber à lei a definição precisa da hipótese de incidência (*fattispecie)* tributária e a determinação do sujeito passivo. Contudo, ao contrário do que afirma Marçal Justen Filho,[443] isso não é capaz de excluir a incidência da teoria da desconsideração no direito tributário, justamente porque se pode identificar, dentro do Código Tributário Nacional, enunciado que a determina.[444]

No direito brasileiro já houve previsão expressa de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, consoante se denota do Dec.-lei 1.598, de 1977, que ao dispor sobre distribuição disfarçada de lucros (art. 60 e ss.), teve em vista negociações entre a pessoa jurídica e seu acionista controlador, estabelecendo que a negociação realizada entre eles, traduzindo benefícios para o último em detrimento daquela, corresponderia à distribuição disfarçada de lucros e propiciaria a incidência de consequências rigorosas.[445]

---

[443] Para Justen Filho, a previsão constitucional de exigência de lei para definição do sujeito passivo e hipótese de incidência já excluiria, desde logo, a aplicação da teoria da desconsideração sem autorização legislativa, conforme aduz no trecho a seguir: "O legislador necessita, assim, prever a hipótese da disfunção, tipificá-la (através de modelos fechados) e determinar a desconsideração. Assim, não se admite a desconsideração, no direito tributário, sem prévia previsão legislativa. Caberá à lei autorizar a desconsideração, como também definir os pressupostos de sua incidência." Cf. Ibid., p. 108 e 116.

[444] A esse respeito, importante mencionar a lição de Heleno Taveira Torres: Se é certo que não se tem qualquer dúvida sobre a aplicação de leis especiais que assim possam dispor em determinado caso específico, as chamadas regras gerais antielusivas, que trazem a previsão de um dado pressuposto (abuso de direito, fraude à lei, abuso de formas ou equivalente), para obter o efeito de *lifting the corporate veil* ou *disregard of the legal entity*, sofrem muitas resistências e precisam respeitar limites que o próprio ordenamento contempla, mormente no direito brasileiro, em vista da analiticidade da Constituição em matéria tributária. Cf. TORRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005a. p. 58.

[445] JUSTEN FILHO, 1987.

Tempos depois, o Decreto-lei 2.065, de 1983, ampliou a previsão, para abranger não apenas as operações entre companhia e acionista controlador, mas também aquelas envolvendo qualquer tipo de sociedade e seu sócio-controlador.[446] Esses preceitos, contudo, seriam desnecessários em vista do que já dispõe o Código Tributário Nacional, como fonte legítima à abstração da norma perquirida, conforme se verá adiante.

Destarte, embora se entenda pela necessidade de previsão legislativa no que pertine à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, esta se legitima pela presença de normas contidas no Código Tributário Nacional que estabelecem os seus pressupostos, sendo que a revelação dessa norma somente é possível a partir da conjugação das regras tributárias, mormente as constitucionais, com os preceitos da Teoria Geral do Direito, que, de seu turno, prevê regras repressivas ao abuso do direito e da personalidade jurídica.

Merece relevo, nesse contexto, invocar o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN:

> A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.[447]

Heleno Taveira Torres propõe a aplicação da teoria da desconsideração com fundamento numa interpretação conjunta de tal dispositivo com o art. 50 do Código Civil.[448] Para ele, como o art. 116 não estabelece qualquer pressuposto substantivo, a desconsideração deverá seguir os parâmetros orientados pelo art. 50, quais sejam, o desvio de finalidade e a confusão patrimonial.

Alexandre Teodoro da Silva, de seu turno, interpreta a conjugação dos dispositivos como uma expressão da teoria do diálogo das fontes, que representa a explicação da unidade do sistema jurídico, analisada sob o enfoque das relações entre os diversos ramos do Direito.[449]

---

[446] "A peculiaridade encontrada nesse caso está em que a regra não previu a necessidade de que o acionista controlador fosse *sócio* da sociedade cuja personalidade é objeto da desconsideração. Basta, para o decreto-lei referido, que o controlador tenha, "direta ou indiretamente, interesse". O pressuposto básico dessa hipótese de desconsideração da personalidade societária é a existência de controle. A isso se adicionam três requisitos, a saber: a) a prática de um negócio indireto, através do qual se propicia disfarçadamente uma transferência de riqueza da sociedade controlada para o sócio controlador; b) a interposição de uma sociedade personificada entre a pessoa da sociedade e a pessoa do sócio controlador; e c) a existência de um interesse, direto ou indireto, do sócio controlador na sociedade intermediária." Cf. JUSTEN FILHO, 1987, p. 113.

[447] BRASIL. Lei nº 5.172, não paginado.

[448] TORRES, 2005a.

[449] SILVA, 2007.

Salutar admitir, a essa altura, que o art. 116 do Código Tributário Nacional representa a concreta expressão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro, e, como tal, é fundamento legítimo para a sua aplicação pelos tribunais.

Douglas Yamashita afirma, por sua vez, que existe uma relação de coerência teleológica e de complementaridade entre a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN com os arts. 50 e 187 do CC, contrariando o entendimento de que o referido art. 116 se refere apenas à repressão da simulação no direito tributário.[450]

Isso porque, mesmo antes da previsão expressa do parágrafo único do art. 116 do CTN (que veio a ser inserido com o advento da Lei Complementar (LC) n.º 104, de 2001), a simulação, a fraude à lei e também o abuso do direito já eram reprimidos no direito tributário, por serem regras pertencentes à Teoria Geral do Direito.[451]

Na realidade, a desconsideração da personalidade jurídica trata do afastamento episódico da personalidade pela autoridade fiscal, que não cuidará de invalidar o ato, mas afastar a eficácia do ato fundador da pessoa jurídica para poder cobrar o crédito fiscal. Desse modo, consoante o próprio texto do dispositivo em lume, notando a autoridade administrativa a existência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, poderá desconsiderá-los e efetuar o procedimento de autuação para fins de resgate dos valores referentes ao tributo não pago.

Sendo assim, a autoridade fazendária não está autorizada a decidir pela invalidade do ato abusivo de direito privado, restando-lhe apenas a declaração de ineficácia para os respectivos fins tributários, sendo certo que cabe o ônus da prova à autoridade administrativa, que deverá, fundamentalmente, comprovar a ocorrência da simulação, abuso de direito ou fraude à lei, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por força do comando do art. 142, *caput*, do CTN.[452] Nesse caso, a desconsideração da personalidade jurídica deverá levar em conta a finalidade de se esvair do pagamento do tributo e ser realizada, ainda, em consonância com as garantias de ampla defesa e contraditório.

Portanto, não pairam dúvidas que o art. 116 do CTN trata do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, restando analisar se também o art. 135 refere-se a tal teoria e em que medida, tema sobre o que se debruçará este trabalho no ponto seguinte.

---

[450] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: planejamento tributário: limites à luz do Abuso do Direito e da Fraude à lei. São Paulo: Lex, 2012.
[451] SILVA, op. cit.
[452] Ibid.

Em suma, há pertinência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro, seja porque o abuso de direito deva ser reprimido, seja porque a violação ao direito de arrecadar do Estado viola não apenas o Fisco de per si, mas toda a sociedade, que deixa de dispor de numerário para a consecução dos misteres prestacionais do aparato estatal.

A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário representa, por um lado, o alcance dos verdadeiros responsáveis pelo inadimplemento da obrigação tributária, e, por outro, sustentado no princípio da procedimentalização do instituto, a garantia de ampla defesa e contraditório, seja no processo administrativo ou judicial, consoante se desenvolverá adiante.

4.1.3 Responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN como forma peculiar de desconsideração da personalidade jurídica

Conforme ressalta Betina Grupenmacher, a percepção relativa às hipóteses do art. 135 do Código Tributário Nacional como consolidação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro não é unânime na doutrina, porquanto há quem entenda que as hipóteses do art. 135 denotam a responsabilidade pessoal, que se operam independentemente de desconsideração da personalidade jurídica,[453] como o professor Paulo César Conrado.[454]

Nessa toada, para essa parte da doutrina, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no Código de Processo Civil, não teria aplicação no âmbito do Direito Tributário, ao menos em relação às hipóteses descritas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, quais sejam: infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, quando praticadas para desencadear o nascimento da relação jurídica tributária.[455]

Para Alexandre Teodoro da Silva, enquanto a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi formulada como resposta ao abuso de direito à personalidade jurídica, a responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado dá-se de forma direta, por atos por estes realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.[456] Contudo, essa concepção não leva em consideração que a responsabilização do administrador da sociedade se dá a partir da conjunção de requisitos que deverão ser comprovados para a sua constatação, de modo que a dita responsabilidade direta,

---

[453] GRUPENMACHER, 2015.
[454] CONRADO, 2015.
[455] GRUPENMACHER, op. cit.
[456] SILVA, 2007.

como mencionada pelo autor, necessita de um procedimento de verificação, sendo despicienda essa distinção, por ora.

Paulo César Conrado compreende que a responsabilidade decorrente da desconsideração *stricto sensu* seria uma espécie do gênero responsabilidade civil patrimonial, em que não se indica um novo legitimado passivo na execução fiscal, mas se efetua técnicas de constrição judicial sobre bens de terceiros que assim respondem por terem cometido uma das condutas presentes no art. 50, como confusão patrimonial ou desvio de finalidade.[457]

Nessa hipótese, a desconsideração da personalidade jurídica não seria capaz de imputar a responsabilidade pessoal a terceiros, de modo que eles sequer participariam da relação processual, sendo que seus bens serviriam à satisfação do crédito em substituição aos bens da pessoa jurídica executada.

Entretanto, em que pese a maestria do raciocínio empreendido, toda responsabilidade imputada em direito tributário é patrimonial, pois ainda que a responsabilidade refira-se à pessoa do sócio, o tributo sempre recairá sobre o patrimônio da pessoa.

Desse modo, a visão estritamente processual do tema restringe a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica como consentânea com a responsabilidade pessoal prevista no art. 135. Em verdade, ao se redirecionar a execução fiscal aos bens dos sócios, estar-se-á lhes atribuindo responsabilidade pessoal, uma vez que terão que constituir procurador para desconstituir a constrição judicial em seu nome.

Portanto, o efeito prático é o mesmo, de modo que essa compreensão não exclui o fato de que a responsabilidade oriunda da desconsideração da personalidade jurídica esteja completamente apartada da responsabilidade pessoal advinda diretamente do comando do art. 135. As obrigações tributárias sempre serão revertidas em obrigações de pagar, recaindo, por consequência, no patrimônio dos sócios e não na pessoa dos sócios.

Isso porque não existe responsabilidade tributária que recaia, efetivamente, sobre a pessoa do sócio, porque este não será, pelo menos na esfera tributária cível, punido com a restrição de sua liberdade, mas tão somente, com o seu patrimônio.

Casos há, contudo, em que se aplica efetivamente o entendimento de Paulo César Conrado, conforme se verá adiante.

Discutindo a questão sob o ponto de vista da responsabilidade tributária, Daniel Monteiro Peixoto nos leva a dois questionamentos:

---

[457] CONRADO, 2015.

> i) em que medida se pode afirmar que os preceitos de responsabilização pelo crédito tributário, inscritos no Código Tributário Nacional, cuidam de 'desconsideração da personalidade jurídica?'; ii) é possível a aplicação do preceito genérico de desconsideração, inscrito no art. 50 do CC, para fins de responsabilizar o administrador pelos débitos tributários originados em face da pessoa jurídica?[458]

Os quais tentar-se-á responder a partir de agora.

Em verdade, existe um instituto jurídico implícito no Código Tributário Nacional que, embora seja objeto de discussão doutrinária, nunca foi enxergado a partir de uma ótica própria no direito tributário, que é a desconsideração da personalidade jurídica. Assim, entendemos que esse instrumento deve ser revelado como tal, e ser denominado ***desconsideração tributária da personalidade jurídica***, que, assim como a desconsideração da pessoa jurídica aplicada no âmbito do direito privado, tem seus contornos próprios e elementos para, desconsiderando a personalidade jurídica do contribuinte (no caso a sociedade limitada), alcançar os bens do responsável tributário, *in casu*, o sócio-administrador.

Segundo preconiza Marçal Justen Filho, o resultado fraudulento é o mote essencial à utilização da teoria da desconsideração. Assim, somente deve haver a desconsideração da personalidade jurídica se for concretizado um resultado fraudatório ao direito do Fisco de obter o pagamento do tributo, e isso corresponde à hipótese de responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN, como visto anteriormente. A desconsideração, e, em consequência, a responsabilidade pessoal tributária do sócio administrador não é só um resultado considerado em si mesmo, como decorrência de atuação indevida ou ilícita. Isto é, não haverá desconsideração em todo e qualquer caso em que o sócio atuar de modo ilícito ou abusivo – mas somente se tal ilicitude ou abuso forem aptos a provocar a fraude a direito alheio, sanável exclusivamente pela via da desconsideração.[459]

Assim, o instituto tributário revelado no âmago do Código Tributário Nacional, mormente nas hipóteses do art. 134, VII e 135, III, utiliza o princípio básico inerente à desconsideração da personalidade jurídica, mas possui suas próprias características, como numa forma de incorporar o conceito da teoria geral do direito, mas lhe dar a sua peculiar aplicação.

Alcides Jorge Costa indica as formas de relacionamento entre o direito tributário e o direito privado, repartindo-as nas seguintes hipóteses:

> i)recepção expressa, quando a lei tributária acomoda conceitos, institutos e formas de direito privado tal como estão dispostas nesse ramo; ii) recepção implícita, quando a lei menciona conceitos e institutos de direito privado; iii) alteração

[458] PEIXOTO, 2012, p. 265.
[459] JUSTEN FILHO, 1987.

> explícita, nas hipóteses em que o legislador modifica os conceitos, institutos e formas, dando-lhes nova roupagem; e, finalmente, iv) uma aplicação analógica das normas de direito privado, quando exista uma lacuna no sistema de direito tributário, tratando-se de um problema de interpretação, a ser resolvido caso a caso.[460]

Heleno Taveira Torres, de seu turno, enfatiza que é possível a reelaboração de conceitos já definidos em enunciados de direito privado, realizando-se a elaboração de conceitos de direito tributário, facilitada pela prévia juridicização promovida pelo direito privado. Destarte, diante de tal transformação, o instituto perde suas feições originais, de natureza de direito privado, para adquirir funcionalidade no direito tributário. É exatamente esse o caso do instituto da desconsideração tributária da personalidade jurídica. E como conclui o mencionado doutrinador, o instituto deixar de tutelar as situações jurídicas privadas, passando a servir como fundamento para a constituição de situações tributárias ou se prestaria como elemento de definição dos respectivos efeitos ou qualificações dos elementos da obrigação tributária.[461]

Com efeito, a responsabilidade tributária dos sócios prevista nos artigos 134 e 135 requer a imprescindível comprovação de vários requisitos, inerentes não apenas à conduta do contribuinte ao deixar de adimplir a obrigação tributária, mas também à própria conduta do responsável.

Existe, de fato, uma desconsideração tributária da personalidade jurídica, que possui requisitos próprios estabelecidos na Lei Complementar Tributária (CTN) e é capaz de atribuir a responsabilidade tributária aos sócios, após a comprovação dos requisitos inseridos nos artigos 134 e 135. Nesse caso, em razão da limitação prevista no artigo 146, III, b, que exige Lei Complementar para reger norma geral atinente à criação de obrigações tributárias (estando implícitas as hipóteses de responsabilidade tributária), não se aplica o artigo 50 do Código Civil, que é lei ordinária.

---

[460] COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Coor Brandão et al. **Direito tributário**: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 222. apud TORRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário: o princípio da segurança jurídica na formação da obrigação tributária. In: _____ (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005b. p. 139.

[461] O autor traz observação que merece ser trazida à colação: "Relacionando o uso dos "princípios gerais de direito privado" com os "efeitos tributários", temos que a tipificação da hipótese normativa poderá colher a definição do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, sem que isso implique qualquer submissão do direito tributário ao quanto o direito privado tenha disposto, podendo o legislador alterar os *institutos, conceitos e formas,* para fins de atender aos efeitos tributários, *i.e.,* às modalidades, vinculadas à eficácia tributária, como "obrigação acessória", "pagamento", "domicílio", "repetição de indébito", "sociedades de pessoas", "solidariedade". Tem, o legislador, assim, à sua disposição, liberdade qualificadora para identificar, nos limites constitucionais, os conceitos, formas e institutos que julgue oportunos para alcançar o cumprimento constitucional da competência material que lhe fora atribuída constitucionalmente." Cf. TORRES, 2005b, p. 142.

Segundo Luciana Grassano Mélo, existe uma tipicidade fechada e exclusividade de lei no que concerne ao estabelecimento de todos os elementos essenciais do tributo elencados pelo art. 97 do CTN, bem assim, no que tange à própria atividade de liquidação e cobrança, porquanto as normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matéria de reserva constitucional de lei complementar.[462]

Assim, a despeito de não se aplicar o art. 50 do Código Civil, por se tratar este diploma de instrumento inadequado à previsão de hipóteses de responsabilidade tributária, a teor do prefalado art. 146, III, b, passa a existir um instituto autônomo, que é a desconsideração da personalidade jurídica advinda da interpretação das hipóteses do art. 134, VII e 135, III.

Em seus escritos, Rubens Requião[463] alertava que a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica prescindia de lei. Segundo o autor, deixar de aplicar a desconsideração da personalidade sob o fundamento da inexistência de norma expressa nesse sentido seria o mesmo que prestigiar o abuso de direito em nosso sistema, de modo que a posição de quem entende que a aplicação dessa teoria se dê apenas quando norma expressa a discipline parece ser frágil, pois sua estrutura fundamental está consubstanciada na Teoria Geral do Direito.[464]

Outrossim, a norma contida no enunciado do art. 135 denota a necessidade de um procedimento de desconsideração da personalidade jurídica com contornos próprios ao direito tributário, e com requisitos próprios, ensejando, por conseguinte, na responsabilização do sócio administrador que do modo ali previsto agiu.

Em sentido contrário, Condorcet Rezende entende pela necessidade de existência de norma expressa no que tange à desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, mas consegue enxergar, a teor do que vem sendo pronunciado em sede de decisões judiciais, o que brota do enunciado do art. 135 como norma, conforme defendido ao longo deste trabalho:

> [...] nos sistemas de direito escrito, em que a competência dos tribunais é limitada pela lei, e nos quais as Cortes gozam de muito menos liberdade de fazer justiça 'a despeito da lei', a aplicação da 'desconsideração' encontra obstáculos, às vezes intransponíveis, até que a lei disponha a respeito, integrando a "desconsideração" no sistema jurídico de que se trate; em alguns sistemas esses obstáculos, sobretudo em matéria tributária, atingem nível constitucional, e apenas através de emenda à Constituição poderão os Tribunais aplicá-la. Dado o regime da estrita legalidade que prevalece entre nós em matéria tributária, podemos incluir o Brasil entre os países em que o recurso à 'desconsideração da personalidade autônoma da pessoa jurídica'

[462] MÉLO, 2009.
[463] REQUIÃO, 2002.
[464] SILVA, 2007.

> em matéria fiscal depende de norma expressa. Aliás, se entendermos, como demonstra a maioria dos relatórios nacionais, que a responsabilidade fiscal dos administradores é um aspecto da aplicação do conceito de 'desconsideração', teremos no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) regra expressa nesse sentido.[465]

Contudo, o art. 50 do Código Civil prevê a desconsideração da personalidade jurídica *stricto sensu*, e se aplica nas execuções fiscais quando observados os requisitos ali previstos, não se tendo com isso, a aplicação de instrumento legal inadequado para a atribuição de responsabilidade tributária, aplicando, nesse caso, a compreensão de Paulo César Conrado, de que a responsabilidade decorrente da desconsideração *stricto sensu* seria uma espécie do gênero responsabilidade civil patrimonial, que se consolida por terem os sócios da pessoa jurídica (não necessariamente o administrador) cometido uma das condutas presentes no art. 50, como confusão patrimonial ou desvio de finalidade.[466]

Eduardo Domingos Botallo, de seu turno, compreende como possível a aplicação do art. 50 do Código Civil como hipótese hábil, inclusive, a validar os efeitos do art. 135, III, do CTN, porque somente quando demonstrada, pelo Fisco, que a obrigação tributária a cargo da sociedade decorreu de alguma das causas apontadas na lei civil (art. 50) é que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional poderá validamente ser acionado. Desse modo, apenas quando comprovado o *abuso de personalidade jurídica* caracterizado por *desvio de finalidade e confusão patrimonial é que seria possível* que os administradores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas viessem a responder pelas dívidas fiscais destas,[467] o que soa ainda mais abrangente do que o entendimento aqui defendido.

Betina Treiger Grupenmacher, embora entenda que a regra do artigo 135 não contempla hipótese de desconsideração da personalidade jurídica e, sim, de mera responsabilidade pessoal dos sujeitos nela arrolados (o que, de acordo com as ideias desenvolvidas nesse trabalho, não seria excludente, mas sim complementar), considera necessária a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 137 do Código de Processo Civil de 2015, tendo em vista que pode conferir maior segurança jurídica às partes envolvidas, que poderão, por meio de dilação probatória, comprovar a subsunção ou não às hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional.[468]

Há necessidade, assim, de o instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica ser enxergado de uma maneira mais autônoma em cada ramo do direito. Para o

---

[465] REZENDE, Condorcet. Aspectos da Desconsideração da Personalidade Societária em Matéria Fiscal: relatório apresentado ao 43º Congresso da International Fiscal Association, set. 1989. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 178, 128-42, 1989. p. 130 apud SILVA, 2007, p. 210-211.

[466] CONRADO, 2015.

[467] BOTTALLO, 2004.

[468] GRUPENMACHER, 2015.

direito tributário, parece razoável admitir que possua contornos peculiares com relação àqueles aplicados no direito civil como um todo, não excluindo, ressalte-se, que a desconsideração presente no art. 50 do Código Civil aplique-se quando configurados os seus casos, em conjugação com a previsão do art. 116 do CTN, que é por demais abrangente.

Embora não haja a expressa previsão textual da desconsideração da personalidade jurídica no Código Tributário Nacional, revela-se a norma ínsita em suas entrelinhas, quando prevê requisitos específicos para que seja deixado de lado o patrimônio da pessoa jurídica para se alcançar os bens do sócio. Corroborando a ideia aqui manifestada, mister trazer à colação a lição de Humberto Ávila:

> É preciso enfatizar que não se pode confundir texto com norma. Uma coisa é norma, como conteúdo de sentido que é construído pelo intérprete a partir do texto. Mas texto não é a mesma coisa que norma. Pode-se demonstrar isso, rapidamente. Há textos que não têm norma, há normas que são construídas sem nenhum texto, há vários textos que precisam ser conjugados para chegar a uma norma, e, às vezes, há um só texto a partir do qual podemos construir várias normas. Por exemplo: há norma sem texto – onde é que está a norma do chamado princípio da proporcionalidade, do princípio da razoabilidade, do princípio da certeza do direito, e, para alguns, do princípio da segurança jurídica? Não há texto algum, mas as normas estão sendo aplicadas pelo Supremo Tribunal Federal há muito tempo. Ora, isso demonstra o quê? Que há norma sem texto.[469]

Desse modo, a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária se configurará quando houver, necessariamente, a comprovação de prática de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, ou, ainda, de dissolução irregular de sociedade, o que envolve um processo de verificação desses pressupostos. Entretanto, em muitos casos, o responsável tributário não consegue afastar a sua responsabilidade de imediato com a só apresentação da exceção de pré-executividade, e a solução acaba se verificando de forma definitiva no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, momento em que, muitas vezes, já houve constrição patrimonial, ora de forma devida, ora indevida.[470]

Há necessidade, assim, de formulação de um novo paradigma da teoria da desconsideração no direito tributário brasileiro, que respeite o comando presente no art. 146, III, da Constituição, o qual prevê a instituição de regras de responsabilidade tributária tão somente por lei complementar.[471]

Diante desse problema, mister que o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica seja levado a sério como forma de assegurar a ampla defesa e não se dê

---

469 ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 73.

470 GRUPENMACHER, op. cit.

471 Nesse âmbito, Frederico Seabra de Moura salienta que, embora não esteja expressamente previsto na redação do art. 146, III, b da Constituição Federal, o tema da responsabilidade tributária encontra-se implícito, porque seria um capítulo do título obrigação tributária, razão pela qual os temas estão umbilicalmente conectados. Cf. MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

como um meio de arrecadar a qualquer custo, ainda mais em meio a um contexto em que os auditores fiscais federais receberão bônus por produtividade,[472] a partir de 2017, após a edição da medida provisória n.º 765, de 2016, o que deixa o contribuinte inseguro quanto a seus direitos.

Aliás, é de bom alvitre destacar o comando previsto no Projeto de Lei Complementar, em trâmite na Câmara dos Deputados, que dispõe sobre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, quando configurados os requisitos previstos no art. 135, do CTN, consoante se denota do art. 16:

> Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, **quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social**.
> §1º. A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.
> §2º. A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), detenham poder de controle sobre a empresa.
> §3º. A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.
> §4º. O funcionário público, agente de fiscalização e arrecadação, as procuradores de justiça, ou a eles equivalentes, que promoverem atos de despersonificação de personalidades jurídicas em detrimento de decisão judicial, serão funcional e civilmente responsabilizados.
> §5º. É direito e obrigação do funcionário público, agente da fiscalização e arrecadação, os procuradores de justiça ou a eles equivalentes, encaminhar ao poder judiciário, observada a capacidade postulatória, pedidos e processos de desconsideração da personalidade jurídica.[473]

Ricardo Chimenti e Andréa de Toledo alertam, ainda, para o fato de que, muitas vezes, existe uma transferência da sociedade para terceiros que não possuem qualquer patrimônio pelos verdadeiros responsáveis pelos débitos. Com o registro da sucessão, o Fisco, com frequência, requer a inclusão de pessoas, no pólo passivo da execução fiscal, que apenas

---

[472] "Auditores fiscais receberão bônus por produtividade. O reajuste salarial dos auditores da Receita Federal, obtido após intensa mobilização, veio acompanhado por um mecanismo que preocupa tributaristas: um bônus por eficiência e produtividade. Para advogados, a adoção da medida poderá aumentar o número de autuações aos contribuintes. A Medida Provisória nº 765, publicada na última semana de 2016, aumentou os salários de oito categorias, entre elas, dos auditores da Receita Federal. A forma de pagamento do bônus deverá ser fixada até março pela Receita em seu planejamento estratégico. O valor do benefício levará em conta indicadores de desempenho e metas e terá em sua base de cálculo os recursos de alienação de bens apreendidos e a arrecadação com multas tributárias e aduaneiras." Cf. PORTAL DO SERVIDOR FEDERAL. **Auditores fiscais receberão bônus por produtividade**. 2017. Disponível em: <Phttp://www.servidorfederal.com/2017/01/auditores-fiscais-receberao-bonus-por.html#ixzz4YBed5JCA>. Acesso em 9 jan. 2017.

[473] MABEL, Sandro. Projeto de Lei Complementar, de 2007. Estabelece normas gerais em matéria de direitos, deveres e garantias aplicáveis à relação entre contribuintes e administração fazendária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=444646>. Acesso em: 22 jan. 2017.

pelo fato de terem sido as últimas dirigentes da pessoa jurídica executada deveriam responder.[474]

Nesse caso, a fraude não é evitada e acabam ocorrendo injustiças em diversos graus, porquanto aqueles que, efetivamente, agiram dolosamente acabam não arcando com qualquer consequência gravosa, perpetuando-se a impunidade e o inadimplemento dos créditos tributários. É por isso que se faz necessário o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica para, efetivamente, se averiguar a extensão da culpa *lato sensu* dos sócios administradores. Chimenti e Toledo sugerem a inclusão no pólo passivo da execução aqueles que dirigiam a empresa à época do fato gerador, até porque as convenções entre particulares não vinculam a Fazenda Pública, contudo, ainda assim, não parece completamente eficaz e justa tal medida, necessitando de um procedimento rigoroso de aferição da conduta de cada pessoa envolvida e/ou relacionada com o crédito tributário.

Desse modo, apropriada a lição de Marçal Justen Filho, para quem a desconsideração tributária da personalidade jurídica só pode decorrer da contradição entre os resultados visualizados como desejáveis pelo ordenamento jurídico e os resultados que seriam atingidos se mantida a incidência do regime jurídico personificatório[475], como no caso do recebimento do crédito tributário.

Se o administrador age com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, por óbvio está se utilizando do véu da pessoa jurídica para acobertar suas condutas ilícitas. Por isso que, na prática, não há como dissociar a desconsideração da personalidade jurídica da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN.

Assim, como ao longo deste trabalho tem sido defendida a tese segundo a qual a desconsideração da personalidade jurídica, mormente a revelada a partir da interpretação do art. 135 do CTN, deverá se consolidar para fins de responsabilização do administrador da pessoa jurídica executada, mostra-se imprescindível situar em que momento deve se dar a constrição judicial gravosa à pessoa natural envolvida.

Betina Grupenmacher assenta que a autoridade fazendária deverá, de antemão, ao realizar o pedido de redirecionamento da dívida tributária para o administrador, supostamente infrator, comprovar os fatos constitutivos de seu direito, pois a mera alegação da ocorrência

---

474 CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

475 JUSTEN FILHO, 1987.

de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos não é bastante em si mesma para autorizar a responsabilização pessoal do respectivo agente.[476]

Por isso, o redirecionamento prévio da execução fiscal para o sócio-administrador, com a consequente constrição judicial de seus bens, pode se tornar medida por demais gravosa e contrária à ampla defesa e contraditório, porquanto a alegação de que este terá os embargos à execução para se defender não é suficiente à garantia de seu direito de defesa. Para defender-se, ele deverá, necessariamente, sofrer um prejuízo prévio, que pode inviabilizar até a constituição de um advogado para que possa lograr êxito em comprovar que não agiu nos termos da regra em comento (art. 135, III).

Outrossim, a presunção em benefício do Fisco de que o inadimplemento do tributo denota a má-fé do administrador, conforme já assentado diversas vezes, não pode levar à inadequada aplicação de uma responsabilidade objetiva, quando o dispositivo não prevê assim, havendo necessidade de caracterização de "atos praticados com excesso de poderes, infração da lei, contrato social ou estatutos", de modo que o ônus da prova é de quem alega,[477] conforme princípio do direito processual, repetido no Código de Processo Civil de 2015.

Portanto, o procedimento para redirecionamento da execução fiscal deve passar pelo procedimento da desconsideração da personalidade jurídica, já que se dá como sanção, para que se puna o ilícito. Ainda que não se entenda pela necessidade de comprovação da má-fé ou dolo, existe a exigência implícita de culpabilidade. Havendo essa, pela presunção de não culpabilidade, prevista na Constituição de 1988, deve se dar o devido processo legal.

Assim, é preciso que o Poder Judiciário aplique a Constituição nesse sentido, e que compreenda que o princípio da não-culpabilidade incide, inclusive, no que tange à responsabilização pessoal oriunda do inadimplemento do débito tributário, de modo que este não se torne apenas uma *longa manus* do Estado fiscal, mas sim uma instância de proteção dos interesses difusos da sociedade.

Da análise empírica de julgados do Superior Tribunal de Justiça, consoante quadro constante do apêndice, constatou-se que, em questões tributárias, a Corte vem considerando como inter-relacionados os temas da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, culminando em redirecionamentos de execução fiscal que devem se coadunar com os requisitos ali delineados.

Foram analisadas 90 decisões colegiadas, sendo 26 julgados da Primeira Turma e 64 da Segunda Turma, sem que houvesse sido estabelecido lapso temporal para análise, de

[476] GRUPENMACHER, 2015.
[477] BOTTALLO, 2004, p. 192.

modo que, de acordo com a disponibilidade no site do STJ, foram resgatados julgados desde o ano de 1992 até o ano de 2016. Desses julgados, 41 deles tratavam de questão tributária e todos abordavam a desconsideração da personalidade jurídica como instituto relacionado ao art. 135, III, do CTN.[478]

[478] Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1511682/PE. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 25 de outubro de2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 set. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 234.834/SC. Relatora: Ministra Diva Malerbi. Brasília, DF, 2 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 jun. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 819.899/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 19 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 abr. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1534236/PE. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de agosto de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 ago. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 697.678/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 16 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 jun. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1484148/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 9 de dezembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 dez. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 597.018/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 dez. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1479929/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 nov. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1482625/SE. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 6 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 nov. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1465280/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 6 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 nov. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº nº 605.387 – RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 7 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 nov. 14; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1474400/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1474391/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1473929/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.465.280/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 30 de setembro de 14. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 out. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 551.432/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de setembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 set. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1374488/SC. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 7 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 ago. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 516.220/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de junho de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 jun. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 339.780/MG. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 25 de março de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 abr. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 441.231/RJ, Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 6 de fevereiro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 fev. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental na Medida Cautelar nº 21.999/PR. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 dez. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 317.050 – MS, Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 14 de outubro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 out. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 329.575/PE, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 13 de agosto de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 ago. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 321.325/MG, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 11de junho

A pesquisa teve por fim averiguar como o STJ encara o instituto da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário e se existe, no âmbito do tribunal mencionado, densificação linguística apta a denotar a escolha consciente por tal instituto. Do inteiro teor dos 41 acórdãos analisados, não se vislumbrou qualquer menção a uma análise mais profunda do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e sua relação com a responsabilidade tributária, de modo que esta constatação leva a crer que os julgados mais recentes na temática apenas repetem os termos dos anteriores. O termo "desconsideração da personalidade jurídica" como decorrência do art. 135 foi se consolidando no tempo no âmbito do STJ, de maneira que, a despeito de sequer haver menção à aplicação do art. 50 do Código Civil, os julgados revelam a existência do instituto com contornos próprios, conforme se defende neste trabalho.

---

de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 jun. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 10.939/RS, Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 2 de maio de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 maio 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 260.304/CE, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 7 mar. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 42.985/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1 mar. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 16.808/GO. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 28 fev. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 244.325/SC, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 7 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 fev. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental na Medida Cautelar 19.142/PR, Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 5 de junho de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 jun. 2012ç BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 100.046/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 15 de março de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 mar. 2012; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1090001/SP, Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2 fev. 2010; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 948.976/PE, Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 4 de agosto de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 31 ago. 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 670.423/RS, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 maio 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 656.071/SC, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 2 de junho de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 jun. 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 881.911/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 maio 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 787.457/PR, Relator: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 14 de agosto de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 23 ago. 2007; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 839.877/RJ, Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 15 de agosto de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 ago. 2006; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 696.302/RS, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de fevereiro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 13 mar. 2006; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 436.012/RS, Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 17 de junho de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 27 set. 2004; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 413.865/PR, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 26 de novembro de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 19 dez. 2002; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 8.711/RS, Relator: Ministro Peçanha Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 1992. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 17 dez. 1992; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 562276. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 3 de novembro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 9 fev. 2011. (Quadro 2 do APÊNDICE A).

A análise empírica dos julgados legitima a tese ora levantada, de que há, no direito brasileiro, uma "desconsideração da personalidade jurídica" própria e inerente ao direito tributário, na qual não se aplica o art. 50 do Código Civil, mencionado, mas sim os requisitos previstos no *caput* do art. 135, do Código Tributário Nacional.

Outrossim, parece inegável a estreita relação entre a desconsideração da personalidade jurídica e o direito tributário, para o STJ, de modo que indispensável a procedimentalização daquela para consolidação da responsabilidade pessoal dos sócios administradores. Cabe, por outro lado, verificar se o requisito criado no âmbito do STJ, qual seja, a dissolução irregular da sociedade, coaduna-se com os termos do art. 135, o que será analisado no ponto a seguir.

4.2 **Análise da configuração de responsabilidade tributária a partir da presunção de infração à lei e conduta dolosa no caso de configuração da dissolução irregular da sociedade limitada**: um novo olhar sobre a Súmula 435 do STJ

Verificada a possibilidade de responsabilização do sócio administrador no caso do art. 135, III, do CTN, insta saber se o requisito criado pelo Superior Tribunal de Justiça, como elemento chave para autorizar o redirecionamento de plano da execução fiscal, qual seja, a dissolução irregular da sociedade, está de acordo com a Constituição e com os próprios requisitos instituídos no Código Tributário.

Para o STJ, conforme manifestado em comando sumular e em julgados,[479] a configuração da dissolução irregular denota o preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 135, III, quais sejam, a conduta dolosa de infração à lei e o excesso de poderes, autorizando a responsabilização do sócio administrador e o consequente redirecionamento da execução fiscal. Maria Rita Ferragut, de seu turno, defende que a hipótese prevista na súmula estaria prevista no art. 137, porque considera que o dolo ocorre posteriormente à prática do fato jurídico tributário e com ele não se relaciona.[480]

---

[479] Como nos exemplos, Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 738.350/SC, Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 18 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 ago. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 562.085/SP, Relator: Ministro Gurgel De Faria. Brasília, DF, 23 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 ago. 2016.

[480] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 178.

A Súmula 435, do STJ, prevê: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".[481]

Da leitura do enunciado da súmula, percebe-se a criação de duas presunções aptas a ensejarem a responsabilização do sócio administrador: a primeira, que relaciona o não funcionamento da pessoa jurídica no domicílio informado ao Fisco à dissolução irregular e a segunda, que presume o preenchimento dos requisitos presentes no artigo 135, III, do CTN, a partir da configuração daquela.

A dissolução irregular corresponde ao desaparecimento da sociedade empresária sem o cumprimento dos requisitos legais obrigatórios à sua extinção, passando a existir apenas formalmente, mas sem patrimônio suficiente para saldar suas dívidas[482]. Esses requisitos estão presentes tanto nos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil,[483] quanto no art. 32 da Lei n.º 8.934/94.[484]

Embora não haja um conceito fechado e restrito do que vem a ser a dissolução irregular da sociedade apta a ensejar a responsabilização dos sócios administradores pelas dívidas sociais, algumas condutas podem caracterizá-la, como: o encerramento das atividades da sociedade sem patrimônio ou sem providência quanto à autofalência, ou, pelo menos, informação junto aos órgãos competentes, sobre a inatividade ou a transferência de quotas da

---

[481] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 20 out. 2016.

[482] SUSSMANN, Mário Antônio. As vexatae quaestiones da dissolução irregular. **Circulus: Revista da Justiça Federal do Amazonas**, Manaus, v. 3, n. 5, p. 196-205, jan./jun. 2005.

[483] Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária. Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado. Cf. BRASIL. Lei nº 10.406.

[484] Art. 32. O registro compreende: I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais; II - O arquivamento: a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas; b) dos atos relativos a consórcio e grupo de sociedade de que trata a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; c) dos atos concernentes a empresas mercantis estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil; d) das declarações de microempresa; e) de atos ou documentos que, por determinação legal, sejam atribuídos ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins ou daqueles que possam interessar ao empresário e às empresas mercantis; III - a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria. Cf. BRASIL. Lei Federal nº 8.934, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm>. Acesso em: 18 out. 2016.

sociedade para terceiros, com registro na Junta Comercial, mas sem registro nos órgãos da administração tributária.[485]

Para o STJ, portanto, a dissolução irregular da pessoa jurídica corresponde ao fato de deixar de funcionar no endereço indicado perante a Junta Comercial, e, em consequência, perante o Fisco. Tal fato é apurado a partir da presunção de que, não funcionando no endereço informado às autoridades fiscais, a pessoa jurídica dissolveu-se de forma irregular. Em consequência, pode-se inferir que esse "fechamento de portas" em definitivo, pelo empresário, sem a devida informação aos órgãos fiscais, configura ilícito suficiente a denotar a má-fé do administrador, autorizando que este seja responsável pelos débitos tributários em aberto.

Acerca das presunções em direito tributário, faz-se mister assentar que fazem parte das proposições de constituição e de transformação das regras, uma vez que estabelecem como criar outras normas, pois sempre que se presume, "cria-se novo signo jurídico tanto pela operação lógica de substituição quanto pela aproximação, e alargamento, de conceitos".[486]

Desse modo, a teoria da linguagem instrumentaliza uma análise científica mais acurada das presunções, na medida em que, com a linguagem prescritiva inerente à presunção, utiliza-se da linguagem no momento em que o legislador enuncia o comando e também quando manipulada pelo aplicador do direito no processo interpretativo.[487]

Pontes de Miranda, de seu turno, assenta que a presunção legal não representa meio de prova, mas sim o conteúdo de regras jurídicas que estipulam fatos contra os quais não se pode produzir prova em contrário *(praesumptiones iuris et de iure,* presunções legais absolutas), ou enquanto não se prova o contrário (*(praesumptiones tantum,* presunções legais relativas).[488]

Desse modo, as presunções criadas pela Súmula 435 do STJ teriam a natureza de serem *juris tantum* porque permitiriam a existência de prova em contrário pelos sócios administradores no fito de afastar a sua responsabilização.

No ponto seguinte, serão analisados os fatos que ensejam a presunção de dissolução irregular da sociedade, conforme o entendimento do STJ.

4.2.1 Presunção de dissolução irregular quando a pessoa jurídica não funciona no domicílio informado ao Fisco, conforme a Súmula 435 do STJ

---

485 BONFIM, Alisson Fabiano Estrela. Dissolução irregular e responsabilidade tributária dos gestores de sociedades empresárias. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, DF, n. 12, p. 87-112, dez. 2012.

486 HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário**: teoria e prática. 2010. 651 f. Tese (Doutorado) – Univeridade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 102.

487 Ibid.

488 MIRANDA, Pontes. **Tratado de direito privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. Tomo 3.

Conforme asseverado linhas acima, o STJ compreende a ocorrência de dissolução irregular nos casos em que a pessoa jurídica não mais funciona no endereço informado ao Fisco, de modo que se configura uma presunção *juris tantum* de dissolução irregular, que pode ser elidida por prova em contrário.

Para aplicar a presunção de que houve a dissolução irregular, o STJ aceita alguns fatos como denotativos de tal condição, os quais passaremos a analisar a partir de análise empírica de ementas disponíveis para pesquisa jurisprudencial no sítio eletrônico do STJ.[489]

Foi estabelecido como parâmetro, para fins desse trabalho de pesquisa, que o STJ tenha proferido pelo menos 5 decisões colegiadas no mesmo sentido nos últimos 4 anos (2013-2016), entre as duas Turmas da 1ª Seção (que possuem competência para tratar dos casos que envolvem causas tributárias, conforme Regimento Interno do STJ[490]), para que se aceite como posição do referido tribunal superior. Além do parâmetro objetivo, quando não for possível aferir em pelo menos 5 decisões o entendimento da Corte, a existência de maior número de julgados em um sentido, será considerada como suficiente a embasar a conclusão de que o Tribunal se posiciona daquela forma, a menos que exista clara divergência entre as Turmas ou entre julgados da mesma Turma, questão que se verificará.

Primeiramente, a partir da pesquisa eletrônica, buscou-se verificar se a certidão do oficial de Justiça atestando a não localização da pessoa jurídica no endereço informado ao Fisco seria indício suficiente a comprovar a dissolução irregular da sociedade.[491]

---

[489] Sítio eletrônico do STJ, http://www.stj.jus.br/SCON/, com acesso em 25 de novembro de 2016.

[490] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento interno do Superior Tribunal de Justiça**. Edição revista, ampliada e atualizada até a Emenda Regimental n. 27, de 13 de dezembro de 2016. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Regimento/issue/view/1/showToc>. Acesso em: 25 nov. 2016.

[491] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 600.111/RS, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 3 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 set. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 601.640/RS, Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 6 de agosto de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 ago. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 365.170/BA, Relatora: Juiza Federal Marga Tessler. Brasília, DF, 14 de abril de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 abr. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 224.203/BA, Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, DF, 26 de novembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 5 dez. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1616492/SP, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 set. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1577662/SP, Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 3 de março de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 mar. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1293271/RS, Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 3 de março de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 mar. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 743.185/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 8 de setembro de 2015.

Diante dos dados colhidos, pode-se concluir que a existência de certidão do oficial de Justiça atestando a não localização da pessoa jurídica no endereço informado ao Fisco é indício suficiente a comprovar a dissolução irregular da sociedade, legitimando o redirecionamento da execução fiscal aos sócios administradores. Tal entendimento pressupõe, outrossim, que os administradores não foram diligentes em infirmar a presunção decorrente do fato descrito. Como se trata de presunção *juris tantum*, conforme inclusive mencionado pela Ministra Assusete Magalhães no Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) nº 1293271/RS, comportaria a prova em contrário apta a elidir a configuração de dissolução irregular, nos termos da conceituação dada por Pontes de Miranda.[492]

Outro fato a ser verificado, é quanto à devolução de aviso de recebimento pelos Correios, levando a crer que a pessoa jurídica não se encontra instalada no endereço informado ao Fisco.[493]

Dos julgados analisados, dessume-se que a mera devolução de Aviso de Recebimento (AR) não é suficiente para comprovar a dissolução irregular, de modo que não autoriza o redirecionamento da execução fiscal para os administradores.

Entretanto, foi encontrado um julgado isolado da mesma Corte em que a devolução do Aviso de Recebimento, somada a outras diligências que demonstrem a não-localização da empresa devedora, seria suficiente para demonstrar a dissolução irregular, cujo trecho da ementa se transcreve:

Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 16 set. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 536.615/SP, Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 2 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 9 out. 2014. (Quadro 3 do APÊNDICE A).

492 MIRANDA, 1983.

493 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 709.952/RS, Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 3 de dezembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 dez. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo emRecurso Especial nº 652.641/SC, Relator: Desembargador Olindo Menezes. Brasília, DF, 3 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 set. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 832.132/SC. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 7 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 abr. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1564383/SP. Relatora: Ministra Herman Benjamin. Brasília, DF, 24 de novembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 fev. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 529.794/SP. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 6 de agosto de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 ago. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 565.580/SP, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 nov. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1358007/SP. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 5 de dezembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 dez. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1368377/PB, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 6 de agosto de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 ago. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1364557/SE, Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 25 de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 5 ago. 2013. (Quadro 4 do APÊNDICE A).

> No caso dos autos, ficou consignado, no acórdão de origem, estar demonstrada a dissolução irregular da sociedade, ante o retorno do aviso de recebimento negativo de citação da empresa e a não regularização da situação cadastral da empresa junto à Receita Federal. Ademais, o acórdão recorrido registrou que o agravante integrava o quadro societário quando da ocorrência dos fatos geradores do débito, de acordo com a Ficha Cadastral Jucesp de fls. 54/57.[494]

Embora pautado em apenas uma decisão colegiada encontrada através da pesquisa ora perpetrada no endereço eletrônico do STJ, a inexistência de decisões em contrário, favorecem à seguinte conclusão: a devolução do aviso de recebimento dos correios não seria suficiente a comprovar a dissolução irregular, mas a junção do AR devolvido a outros fatores, tais como a existência de irregularidades junto a outros órgãos pode ser capaz de demonstrá-la.

Assim, ainda que não seja um entendimento capaz de dar segurança jurídica, como o manifestado através da constatação de diversos julgamentos no mesmo sentido, pode-se dizer que o STJ sinaliza que o aviso de recebimento devolvido pode ser um dos elementos que, junto a outros, pode expressar o requisito exigido para o redirecionamento da execução fiscal.

Maria Rita Ferragut indica, ainda, que o termo de constatação fiscal, em que o auditor atesta que a sociedade executada se encontra inativa ou desaparecida, é elemento hábil a indicar a dissolução irregular,[495] entretanto, não foram encontrados julgados colegiados nesse sentido, mas tão somente uma decisão monocrática, que corrobora com a afirmação retro, cujo trecho da ementa se colaciona:

> Frise-se que as constatações efetivadas e certificadas em autos administrativas por auditores e agentes fiscais revestem- se de fé pública, fazendo prova inequívoca dos fatos narrados a teor do disposto no artigo 364 do CPC - ora prequestionado. A jurisprudência, por sua vez, é pacífica ao reconhecer a responsabilidade dos dirigentes da pessoa jurídica no caso de sua não localização, a qual caracteriza a sua dissolução irregular.[496]

Nesse sentido, não se poderia dizer que o posicionamento exarado na decisão monocrática proferida pela Ministra Assusete Magalhães represente o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, podendo-se tão somente concluir que esta Corte já proferiu decisão nesse sentido.

Destarte, da pesquisa empírica realizada na plataforma eletrônica do STJ, pode-se dizer que se encontra consolidado no mencionado tribunal, o entendimento de que

---

494 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 568.966/SP, Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 6 de outubro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 out. 2015.

495 FERRAGUT, 2013.

496 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 883327. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 22 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 28 abr. 2016.

a certidão do Oficial de Justiça atestando a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto ao Fisco é suficiente para configurar a dissolução irregular da sociedade. Outrossim, no caso da devolução de AR pelos Correios somada a outras diligências que demonstrem a não-localização da empresa devedora e também, quando houver termo de constatação fiscal, em que o auditor atesta que a sociedade executada encontra-se inativa ou desaparecida, pode-se afirmar que o STJ já proferiu decisão no sentido de que estas são suficientes a demonstrar a dissolução irregular da sociedade.

Também foi possível se constatar que o STJ não admite como meio de prova para a dissolução irregular a mera devolução do AR pelos correios, porque a declaração aposta no AR não seria suficiente para ensejar a comprovação de que a pessoa jurídica executada não se encontra mais exercendo suas atividades no estabelecimento cadastrado junto aos órgãos fiscais.

Por outro lado, havendo lastro probatório que refute a configuração de dissolução irregular, o STJ já entendeu que deve ser afastada a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador.[497] Contudo, por óbice imposto pela sua Súmula n.º 07[498], essa questão não tem sido revolvida como questão de fundo dos julgados atinentes ao redirecionamento de execução fiscal, porquanto não é permitido ao Superior Tribunal de Justiça analisar matéria fática já perquirida pelas instâncias inferiores.

Desse modo, com base nos fatos constatados anteriormente, nos tribunais de segunda instância, o STJ pode enfrentar a matéria de direito, de maneira que nos casos em que não for constatada a dissolução irregular da sociedade ou quaisquer elementos presentes no art. 135, III, do CTN, terá subsídio jurídico para não aplicar a Súmula 435, afastando a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para os sócios administradores.

---

[497] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1478511/RN, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 11 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 nov. 2014.

[498] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 7. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf>. Acesso em: 22 set. 2016.

4.2.2 Análise da validade Constitucional da Súmula 435, do STJ: presunção de preenchimento dos requisitos do art. 135, III a partir da dissolução irregular da sociedade

Um ponto que merece relevo no estudo das presunções em direito tributário e que tem efeitos sobre a análise da Súmula 435, ora em lume, é a questão referente à criação das presunções e o seu alcance sobre elementos da ilicitude.

No estudo das presunções em direito tributário, Florence Cronemberger Haret assenta que caberia somente ao legislador criar a regra presuntiva, no caso das ilicitudes. Para ela, a lei não poderia presumir dolo ou culpa, mas tão somente outros elementos compositivos do fato e, apenas quando se garanta o direito do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, descabendo ao aplicador presumir no caso concreto. Não seria permitido, no campo dos ilícitos tributários, a criação de presunções factuais pelo aplicador.[499] Questiona-se, assim, se estaria inserido dentro do conteúdo possível a ser abordado nas súmulas.

Através da Súmula 435, o Superior Tribunal de Justiça estipulou, dentro do seu poder de formulação de comandos sumulares, a regra segundo a qual se deve interpretar que, configurada a dissolução irregular da sociedade, está legitimado o redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador.

Cabe questionar, nesse contexto, se a Súmula 435 estaria em acordo com os parâmetros de aplicação criados pelo art. 135, III, do Código Tributário Nacional. À primeira vista, poder-se-ia afirmar que, em verdade, o STJ apenas teria realizado um preenchimento de conteúdo do dispositivo, de modo que quando ocorrer a hipótese de dissolução irregular, esta corresponderá aos signos linguísticos presentes no art. 135, III.

Nesse sentido, por ser levado a termo como uma consequência do art. 135, III, do CTN, cumpre analisar se, juridicamente, a dissolução irregular pode elidir, à guisa de presunção,[500] a necessidade de configuração do excesso de poderes perpetrado de forma

---

[499] HARET, 2010.

[500] Em sua obra *Presunções no Direito Tributário*, Maria Rita Ferragut assevera que as "presunções legais, por conterem uma relação ordinária de implicação, e por deverem observância ao disposto no artigo 5º, LV, da Constituição, devem admitir a produção de provas contrárias aos elementos que a compõem (fato indiciário, relação jurídica de implicação e fato indiciado). Todas as provas em direito admitidas são aptas a provar que a presunção não se aplica ao caso concreto. Sem dúvida alguma, um relevante limite para a utilização das presunções diz respeito ao exercício da ampla defesa, consistente no deferimento ao litigante de todos os meios de prova admitidos, uma vez que o fim perseguido pelo processo é o de constituir um ato jurídico que corresponda à verdade." Cf. FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 177. Resta saber, assim, se a presunção de atuação com excesso de poderes e dolo que se origina da constatação da dissolução irregular da sociedade, conforme aplicado pelo STJ, permite que

dolosa pelo administrador. Fala-se apenas em perquirir quanto ao excesso de poderes doloso porque a dissolução irregular é tida pelo STJ como uma infração à lei, o que se apresenta como plenamente razoável, tendo em vista que seria uma densificação de conteúdo da expressão (o da infração à lei) dado pelo órgão que tem o poder de dizer o direito.

Até aí, nenhum problema haveria se, configurada a infração à lei, fosse exigido, pelo STJ, ainda, a comprovação dos demais requisitos previstos no art. 135, III, do CTN, já mencionados (excesso de poderes e dolo).

De fato, é lícito ao Superior Tribunal de Justiça, a partir do seu poder de consolidar seu entendimento em súmulas, enunciar a sua compreensão, em linguagem competente, do que dispõe um determinado comando normativo, porque é dado ao Poder Judiciário interpretar os institutos jurídicos, densificar conceitos indeterminados, podendo consolidar seu entendimento nas Súmulas, a partir do julgamento reiterado em um mesmo sentido. Com a Súmula 435, o STJ sinaliza que compreende a dissolução irregular como elemento que preenche, de uma só vez, os requisitos exigidos no art. 135, III, para efetivar a responsabilização do sócio administrador.

Contudo, a jurisprudência do STJ, conforme constatado a partir da pesquisa empírica realizada nos precedentes que embasam a súmula 435,[501] sinaliza no sentido de que a dissolução irregular seria elemento suficiente a ensejar a responsabilidade tributária dos sócios administradores, suprindo a aferição dos demais requisitos do dispositivo citado, autorizando de plano, e sem a necessidade de um procedimento mais cauteloso para apuração da responsabilidade, o redirecionamento da execução fiscal.

---

o sócio-administrador possa exercer a ampla defesa antes de lhe ver imputada a responsabilidade pelo crédito tributário.

501 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 738.502/SC. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 18 de outubro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 14 nov. 2005; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 944.872/RS. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 4 de setembro de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 8 out. 2007; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 980.150/SP. Relator: Juiz Carlos Fernando Mathias. Brasília, DF, 22 de abril de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 12 maio 2008; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 953.956/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF,12 de agosto de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 ago. 2008; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 716.412/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 12 de setembro de 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2008; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 852.437/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 22 de outubro de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2008; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.129.244/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 5 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 nov. 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1023213/SC. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 24 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2 dez. 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1247879/PR. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 18 de fevereiro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 fev. 2010. (Quadro 5 do APÊNDICE A).

Nesse momento, mister a análise de trechos de alguns dos votos mencionados, no fito de se abstrair o sentido da regra criada na súmula 435. No voto exarado pelo então Ministro Luiz Fux, no REsp 738.502/SC, o fundamento utilizado para embasar o preenchimento dos requisitos do artigo 135 pelo sócio-gerente, foi doutrinário, a partir da constatação de que a doutrina havia acrescentado às hipóteses do dispositivo, o caso da dissolução irregular da sociedade:

> Em face do preceituado neste dispositivo, a jurisprudência desta Corte tem entendido possível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando fique comprovado que este agiu com excesso de poderes, infração de lei, do contrato social ou dos estatutos. **A essas hipóteses a doutrina acrescentou o caso da dissolução irregular da sociedade**. A respeito, pronunciou-se o eminente tributarista Hugo de Brito Machado: "Com acerto decidiu o Tribunal Federal de Recursos que, deixando a sociedade de operar, sem ter havido sua regular liquidação, os sócios-gerentes, diretores e administradores respondem pelas dívidas tributárias desta. **Há, nesses casos, uma presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade**. Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; b) em se tratando de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei n. 1736/79; (c) **relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existiria quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais**." (in "Curso de Direito Tributário". São Paulo: Malheiros, 2002, p. 138).[502]

Para o Ministro Luiz Fux, a dissolução irregular, na esteira do posicionamento doutrinário colacionado, geraria a presunção de prática de atos abusivos e ilegais, de modo que a hipótese do artigo 135, III, restaria configurada, autorizando o redirecionamento da execução fiscal com o fito de responsabilizar o sócio administrador.

Já no voto exarado pelo Ministro Francisco Falcão, nos autos do REsp n.º 944.872/RS, este se pronuncia no sentido de que

> [...] saber se o executado é efetivamente devedor ou responsável pela dívida é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução.[503]

Isto é, para o Ministro, a matéria atinente à aferição efetiva dos requisitos do art. 135, III, deve ser objeto dos embargos à execução, que tem natureza de processo de conhecimento, de modo que, realizado o redirecionamento da execução contra o administrador e realizada constrição judicial em seu patrimônio, deve este tentar afastar a

---

[502] Trecho do voto do Ministro Luiz Fux no julgamento do REsp 738.502/SC. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 738.502/SC.

[503] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 944.872/RS.

responsabilidade tributária através da comprovação de que não teria havido excesso de poderes, dolo ou infração à lei.

O Ministro Herman Benjamin, de seu turno, tenta dar completude ao sentido do termo dissolução irregular, em seu voto exarado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial (EREsp) n.º 716.412/PR, ao aduzir que esta se dá nas hipóteses em que o gerente deixa de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes ao registro empresarial. Ele menciona a obrigação do sócio-gerente de manter atualizados os registros relativos à sua empresa, nos termos dos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil, bem como dos art. 1º e 32 da Lei n.º Lei 8.934⁄94,[504] que exigem a manutenção dos dados cadastrais das empresas, incluindo sua localização.

Para ele, o "descumprimento desses encargos por parte dos sócios-gerentes corresponde, irremediavelmente, à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN",[505] de modo que, uma vez não localizada a empresa no endereço fiscal presume-se dissolvida irregularmente a sociedade, ocasionando a responsabilidade dos gestores da empresa por infração à lei, o que constitui presunção *iuris tantum*, cabendo ao gestor responsabilizado afastá-la através de prova em contrário, em sede de Embargos à Execução. Nesse particular, a sua fundamentação se assemelha àquela empreendida pelo Ministro Francisco Falcão, acima analisada.

Por sua vez, a Ministra Eliana Calmon, no REsp n.º 1.129.244/PR, aduz que, tendo em vista a impossibilidade de responsabilização dos sócios em virtude do mero inadimplemento da obrigação tributária, a aferição da sua responsabilidade pela dívida tributária da empresa, na forma do art. 135, III do CTN, "deve ser realizada levando-se em conta as peculiaridades de cada caso, para que não haja decisão injusta".[506]

Analisando as peculiaridades do caso posto em análise, a Ministra assenta que

> [...] uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento se encontre atualizado na junta comercial e perante o órgão competente da administração tributária, sob pena de se macular o direito de

---

[504] Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as **seguintes finalidades**: I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos **atos jurídicos das empresas mercantis**, submetidos a registro na forma desta lei; II - **cadastrar as empresas** nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes; III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento. Art. 2º **Os atos** das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis **serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins**, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei. [...] Art. 32. O registro compreende: [...] II - O arquivamento: a) dos **documentos relativos à** constituição, alteração, **dissolução e extinção de firmas** mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas. Cf. BRASIL. Lei Federal nº 8.934, grifo nosso.

[505] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 716.412/PR

[506] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.129.244/PR.

> eventuais credores, in casu, a Fazenda Pública, que se verá impedida de localizar a empresa devedora para cobrança de seus débitos tributários.[507]

Pois o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é, via de regra, o lugar da sua sede.

Ela destaca, ainda, que, no direito comercial, a aparência externa do estabelecimento comercial deve ser valorizada, não se podendo, por mera suposição de que a empresa poderia estar operando em outro endereço, sem que tivesse ainda comunicado à junta comercial, obstar o direito de crédito da Fazenda Pública. Dessa maneira, abstrai-se do voto que caberia ao sócio administrador comprovar, após o redirecionamento da execução, que não teria agido com dolo culpa, fraude ou excesso de poder ou, ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular.

O Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento do AgRg no REsp 1023213/SC, de seu turno, destaca a necessidade de a discussão se voltar para dois pontos centrais, quais sejam, uma de direito material, que diz respeito à existência ou não de responsabilidade do sócio em situações de dissolução irregular; e outra de natureza processual, de identificar a quem cabe o ônus de provar o fato. Quanto à primeira, ele cinge-se a indicar diversos precedentes a embasar o redirecionamento com a mera constatação da dissolução irregular, em razão do fato de que os precedentes têm como certa a responsabilidade do sócio administrador nesse caso, o que conduz à discussão processual.

Na questão do ônus da prova, ele invoca um outro precedente, de relatoria do Ministro Castro Meira, no EREsp n.º 702.232, em que se assenta o ônus da prova do Fisco de demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN, quando o nome do sócio-gerente não constava na CDA.

> Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Por outro lado, se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c⁄c o art. 3º da Lei n.º 6.830⁄80.[508]

Para Teori Albino, portanto, a questão do ônus da prova restringe-se à análise da inserção ou não do nome do sócio administrador na CDA, cabendo a este provar que não

---

[507] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.129.244/PR.

[508] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 702232/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 14 de setembro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 26 set. 2005. p. 169.

realizou conduta nos termos do art. 135, III, do CTN, quando seu nome já se encontra inserido naquela, porque não se trata de típico redirecionamento.

Por fim, o Ministro Benedito Gonçalves, no voto proferido nos autos do AgRg no Ag 1247879/PR, analisa a questão aduzindo que a cognição exauriente que é ínsita aos embargos à execução servem à comprovação, por parte do sócio administrador, da ausência de sua responsabilidade, de maneira que os indícios de dissolução irregular devem ser suficientes a embasar o redirecionamento da execução fiscal.

Muito embora diante de tantos votos e manifestações de fundamentos por parte dos ministros não seja possível abstrair uma *ratio decidendi*[509] da Súmula 435, porque cada ministro utiliza a linguagem de modo distinto para fundamentar o seu voto em cada um dos precedentes, consegue-se verificar o que, ao longo de vários julgados do tribunal, a regra instituída nos precedentes foi ganhando uniformidade de sentido.

Dos nove (9) precedentes analisados, seis (6) deles indicam que a questão atinente à efetiva verificação da responsabilidade do sócio administrador deve se dar em momento posterior ao redirecionamento da execução fiscal, em sede de embargos à execução, restando aquele autorizado a partir da constatação da dissolução irregular, porque os sócios não teriam cumprido com os requisitos mínimos para extinção da sociedade empresária. Em outros três (3) dos precedentes, a responsabilidade tributária dos sócios já estaria provada com a simples constatação da dissolução irregular da sociedade, de modo que este já sofreria os efeitos da constrição judicial inerente aos atos judiciais executivos.

Confira-se o quadro 1, formulada a partir da análise dos votos dos Ministros constantes dos acórdãos que embasam a Súmula 435, já mencionados. Ressalte-se o fato de que todos os precedentes foram julgados por unanimidade, o que significa que nenhum Ministro discordou da solução encontrada pelo respectivo Relator, nos distintos julgamentos:

---

[509] Conforme explica Fredie Didier, Paula Braga e Rafael Oliveira, "a *ratio decidendi* – ou, para os norte-americanos, a *holding* – são os fundamentos jurídicos que sustentam a decisão; a opção hermenêutica adotada na sentença, sem a qual a decisão não teria sido proferida como foi; trata-se da tese jurídica acolhida pelo órgão julgador no caso concreto. A *ratio decidendi* constitui a essência da tese jurídica suficiente para decidir o caso concreto (*rule of law).* Ela é composta: (i) da indicação dos fatos relevantes da causa (*statement of material facts), (ii)* do raciocínio lógico-jurídico da decisão (legal reasoning) e (iii) do juízo decisório (judgement)." Cf. DIDIER JÚNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 5. ed. Salvador: Podium, 2009. p. 381.

Quadro 1 – Redirecionamento e aferição da responsabilidade tributária

Redirecionamento autorizado. Aferição de Responsabilidade Tributária nos embargos à execução.	**Redirecionamento autorizado. Aferição de Responsabilidade Tributária já concluída com a prova da dissolução irregular.**
REsp 944.872/RS, Rel. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ **08/10/2007**. **UNANIMIDADE.**	REsp 738.502/SC, Rel. Ministro **LUIZ FUX**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2005, DJ **14/11/2005**. **UNANIMIDADE.**
REsp 953.956/PR, Rel. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/08/2008, DJe **26/08/2008. UNANIMIDADE.**	REsp 980.150/SP, Rel. MIN. **CARLOS FERNANDO MATHIAS** (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe **12/05/2008. UNANIMIDADE.**
EREsp 852.437/RS, Rel. Ministro **CASTRO MEIRA**, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe **03/11/2008**. **UNANIMIDADE.**	EREsp 716.412/PR, Rel. Ministro **HERMAN BENJAMIN**, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2007, DJe **22/09/2008**. **UNANIMIDADE.**
REsp nº 1.129.244/PR, Rel. Ministra **ELIANA CALMON**, SEGUNDA TURMA, Julgado em 05/11/09 DJE **20/11/2009. UNANIMIDADE.**	-
AgRg no REsp 1023213/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2009, DJe **02/12/2009. UNANIMIDADE.**	-
AgRg no Ag 1247879/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/02/2010, DJe **25/02/2010. UNANIMIDADE.**	-

Fonte: Dados desta pesquisa realizada por Karoline Lins Câmara Marinho de Souza

Consoante aduz Arthur Mendes Lobo, a súmula seria uma forma de revelação do direito que se processa através do exercício da jurisdição, em virtude de uma sucessão harmônica de decisões dos tribunais,[510] no fito de facilitar o julgamento de demandas que se assemelhem, de maneira que, ao instituir a dissolução irregular da sociedade como causa bastante ao redirecionamento da execução fiscal, e diante da análise das razões dos precedentes que embasaram a Súmula 435, o STJ dá a entender que o redirecionamento estaria legitimado. Como não resta consolidado expressamente no enunciado da súmula que os requisitos do artigo 135 estariam sendo efetivamente preenchidos através dessa conduta,

[510] LOBO, Arthur Mendes. Breves comentários sobre a regulamentação da Súmula Vinculante. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie; WAMBIER, Luiz Rodrigues; GOMES JÚNIOR, Luiz Manoel (Coords.). **Constituição e processo**. Salvador: Podium, 2007.

depreende-se que, em que pese sofrer os efeitos da constrição judicial inerente à execução fiscal (como penhora de bens), o sócio administrador ainda poderia comprovar que não teria agido com excesso de poderes, dolo, ou infração à lei, contrato social ou estatuto, em sede de embargos à execução.

Entretanto, da análise empírica empreendida em julgados do ano de 2016, verifica-se que prevalece, nas duas turmas que são competentes para o julgamento de causas tributárias, no STJ, o entendimento de que a dissolução irregular é causa suficiente à responsabilidade pessoal do sócio administrador, nos termos do art. 135, do CTN, como se pode constatar a seguir.

Para esta análise específica, foram utilizados os parâmetros de pesquisa "redirecionamento" e "dissolução irregular", e identificado na janela correspondente a data de pesquisa entre 1º/01/2016 e 22/11/2016, sendo primeiro realizada a pesquisa nos julgados da Primeira Turma e, posteriormente, da Segunda Turma. Foram desprezados da análise os julgados referentes a dívidas não tributárias e analisados apenas as decisões colegiadas (isto é, não foram analisadas as decisões monocráticas) que se cingiam à discussão quanto ao cabimento do redirecionamento por dissolução irregular em dívidas tributárias.

Da pesquisa realizada nos julgados da Primeira Turma, ficou constatado que, dos 17 acórdãos analisados, 13 resultaram no não redirecionamento da execução fiscal em razão da aplicação do elemento temporal da gerência ao momento da dissolução irregular e do fato gerador. Nas 4 decisões colegiadas que resultaram no redirecionamento da execução fiscal, a dissolução irregular foi tomada como requisito hábil a preencher o conteúdo do art. 135, III, do CTN.[511]

No que tange à Segunda Turma, 29 Acórdãos foram pesquisados. Desses 29, 11 resultaram no não redirecionamento da execução discal, por motivos diversos, seja em função da aplicação do elemento temporal da gerência ao momento da dissolução irregular, seja porque, em alguns casos, não havia sido comprovada a dissolução irregular na instância inferior, de modo que a análise desse fato foi obstada em razão do disposto na Súmula 07. Das 18 decisões colegiadas que resultaram no redirecionamento da execução fiscal,[512] a dissolução

[511] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1583690/SP; Ib. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 562.085/SP; Ib. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 738.350/SC; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 936.107/RS. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 18 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 7 nov. 2016. (Quadro 6 do APÊNDICE A).

[512] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1595273/SC. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 6 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 out. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 874.531/DF. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 27 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**,

irregular foi tomada como requisito hábil a preencher o conteúdo do art. 135, III, do CTN em 15. Em 3 delas[513], não restou expresso que a dissolução irregular corresponderia à definitiva responsabilização dos sócios administradores.

Portanto, o STJ vem aplicando, em julgados do ano de 2016, e, portanto, os mais recentes, o entendimento de que a configuração da dissolução irregular é bastante para preencher os requisitos explícitos no art. 135, III, do CTN.

Conforme registra Maria Lúcia Aguilera,

> [...] na verdade, os Tribunais Superiores operaram uma alteração no preceito contido no caput do art. 135, III, do CTN, ao dispensar que a obrigação tributária fosse necessariamente resultante dos atos ilícitos praticados pelos administradores, bastando que se configurasse uma outra relação de causalidade: entre o ilícito societário (dissolução irregular) e a impossibilidade de adimplemento do crédito tributário pela sociedade.[514]

Desse modo, paira a dúvida quanto à significação do conteúdo de "dissolução irregular", porque apta a preencher a um só tempo, conforme mencionado, a exigência de que

---

Brasília, DF, 24 out. 2016; Ib. Agravo Interno na Petição no Agravo em Recurso Especial nº 741.233/SC; Ib. Recurso Especial nº 1594205/PR; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1552835/PE. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 4 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 set. 2016; Ib. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 743.185/RS; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 528.857/SP. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 9 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 jun. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 615.303/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 7 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2 set. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1541209/PE. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 3 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 maio 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 337.042/SC. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 3 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 maio 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1577588/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 3 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 maio 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 868.622/SC. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 12 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 abr. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 831.298/SP. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 5 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 abr. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 846.230/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 17 de março de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 mar. 2016; Ib. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1465280/SP; Ib. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1293271/RS; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 1338851/BA. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2016, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 mar. 2016. (Quadro 7 do APÊNDICE A).

513 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº941.516/MT. Relatora: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 20 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 out. 2016; Ib. Recurso Especial nº 1616492/SP; Ib. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1577662/SP. (Quadro 8 do APÊNDICE A).

514 AGUILERA, Maria Lúcia. A responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita; NÉDER, Marcus Vinícius (Coords.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 126-142. p. 132.

o sócio administrador tenha cometido *infração à lei*, e, também, agido *dolosamente* com *excesso de poderes*.

Como poderia essa presunção de dissolução irregular se operar, assim, no campo do excesso de poderes? Suponha-se que fosse previsto no contrato social a incumbência dos sócios administradores de encerrar as atividades da sociedade quando inviáveis financeiramente. Caso os sócios tenham assim procedido, e ao tentar regularizar a situação perante a Junta Comercial, deparem-se com as dificuldades inerentes à burocracia para declarar a sua inatividade, como se poderia comprovar o seu dolo? E o excesso de poderes?

Conforme ressaltado no capítulo 3, que trata da densificação linguística dos requisitos da responsabilização do art. 135, III, o excesso de poderes corresponderá às condutas que extrapolem as regras contidas no contrato social em desfavor da sociedade ou de terceiros, de maneira que considerar que toda e qualquer dissolução da sociedade, simplesmente por força de uma presunção criada pela súmula, equivalem ao preenchimento do excesso de poderes, parece usurpar o âmbito de alcance da súmula.

Quanto ao dolo, também já se expressou, ao longo desse trabalho, que a conduta passível de responsabilização deve expressar ***manifesta malícia*** (subseção 3.2.3), isto é, deve demonstrar que o agente manifestou a sua má-fé em alguma conduta efetivamente danosa à sociedade ou a terceiros, como no caso de ocultar documentos para não ver cobrado tributo.

É de bom tom perceber que as condutas humanas são motivadas pela moral individual, e uma vez tomada uma decisão pelo indivíduo, este a manifesta por meio de atos. É da interação com outros sujeitos, através dos signos linguísticos, que as pessoas expressam seu voluntarismo, de modo que a conduta dolosa será identificada a partir da verificação desses atos, em que se afigure presente o elemento má-fé[515], não sendo possível presumí-lo.

Maria Rita Ferragut, de seu turno, aduz que a responsabilização deve recair sobre o administrador responsável pela dissolução irregular, de modo que o redirecionamento ocorrerá não porque aquele agiu com dolo para deixar de honrar o cumprimento da obrigação tributária, mas porque teve a intenção de fazer desaparecer a empresa após o fato jurídico tributário.[516] Entretanto, ainda que se possa admitir que o administrador teve a intenção de encerrar as atividades da pessoa jurídica para se evadir do pagamento do tributo, ainda assim, sua intencionalidade deve ser aferida, não podendo ser presumida em função da simples constatação de que a empresa não se encontra mais em funcionamento.

---

[515] HARET, 2010.
[516] FERRAGUT, 2013.

Nesse aspecto, um questionamento pode afligir o aplicador do direito, qual seja o de admitir, em face da não comprovação desse elemento exigido, a eventual não satisfação do crédito tributário, que tem por apanágio toda uma função social que lhe é inerente, bem assim que existe um dever fundamental de pagar impostos[517] ínsita à vida em sociedade, por envolver o usufruto de benefícios invisíveis, como a atuação dos poderes constituídos, a ordem e a paz garantidas pelos órgãos públicos, ainda que não influam diretamente na esfera de atributos da pessoa.

Sob esta perspectiva, é de se compreender a atuação do Fisco em cercar-se de ferramentas para reaver todo e qualquer crédito inadimplido, bem assim que o próprio Poder Judiciário corrobore com esta, entretanto, essa conduta inquisitória de buscar, a qualquer custo, imputar a responsabilidade sem aferição de critérios mais precisos, resulta como resquício de um sistema autoritário que embasou o sistema tributário inaugurado sob os auspícios da Constituição de 1967, promulgada em meio ao regime ditatorial de governo.

Desse modo, embora se considere a ocorrência de diversas fraudes envolvendo a utilização de pessoas jurídicas no Brasil,[518] e que esse pareça ser um argumento válido do

---

[517] Em sua obra, Casalta Nabais refere-se à finalidade constitucional dos tributos, ao assentar: "Quanto à finalidade ou elemento teleológico do imposto, refere actualmente a doutrina que ele tem uma função instrumental, justamente para nele integrar os fins extrafiscais. Contudo, como é fácil de ver, o imposto sempre assumiu uma tal função, uma vez que ele não constitui um fim em si mesmo, antes é um meio, um instrumento de realização das tarefas (finais) do estado. Por via de regra um instrumento indirecto, na medida em que é o suporte financeiro das despesas necessárias à realização de tais tarefas, mas, por vezes, um instrumento directo quando, através da simples percepção dos meios pecuniários em que se concretiza, realiza automaticamente tarefas comunitárias. Cf. NABAIS, 2012a, p. 226.

[518] Conforme se denota a partir das notícias que seguem: "**Fraudes empresariais são alvo da Receita Federal em 2015**: Depois da malha fina apertar o cerco dos contribuintes pessoas físicas, a Receita Federal intensifica ainda mais as ações para apurar fraudes e inconsistências nas declarações também de pessoas jurídicas de todos os portes. A criação da Malha Fiscal Pessoas Jurídicas, a maior fiscalização dos chamados grandes contribuintes e a famosa Operação Lava Jato são algumas das operações voltadas ao segmento responsável pelo maior índice de arrecadação por autuações no órgão. Por essas e outras, 2015 deve ser o ano da consolidação de investigações empresariais. Os novos processos fazem parte de um esforço conjunto do órgão e demais entidades reguladoras brasileiras para tornar o ambiente de negócios no País mais transparente e confiável. A ideia é, entre outras, ampliar o crédito tributário, que, no ano de 2014, chegou a R$ 150,5 bilhões, fator indispensável em tempos de crise. A Receita estima que, apenas neste ano, cerca de 46 mil contribuintes com indícios de irregularidade serão notificados. Só no Rio Grande do Sul, desde fevereiro, 5,343 mil pessoas jurídicas receberam aviso da Receita Federal por meio de cartas ou telefonemas para efetuarem regularizações em seus débitos com a instituição. Os valores, no Estado, devem ultrapassar R$ 460 milhões. [...]" Cf. MELLO, Roberta. Fraudes empresariais são alvo da Receita Federal em 2015. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 8 fev. 2015. Disponível em: <http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=199660>. Acesso em: 20 jan. 2017.

"**Polícia Civil investiga golpe do microempreendedor**: [...] O titular da DDF, delegado Jaime Paula Pessoa Linhares, explicou que os fraudadores se apropriaram dos dados das vítimas, entraram no Portal do Empreendedor, do Governo Federal, e inseriram informações como número de Cadastro de Pessoa Física (CPF) e data da nascimento, e deram prosseguimento ao cadastro fraudulento. Linhares explicou como funciona o golpe. "Quando eles concluem todo o processo, recebem um número de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e estão livres para contraírem empréstimos, abrirem contas, solicitarem cartões de crédito. Isso tudo, utilizando o nome de uma pessoa inocente que teve seus dados usados de forma ilegal. Quando uma empresa fica suja no mercado, eles partem para outra, que foi aberta da mesma maneira",

ponto de vista arrecadatório, considerar a presunção de ocorrência de dolo por meio do comando sumular, não parece condizente com o direito de ampla defesa, corolário do princípio do devido processo legal e que caminha lado a lado ao princípio da não culpabilidade, numa perspectiva pós-positivista encampada pela Constituição de 1988.

Mesmo porque a súmula 435 parece generalizar um sem número de situações que podem ocorrer, deixando os sócios administradores à míngua, quando não poderiam ter agido de modo distinto, seja porque não conseguiram manter incólume a pessoa jurídica em meio às vicissitudes do mercado selvagem ou porque a burocracia inerente à interrupção das atividades não permitiria uma saída legítima do cenário empresarial.

Betina Grupenmacher assenta, por sua vez, que a dissolução irregular da sociedade, não é fato suficiente para desencadear a responsabilização pessoal dos administradores. Para ela, há uma distorção no entendimento jurisprudencial que a aplica como condição apta à responsabilização, pois tanto a dissolução irregular não é prévia ao nascimento da relação jurídica tributária, como o que se opera concretamente a partir da posição do STJ é a desconsideração da personalidade jurídica e não a responsabilização pessoal,[519] fazendo-se necessário o efetivo procedimento prévio.

Portanto, a despeito da consideração de que todos possuem o dever constitucional fundamental de contribuir com os gastos públicos,[520] a conveniência e efetividade da arrecadação não é valor que se sobrepõe à segurança jurídica e às garantias constitucionais do contribuinte, no campo das presunções, sobretudo porque o que se pretende resguardar é uma administração tributária eficiente e justa, e não uma que intenta levar às últimas consequências um dever arrecadatório como se fosse um fim em si mesmo.

Não se pode aceitar que sejam criadas presunções, com mero propósito arrecadatório, a pretexto de se cumprir com esse interesse constitucional de cumprir com o financiamento do Estado Social, abandonando os direitos e garantias individuais do sujeito

---

destacou. [...]" Cf. SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS E DAS EMPRESAS DE ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. **Polícia Civil investiga golpe do microempreendedor**. Disponível em: <http://www.sesconms.org.br/policia-civil-investiga-golpe-do-microempreendedor/>. Acesso em: 20 jan. 2017.

519 GRUPENMACHER, 2015.

520 Quando se tem em mente o dever constitucional fundamental de contribuir para os gastos públicos, o conteúdo desse dever explicita um interesse constitucional, que não necessariamente equivale ao interesse da Administração nem se opõe ao interesse do cidadão, mas representa um interesse cujo conteúdo é uma gestão tributária eficiente e justa. Essas palavras são pertinentes nesse contexto porque, como já foi dito, em nome desse interesse geral vêm sendo atribuídos diversos deveres aos cidadãos, no sentido de colaborarem com a Administração tributária. Cf. MÉLO, 2014, p. 250.

passivo da relação tributária e também o fim próprio desta presunção, qual seja, evitar a evasão fiscal.[521]

Por óbvio que existe um mandamento superior, relativo à neutralidade da tributação e da própria atuação do fisco, que tem correlação com a capacidade contributiva, consoante asseveram Klaus Tipke e Joaquim Lang,[522] de modo que não cabe subverter a opção entre diversos modelos jurídicos no fito de acolher a um interesse que não seja exclusivamente o interesse constitucional.

Dessarte, as presunções só podem ser criadas quando garantido ao eventual responsável a ampla defesa, pois sem esta a presunção não se sustenta como enunciado com validade jurídica diante dos ditames constitucionais.[523]

É necessário o sopesamento desses valores, igualmente eleitos pela Constituição, para que a efetividade da atividade de fiscalização e controle da Administração Tributária não sobreleve os direitos individuais, mas diante de uma ponderação hermenêutica que leve em conta os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, possam conviver harmonicamente com aqueles.[524]

Assim, embora o STJ venha compreendendo a dissolução irregular como elemento hábil a preencher os requisitos elencados no art. 135, III, esta presunção de conduta dolosa não parece razoável. Luciano Amaro, tratando das presunções, assentou que as

---

521 HARET, 2010.

522 O mandamento da neutralidade jus formal concretiza o princípio econômica da neutralidade da tributação. O Direito tributário deve realizar neutralidade de decisão e não distorcer a escolha entre diferentes formas jurídicas. A neutralidade jus formal também é, corretamente, uma influência do mandamento da tributação proporcional segundo a capacidade econômica da prestação. Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito tributário**. 18. ed. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2014. v. 3. p. 169.

523 A esse respeito, impende transcrever trecho elucidativo, de Florence Crobenmberger: "Ao presumir em ato individual e concreto, na forma de lançamento, o Fisco tem o dever de provar o fato alegado. A afirmação não somente leva em nota a regra geral da retórica de que quem alega deve provar, como também a condição de ato administrativo vinculado à lei dada ao lançamento. A legalidade é princípio norteador da atividade da Fazenda que atua na forma e nos limites dispostos no texto legal. A interpretação teleológica da Constituição impõe ao Fisco a necessária prova dos requisitos expressos objetivamente na norma processualística fiscal, tendo em vista os enunciados dos arts. 5º, II, XXXIX, XL e 150, I da CF/88. Cumpre reforçar que a administração não detém o ônus da prova, mas o dever de provar. E nem se alegue que a presunção de legitimidade do ato administrativo é fator que inverte o ônus da prova. A presunção de legitimidade nada inverte, competindo à autoridade administrativa, mesmo quando existam presunções legais, apresentar provas do fato. Em outras palavras, a legitimidade presumida do ato administrativo não exime o Fisco do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico na forma da lei. É pressuposto necessário no processo de positivação da norma tributária, em nada alterando o ônus da prova." HARET, 2010, p. 466 e 565.

524 MÉLO, 2014.

presunções "não podem se tornar mecanismo que simplifiquem o modelo de incidência, dispensem provas pelo Fisco ou, virtualmente, não acolham provas do contribuinte."[525]

Artur Gonçalvez Lima, de seu turno, aduz não existir maiores dificuldades em compreender que a adoção de uma presunção relativa enseja a instauração do contraditório em um processo, assegurando-se o direito de ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes.[526]

Nesse contexto, é imprescindível que sejam respeitados os prazos para defesa pelo responsável tributário, enquanto que incumbe ao Fisco oportunizar a impugnação das alegações e provas que foram produzidas em face daquele, de modo que, uma vez não sendo exercida a ampla defesa em tempo hábil, a despeito de lhe ter sido facultada, a presunção relativa transforma-se em fato consolidado.[527]

Ao que parece, a instituição da Súmula 435, pelo STJ, denota que o Poder Judiciário chancela a arrecadação como direito que perpassa o devido processo legal, porquanto generaliza situações díspares que precisariam de uma maior averiguação para ensejar a responsabilização do sócio administrador.

Em outras palavras, autoriza a desconsideração da personalidade jurídica, com o consequente redirecionamento da execução fiscal, sem a pré-existência de um processo que confirme as condutas exigidas no comando legal.[528]

Entretanto, o próprio STJ, em julgado de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, pressupõe a necessidade de aferição da conduta do agente, para não configurar responsabilidade objetiva, conforme o trecho da ementa que segue:

> Porém, para a admissão do redirecionamento da execução fiscal, é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar a exigência tributária tenha exercido, efetivamente, a função de gerência, no momento dos fatos geradores do tributo e/ou da dissolução irregular da empresa executada; sem essa verificação, a regra do art. 135 do CTN passaria a configurar casos de responsabilidade objetiva, quando se sabe que, de acordo com a matriz de sua interpretação, as situações prefiguradas neste dispositivo tributário codificado dirige-se à contemplação de situações infracionais, em que se requer a apuração de conduta infratora, da parte do agente.[529]

---

525 AMARO, Luciano. Uso de las presunciones em derecho tributário: relatório Nacional do Brasil apresentado nas XII Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário em Bogotá, 1985. **Memória das Jornadas**, São Paulo, v. 1, n. 36, 1985. Seção 1.3. p. 752.

526 GONÇALVEZ, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997.

527 HARET, 2010.

528 Essa questão do procedimento prévio está intimamente ligada à definição do ente detentor do ônus da prova, o que será discutido na subseção 4.3.2, ao tratar do procedimento específico para a responsabilização do sócio administrador através do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no CPC de 2015.

529 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1583690/SP.

O mencionado Ministro foi relator de julgado em que acolheu os argumentos expostos pelo contribuinte, deixando de aplicar a presunção criada pela Súmula 435, cujo trecho da ementa segue colacionado:

> A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que **a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio**. 2. Como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem prévio procedimento de sua apuração. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública) que requer o redirecionamento. A inversão do ônus probandi só deve ser feita nos casos em que a lei a admite expressamente e, ainda assim, em hipóteses excepcionais.[530]

A despeito de expressar posição contrária à do Superior Tribunal de Justiça no que tange ao acolhimento da dissolução irregular como elemento bastante à configuração da responsabilidade tributária do sócio administrador, até o ano de 2015, o Ministro Napoleão Nunes vinha consignando em diversos acórdãos dos quais se apresentou como relator a sua ressalva, mas julgando no mesmo sentido adotado pelo STJ.[531] A partir de 2016, como relator em processo de mesmo tema, apresentou sua posição, restando como voto vencido no julgamento, incumbindo ao Ministro Benedito Gonçalves, que levantou a divergência, a relatoria do acórdão.[532]

Portanto, necessário que se reflita a respeito da aplicabilidade da Súmula 435, para que, a pretexto de se buscar a concretização do interesse público, esteja-se agindo no interesse arrecadatório do Estado, que embora protegido como direito desse, para fazer face às despesas públicas, não deve se sobrepor aos direitos fundamentais garantidos na Constituição da República de 1988.

---

[530] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 16.808/GO.

[531] Ib. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 600.111/RS; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 431.797/SC. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 4 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 nov. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 434.605/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 16 de junho de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 ago. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1374744/BA. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para Acórdão: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 14 de agosto de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 dez. 2013.

[532] "[...] a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas tal fato, por si só, é insuficiente para o imediato redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio". Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1209561/RJ. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para Acórdão: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 24 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 jun. 2016.

Um outro ponto que merece reflexão a respeito da Súmula 435 é a limitação constante do art. 146, III, da Constituição, que prevê: "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;".[533]

O comando normativo invocado estabelece a obrigação de criação de regras sobre responsabilidade tributária (dentro do conteúdo de obrigação tributária) através de Lei Complementar, assim como as que existem no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 como tal.[534]

No caso da Súmula 435, em que o STJ estipula como requisito à responsabilização tributária do sócio administrador a dissolução irregular, distante de preencher o conteúdo dos requisitos presentes no art. 135, III, a regra estabelecida a partir daquela inova no Sistema Tributário no que tange à determinação de hipóteses de responsabilidade tributária, ferindo o art. 146, III, b), que exige Lei Complementar para tanto.

Dessarte, o estabelecimento da dissolução irregular como requisito bastante à configuração dos requisitos do art. 135, III, do CTN não parece se adequar à norma presente no art. 146, III, da Constituição, porque dessa forma está legitimando a criação de uma nova forma de responsabilidade tributária, que necessita apenas do suprimento da infração à lei, ou mesmo por requisitos distintos dos presentes no art. 135, III, e sem o instrumento adequado, que seria a lei complementar. A súmula, portanto, não poderia ter inovado nesse particular, ainda mais com esse sentido.

Desse modo, a Súmula 435 do STJ usurpa a sua função de densificadora de conceitos indeterminados, porque, efetivamente, inova no ordenamento jurídico, sendo inconstitucional. Ela cria hipótese nova de atribuição de responsabilidade tributária, distinta das previstas na Lei Complementar Federal (Código Tributário Nacional), ferindo cabalmente o art. 146, III, da CF.

---

[533] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435.

[534] Em sua obra, Daniel Monteiro Peixoto atenta que: "O tema responsabilidade tributária enquadra-se no espectro semântico do art. 146 da CF, visto que o seu tratamento por norma geral de direito tributário cumpre dois parâmetros de harmonização do sistema tributário brasileiro: um positivo, consistente no oferecimento de regras de responsabilização aplicáveis de imediato por quaisquer dos entes federativos, independentemente de possuírem lei ordinária específica (ex: arts. 129 a 135 do CTN); outro, de cunho negativo, ao impedir que sejam criadas hipóteses de responsabilização de modo desencontrado entre os diversos entes políticos que compõem a Federação brasileira." Cf. PEIXOTO, 2012, p. 244.

4.2.3 Proposta de definição de sentido da dissolução regular da sociedade

Muitas vezes, uma dada sociedade limitada, em virtude dos riscos inerentes à própria atividade empresarial, não consegue honrar seus compromissos, inclusive tributários, o que a leva a não mais poder exercer suas atividades. Nesse caso, parece razoável assentir que, estando ela abarrotada de dívidas, interrompa a atividade empresarial com o fito de se recompor, inclusive para que a situação não se agrave ainda mais. Assim, inexistindo conduta dolosa de seus administradores, mas tendo em vista a impossibilidade de continuar de "portas abertas", uma dada sociedade pode vir a fechar suas portas. Desse modo, embora não esteja mais atuando no seu domicílio fiscal e, pretendendo os seus administradores regularizarem a situação, não podem fazê-lo, quando existente débito fiscal em aberto.

No caso das sociedades contratuais, o art. 1.033 do CC prescreve que a sociedade se dissolve, dentre outras hipóteses, quando ocorrer o consenso unânime dos sócios ou a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado, o que caracterizaria o distrato.[535]

Essa possibilidade de não mais continuar exercendo suas atividades está consubstanciada no princípio da Livre Iniciativa, prevista nos artigos 1º, IV, 5º, XIII, e 170, da Constituição da República, que engloba tanto o direito de permanecer atuando quanto o de encerrar as atividades.[536]

Entretanto, a despeito do direito assegurado constitucionalmente, os sócios administradores das sociedades empresárias possuem dificuldades em regularizar sua situação, porque ao simplesmente fechar as portas e não sendo encontrada funcionando a pessoa jurídica ali outrora estabelecida, o Poder Judiciário estaria autorizado a presumir, conforme entendimento do STJ, que esta teria sido dissolvida irregularmente, e, com isso, presumir a má-fé dos administradores, ensejando a sua responsabilização.

---

[535] Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer: I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado; II - o consenso unânime dos sócios; III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado; IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias; V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar. Cf. BRASIL. Lei nº 10.406.

[536] Sobre o princípio da Livre Iniciativa, de bom alvitre mencionar a ideia que dela faz o Constitucionalista José Afonso da Silva, para quem "a liberdade de iniciativa econômica privada, num contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (o fim condiciona os meios), não pode significar mais do que liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo. É legítima, enquanto exercida no interesse da justiça social. Será ilegítima quando exercida com objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário. Daí por que a iniciativa econômica pública, embora sujeita a outros tantos condicionamentos constitucionais, se torna legítima, por mais ampla que seja, quando destinada a assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social." Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional Positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 770.

Contudo, cabem ponderações a serem feitas acerca do direito à livre iniciativa, sobretudo no que tange à regra presente no art. 5º, XIII, que prevê: "é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer". A própria Constituição estabelece balizas para o exercício de atividade profissional, de maneira que embora esta possa ser exercida plenamente, deve respeitar o regramento legal atinente a cada espécie. É isso que faz o Código Civil ao dispor sobre os requisitos para abertura de sociedades empresárias, bem como para a sua extinção, de maneira que o não cumprimento desses leva à conclusão de que a dissolução estará em dissonância com a lei – irregular.

Essa dissolução irregular, contudo, não pode ser capaz de comprovar que os sócios administradores, a despeito de sua negligência em regularizar a situação da sociedade empresária, agiram com dolo de fraudar o fisco, autorizando a sua responsabilidade tributária, como pretende a Súmula 435.

A despeito do posicionamento desenvolvido nesse trabalho de pesquisa, no sentido da inconstitucionalidade da Súmula 435 do STJ, não há como desconsiderar que ela vem sendo aplicada diuturnamente pelo próprio Tribunal Superior e outros tribunais brasileiros, de maneira que cabe analisar como os sócios administradores de uma sociedade empresária poderiam afastá-la, através de meios legais, aptos a demonstrar a sua boa-fé e excluir a sua responsabilidade pessoal no âmbito tributário.

A dissolução regular da sociedade consistirá na obediência aos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil,[537] e do art. 32 da Lei n.º 8.934/94,[538] entretanto, casos há em que os sócios administradores não conseguem dar baixa no registro presente na Junta Comercial, em virtude da existência de dívidas fiscais em nome da pessoa jurídica. Nesse caso, ela não poderá ser encerrada formalmente.

---

[537] Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária. Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado. Cf. BRASIL. Lei nº 10.406.

[538] Art. 32. O registro compreende: I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais; II - O arquivamento: a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas; b) dos atos relativos a consórcio e grupo de sociedade de que trata a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; c) dos atos concernentes a empresas mercantis estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil; d) das declarações de microempresa; e) de atos ou documentos que, por determinação legal, sejam atribuídos ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins ou daqueles que possam interessar ao empresário e às empresas mercantis; III - a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria. Cf. Ib. Lei Federal nº 8.934

Assim, para que haja a regular dissolução da sociedade, o encerramento das atividades deve se dar com a respectiva previsão de bens para fazer face às dívidas adquiridas pela sociedade, e, caso não existam bens suficientes a honrá-las, que seja decretada a autofalência, ou, ainda, a informação junto aos órgãos competentes, sobre a inatividade ou a transferência de quotas da sociedade para terceiros.[539]

Regina Helena Costa, em voto de sua relatoria, no julgamento do REsp n.º 1.529.301, aduz que a dissolução de uma sociedade pode ser tomada na acepção estrita, que se refere à manifestação de vontade dos sócios no sentido de extinguir a pessoa jurídica e também como procedimento, que corresponde à realização do ativo e a satisfação do passivo e posterior partilha de dividendos, se houver, de modo que se o passivo da sociedade for maior que o seu ativo, mister a declaração de sua insolvência e o consequente requerimento de falência.[540]

Desse modo, é lícito aos sócios administradores, no fito de afastar a presunção de dissolução irregular, bem assim, a de que agiram nos termos do art. 135, III, do CTN, valerem-se de expedientes legais, conforme se dessume a partir de pesquisa empírica de jurisprudência a seguir.

A pesquisa buscou analisar se os três instrumentos: apresentação de informações sobre a inatividade perante a Junta Comercial e consequente apresentação das declarações de inatividade perante os órgãos fiscais (em todas as esferas: federal, estadual e municipal), o procedimento de autofalência, bem assim a extinção regular da sociedade, são hábeis a impedir o redirecionamento da execução fiscal.

A partir da análise de julgados não apenas do STJ, mas dos Tribunais Regionais Federais, constatou-se que a Declaração de inatividade, emitida pela Junta Comercial, é instrumento hábil a ilidir a presunção de dissolução irregular e demonstrar a boa-fé dos sócios administradores, afastando a sua responsabilidade pessoal.

---

539 BONFIM, 2012.

540 A ministra complementa: "Sem essa liquidação não ocorrerá a dissolução regular da sociedade, restando caracterizada a sua irregularidade. Na verdade, a correta dissolução da sociedade está disciplinada pelo art. 1.087 e seguintes do Código Civil. Nos termos do art. 1.103 do Código Civil, constituem deveres do liquidante ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas. Os dispositivos seguintes descrevem a forma como tais atos devem se realizar, até a efetiva extinção da empresa, que só se dá após o pagamento do passivo e partilha do remanescente, se houver. Saliente-se que, se o passivo da sociedade for maior que o seu ativo, mister a declaração de sua insolvência e o consequente requerimento de falência." Trecho do voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, no julgamento do REsp 1529301. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1529301. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 15 de outubro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 out. 2015.

A esse respeito, mister empreender o seguinte raciocínio: o fato de não se encontrar a pessoa jurídica no endereço indicado aos órgãos fiscais não deve ser suficiente para indicar a dissolução irregular, haja vista que a própria súmula 435 exige não apenas que a sociedade empresária deixe de funcionar no local informado anteriormente à Junta Comercial e, em consequência, aos órgãos fiscais, mas que também deixe de comunicar aos órgãos competentes o encerramento das atividades.[541]

Nesse sentido, ainda que inativa, uma sociedade que permanece cumprindo suas obrigações acessórias e informa ao Fisco, através das declarações de inatividade, que não mais vem exercendo as suas atividades corriqueiras, não poderia ser presumida como dissolvida de forma irregular.

Ainda que não esteja realizando o seu mister principal, seja porque está endividada ou porque não existe mais interesse dos sócios em continuar atuando naquele ramo empresarial, é fato que, com as declarações de inatividade a Fazenda possui conhecimento da inatividade, não podendo cogitar em má-fé por parte dos administradores.

Consoante assentado no julgamento do Agravo de Instrumento n.º 27.996/SP, pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região, o encerramento das atividades sem a devida informação aos órgãos competentes comprova a dissolução irregular, mas a declaração de inatividade apresentada ao órgão fiscal demonstra que a pessoa jurídica vem cumprindo as obrigações tributárias acessórias, afastando a presunção de que teria se dissolvido irregularmente.[542]

Foi realizada pesquisa no site do STJ, utilizando-se como parâmetro de pesquisa o termo "declaração de inatividade", no lapso temporal de 01/01/2013 a 22/11/2016, mas não foram encontradas decisões colegiadas que corroborem com o entendimento que vem sendo aplicado nos tribunais de instância inferior, tão somente uma decisão monocrática proferida pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no REsp n.º 1.401.156-PE,[543] que reconhece a declaração de inatividade prestada por vários anos como elemento a afastar a dissolução irregular da sociedade.

---

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

[542] BRASIL. Tribunal Regional Federal da (3ª Região). Agravo de Instrumento nº 27996 SP 0027996-31.2012.4.03.0000. São Paulo, 24 de maio de 2013. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00279963120124030000>. Acesso em: 20 jan. 2017.

[543] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.401.156 – PE. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho Brasília, DF, 1º de outubro de 13. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 out. 2013.

No fito de enriquecer a presente pesquisa, também se buscou nas plataformas eletrônicas dos Tribunais Regionais Federais, julgados que abordassem a declaração de inatividade como elemento que pode ou não afastar a presunção de dissolução irregular. Nesta, foi utilizado o parâmetro de pesquisa "declaração de inatividade" e "tributário", levando-se em conta tão somente as questões referentes ao redirecionamento da execução fiscal para dívidas tributárias. Diante do grande quantitativo de decisões em que a temática havia sido discutida, optou-se por restringir o seu lapso temporal ao ano de 2016, para se ter uma ideia de como essas Cortes vêm decidindo no que concerne à declaração de inatividade (quadro 2).[544]

Quadro 2 – Aceitação da declaração de inatividade

(continuação)

	DECISÕES QUE ACEITAM A DECLARAÇÃO DE INATIVIDADE	**DECISÕES QUE NÃO ACEITAM A DECLARAÇÃO DE INATIVIDADE**
TRF 1	-	-
TRF 2	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000259-7, Rel. Des LETICIA MELLO, Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA, Data de decisão 05/10/2016, Data de disponibilização11/10/2016.	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000093-0, Rel. Des. LUIZ ANTONIO SOARES, Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA, Data de decisão21/09/2016, Data de disponibilização 23/09/2016.
TRF 2	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000259-7, Rel. Des LETICIA MELLO, Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA Data de decisão05/10/2016Data de disponibilização11/10/2016.	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000093-0), Rel. Des. LUIZ ANTONIO SOARES, Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA Data de decisão21/09/2016 Data de disponibilização23/09/2016.
TRF 2	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000259-7, Rel. Des LETICIA MELLO, Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA Data de decisão05/10/2016 Data de disponibilização11/10/2016	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000508-2, Rel. Des LUIZ ANTONIO SOARES, Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA Data de decisão12/07/2016 Data de Disponibilização 20/07/2016

[544] Optou-se, nessa pesquisa específica relativa às declarações de inatividade, pela demonstração apenas das referências numéricas aos processos cujos acórdãos discutiram a temática, no intuito de comparar quantos julgados consideraram que a declaração de inatividade é apta a afastar a dissolução irregular e quantos consideraram que ela é mais um indício dessa.

Quadro 2 – Aceitação da declaração de inatividade

(continuação)

TRF 2	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.003420-3, Rel. Des CLAUDIA NEIVA, Órgão julgador: 3ª TURMA ESPECIALIZADA Data de decisão15/09/2016 Data de disponibilização26/09/2016	-
TRF 2	Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.003420-3, Rel. Des CLAUDIA NEIVA, Órgão julgador: 3ª TURMA ESPECIALIZADA Data de decisão15/09/2016 Data de disponibilização26/09/2016	-
TRF 3	TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 577964 - 0004334-96.2016.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 21/07/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:29/07/2016	TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 499588 - 0006147-66.2013.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, julgado em 04/02/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/02/2016
TRF 3	TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 577964 - 0004334-96.2016.4.03.0000, Rel. JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, julgado em 05/05/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/05/2016	TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1830498 - 0003710-89.2012.4.03.6110, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, julgado em 06/04/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/04/2016
TRF 3	TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 530463 - 0010165-96.2014.4.03.0000, Rel. JUÍZA CONVOCADA ELIANA MARCELO, julgado em 28/01/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:05/02/2016	-

Quadro 2 – Aceitação da declaração de inatividade

(conclusão)

TRF 4	-	TRF4 5039997-28.2015.404.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 31/03/2016
TRF 5	AG143900/PE, Rel. Des RUBENS DE MENDONÇA CANUTO, Quarta Turma, JULGAMENTO: 04/10/2016, PUBLICAÇÃO: DJE 06/10/2016	AG/SE 08005900620164050000, Rel. Des LAZARO GUIMARÃES, 4ª Turma, JULGAMENTO: 29/04/2016

Fonte: Dados desta pesquisa realizada por Karoline Lins Câmara Marinho de Souza

Conforme se denota do quadro, foram encontradas dezesseis decisões colegiadas no ano de 2016, tratando da temática, nas plataformas eletrônicas dos cinco tribunais federais. Em 9 dos 16 julgados, os TRFs se pronunciaram no sentido de aceitar a declaração de inatividade como elemento hábil a afastar a presunção de dissolução irregular, e, em consequência, a incidência da Súmula n.º 435, do STJ.

Cabe destacar, outrossim, que em decisão monocrática exarada pelo Ministro Benedito Gonçalves, no REsp n.º 1.420.423/PR, o STJ se manifesta contrariamente à possibilidade de a declaração de inatividade ser ferramenta capaz de denotar a dissolução regular.[545]

Desse modo, não há possibilidade de se concluir, com firmeza, qual a posição do STJ no que tange à aceitação das declarações de inatividade como elemento hábil a afastar a dissolução irregular e, em consequência, a responsabilidade tributária do sócio administrador.

De seu turno, foi analisada, dessa vez apenas no site do STJ, a possibilidade de a autofalência ser condição apta a caracterizar a dissolução regular nos casos de dívidas tributárias. Inicialmente, foi estabelecido o lapso temporal na janela do site de 01/01/2013 a 22/11/2016, entretanto, a plataforma eletrônica somente indicou dois julgados em que a temática fora discutida. Com o fito de alargar o universo de decisões analisadas, optou-se, por não se estabelecer lapso temporal prévio na janela do site, e também considerar as decisões

[545] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.420.423/PR. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 1º de fevereiro de 16. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 12 dez. 16.

monocráticas exaradas, utilizado os parâmetros de pesquisa "falência" e "dissolução regular".[546]

Portanto, dos 10 julgados encontrados e analisados, em 06 (seis) deles, a falência impediu o redirecionamento da execução fiscal, por restar comprovado, segundo os votos dos ministros relatores, a dissolução regular da sociedade empresária. Nos outros 04 (quatro), a falência não afastou o redirecionamento quando os nomes dos sócios constam da CDA, cabendo a estes infirmar a legitimidade da mencionada certidão.

Por fim, cabe colacionar a pesquisa empreendida no âmbito da dissolução regular da sociedade, através do procedimento previsto no Código Civil, o que, conforme se vislumbra do conjunto de julgados abaixo, é capaz de impedir o redirecionamento da execução fiscal aos sócios administradores. A pesquisa foi realizada nos julgados que envolvem dívidas tributárias, tendo como parâmetro de pesquisa o termo "dissolução" e "regular", e o lapso temporal analisado foi de 01/01/2013 a 22/11/2016. Nessa pesquisa, não foram desprezadas as decisões monocráticas, diante da exígua quantidade de julgados sobre o tema[547].

---

[546] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 192.771/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 23 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 ago. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 328033. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 10 de novembro de 15. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 nov. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 995.460/SC. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 13 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 maio 2008; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1267232/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 1º de setembro de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 set. 2011; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1058751/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Relator para Acórdão: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 19 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 23 abr. 2010; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 902.814/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Relator para Acórdão: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 19 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 dez. 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 902.526/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 3 de setembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 995.460/SC. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 13 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 maio 2008; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 767.383/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 15 de agosto de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 ago. 2006; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 700.638/PR. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 6 de outubro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 24 out. 2005. (Quadro 9 do APÊNDICE A).

[547] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1389755/ES. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 5 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 ago. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial n.º 832.705/SP. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 4 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2016; Ib. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1529301; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 704639. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 14 de agosto de 15. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 ago. 2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 706965. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 1º de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 jun. 2015. (Quadro 10 do APÊNDICE A).

Em suma, conforme se depreende dos julgados acima analisados, a dissolução regular da sociedade, hábil a afastar o redirecionamento da execução fiscal, bem assim, de que os sócios agiram nos termos do art. 135, III, do CTN, pode ser caracterizada a partir da apresentação de informações sobre a inatividade perante a Junta Comercial e consequente apresentação das declarações de inatividade perante os órgãos fiscais (em todas as esferas: federal, estadual e municipal), na esteira do entendimento dos Tribunais Regionais Federais[548], o procedimento de autofalência, conforme entendimento do STJ, bem assim a extinção regular da sociedade, também constatado a partir de julgados do STJ.

A seguir, insta analisar a questão da responsabilidade tributária sob o prisma processual, perquirindo se as formas atuais de se chegar a esta são hábeis a cumprir com os ditames da Constituição da República.

4.3 **Kafka, Jogos Vorazes e a Matrix do Processo Tributário**: o direito à processualização administrativa e judicial para aferição da responsabilidade tributária mediante aplicação do Incidente de Desconsideração da Pessoa Jurídica – IDPJ

4.3.1 Processualização administrativa na busca de uma justa atribuição de responsabilidade tributária

Na tentativa de sobreviver, os dirigentes da pessoa jurídica buscarão sempre os meios mais eficazes de se tornar vivos para continuarem "combatendo" os concorrentes na busca pela manutenção de sua atividade econômica. Assim como Katniss, no sucesso da literatura e do cinema intitulado "Jogos Vorazes", seu objetivo é chegar ao final da batalha como sobreviventes, o que não significa que estão aqueles dispostos, como a heroína da trama, a matar para vencer, mas que, de fato, algumas artimanhas poderão, ao longo do caminho, ser empreendidas para amansar os *leões* da selva hostil.[549]

Entretanto, como na trama literária/cinematográfica, o Leão – na obra, o Capitol – , e sua aparente *longa manus*, observam tudo pelas câmeras, e a cada superação de obstáculos da heroína, novos obstáculos são criados em seu invólucro sádico de ver sofrer aquela sobrevivente.

---

[548] Não há como concluir que o STJ também tenha posição consolidada nesse sentido, em virtude da inexistência de julgados que corroborem com esse entendimento.

[549] COLLINS, Suzanne. **Jogos Vorazes (Hunger Games)**. Rio de Janeiro: Editora Rocco, 2010. Cf. JOGOS VORAZES. Direção: Gary Ross. Produção: Jon Kilik; Nina Jacobson; Suzanne Collins; Nina Jacobson. Intérpretes: Jennifer Lawrence; Josh Hutcherson; Liam Hemsworth; Elizabeth Banks; Woody Harrelson. Lionsgate, 2012.

Por mais semelhante com a realidade, esse é apenas o enredo de uma fantasia, mas, como na trama, o Fisco não parece se esforçar para considerar que, muitas vezes, as dificuldades econômicas enfrentadas por uma empresa não resultam necessariamente da atuação humana fraudulenta, haja vista a ocorrência de circunstâncias exógenas que não permitem o estrito adimplemento de todas as obrigações tributárias, consoante alerta o Conselheiro Luís Nunes de Almeida, do Tribunal Constitucional Português.[550]

Obviamente que não se está aqui defendendo que o Fisco simplesmente feche os olhos para as artimanhas e manobras fraudulentas operacionalizadas por diversos empreendedores que acabam utilizando de forma abusiva o instituto da pessoa jurídica, no fito de se beneficiarem e enriquecerem ilicitamente. Entretanto, muitas vezes, o microempreendedor, que não possui informação – e considerando a quantidade de informações legais que ele precisa saber para manter uma empresa – acaba sendo penalizado pela conduta de alguns e pelo rigor excessivo do Fisco. Essa presunção de culpa do administrador gera uma iníqua obrigatoriedade de comprovação de fatos negativos que não se coaduna com a nossa Constituição.

Em seu livro "O processo", Franz Kafka descreve a injustiça de um sistema criminal que não "ouve" o que o acusado tem a dizer sobre sua acusação e sequer informa o mesmo do que está sendo acusado. Na obra mencionada, o bancário Joseph K. é preso, julgado e condenado por um misterioso tribunal e jamais consegue descobrir as razões que o levaram a tal destino.[551]

---

[550] Em seu voto, exarado nos autos do processo n.º 641/92, perante o Tribunal Constitucional Português, o Conselheiro proferiu as seguintes considerações: "[...] as dificuldades económicas, que uma empresa pode atravessar não resultam necessariamente "da atuação da própria gerência"; na maioria dos casos, porventura, tais dificuldades prendem-se com razões exógenas, perante as quais a gerência apenas pode limitar os estragos, o que implica, em cada momento, optar pelas soluções mais adequadas à sobrevivência da empresa, sendo certo que, por vezes, essas soluções não conduzem a colocar as dívidas ao Estado ou à segurança social em posição de primeira prioridade. Por isso, pode afirmar-se sem qualquer espécie de dúvida, que a norma em apreço, para além de constituir um convite ao abandono da gestão de empresas em situação difícil, veio impor aos gestores a obrigação de actuarem em benefício de um concreto credor e em prejuízo dos interesses da empresa e dos interesses da generalidade dos credores, responsabilizando-se em casos em que actuaram sem culpa, o que se afigura como excessivo e desproporcionado. Não vale, aliás, a pena acrescentar seja o que for ao juízo que o próprio legislador veio a fazer sobre a norma questionada. Com efeito, lê-se no preâmbulo do Dec.-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, que corrigiu este excesso legislativo, por um lado, que o princípio da culpa "pressupõe uma regra de justiça, isenta de qualquer fatalismo inadequado", e, por outro lado, que perde "cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado". É exatamente este privilégio desproporcionado, com a concomitantemente injusta, excessiva e inadequada agressão aos direitos e interesses dos gerentes e administradores das sociedades, que implica a inconstitucionalidade da norma controvertida no presente processo." Ac. do T.C. n.º 328/94 (Proc. N.º 641/92), in Diário da República, II Série, n.º 259m de 9 de novembro de 1994. Cf. MARTINS, 1999, p. 117.

[551] KAFKA, Franz. **O processo**. Tradução Torrieri Guimarães. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

A situação descrita na epopeia kafkiana não se distancia da realidade absurda que cerca não apenas a administração fiscal, mas também o próprio Poder Judiciário, que, diante da enorme quantidade de processos relacionados ao tema tributário, muitas vezes, fecha os olhos para a proteção de direitos fundamentais, como o contraditório e ampla defesa e lhes submete a constrições injustas.

Eurico di Santi ressalta que o problema relativo à inobservância de direitos do contribuinte se inicia na Secretaria da Receita Federal, oriundo da má qualidade dos Autos de Infração, que ignoram as decisões do CARF e "que parecem crer numa ideologia que confunde a presunção de validade emprestada provisoriamente aos Autos de Infração com a efetiva legalidade". O cumprimento da legalidade, segundo Di Santi, se dá a partir de um processo de concretização do direito mediante atos realizados em um ambiente público, democrático e sujeito ao controle social, como no caso do CARF,[552] com o intuito precípuo de chegar a uma atribuição proporcional entre a violação de um preceito jurídico e a eventual sanção vindicada.[553]

Desse modo, mister que a administração tributária se aproxime dos direitos fundamentais do contribuinte através do cumprimento do devido processo legal.[554] No dizer de Mariana de Siqueira, faz-se mister uma aproximação da Administração à Constituição, de modo que a processualização de sua atuação, viabilizando a participação do cidadão em seu âmbito e respeitando a segurança jurídica é necessária para tanto. Ela surge como reflexo da existência de um Estado Democrático e se consolida como uma verdadeira garantia do contribuinte.[555]

---

[552] DI SANTI, 2014, p. 265.

[553] Consoante discorre Luciana Grassano de Gouvêa Melo, "essa construção doutrinária repousa necessariamente no respeito à proporcionalidade entre a sanção e a violação, entendida não apenas como intensidade da sanção em relação à violação, mas também como aplicação ou não da sanção, e em que grau, em vista da natureza subjetiva da violação, na medida que a eficiência de um sistema sancionador depende muito mais de sua racionalidade, do que do peso da sanção prevista para a violação à norma, o qual se desproporcional e exacerbado, pode levar à ineficiência e inexequibilidade do próprio sistema. Cf. MÉLO, 2008, p. 174.

[554] Discorrendo a respeito do Devido Processo Legal, Ivo Dantas assenta, que: apesar de a conceituação do Devido Processo Legal possuir um caráter filosófico, sua efetivação deverá ocorrer em todas as manifestações do Poder Político do Estado, em qualquer uma de suas funções, sendo que, sempre que necessário, porque não respeitado por quem deveria fazê-lo, caberá ao Poder Judiciário impor seu conteúdo, evidentemente, que na apreciação caso a caso. Em outras palavras: o Estado, como um todo, é responsável pelo respeito ao princípio, mas seu Guardião Maior será sempre o Judiciário, a quem incumbirá apreciar o conteúdo (material e formal), portanto a legalidade das leis, dos atos, regulamentos etc..Neste sentido, a importância que se deve atribuir ao Devido Processo Legal faz com que, sob o ângulo do Direito Constitucional Processual, caso desejássemos tratar apenas de um só princípio, poderíamos ficar limitados ao Devido Processo Legal, isto porque, em última análise, todos os demais dele são decorrentes." Cf. DANTAS, Ivo. **Constituição e processo**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007. p. 343-344.

[555] SIQUEIRA, Mariana. **Interesse público no direito administrativo brasileiro**: da construção da moldura à composição da pintura. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

O processo, desse modo, seria a aplicação do direito através da linguagem, identificando os fatos que já ocorreram e dizendo qual regra a ser utilizada no caso concreto. A esse respeito, essencial a reflexão de Eurico Di Santi,

> O direito regula o futuro, que ainda não é; com o ato de aplicação, fixa o presente, que não permanece, e, mediante sua linguagem, retém o passado, que não é mais. É o processo de positivação do direito: a dinâmica normativa rege o futuro de acordo com regras gerais e abstratas, que só ganham eficácia pelos atos de aplicação do direito, os quais introduzem normas individuais e concretas com supedâneo em normas vigentes (anteriores) e eventos passados: em certas matérias, o direito não pode apagar o passado do direito.[556]

Isso se dá porque a própria relação jurídica tributária encontra-se vinculada aos direitos fundamentais estabelecidos no texto constitucional, e emerge por força da lei no espaço dado pela sociedade (poder constituinte originário) para que o Estado viesse a intervir em sua esfera de propriedade. Conforme ressalta Ricardo Lobo Torres, essa relação é rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica, fazendo com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa.[557] Antes de tudo, o Estado deve resguardar os direitos fundamentais do contribuinte, para poder exercer o seu direito de arrecadar.

Assim, no contexto do Estado Democrático de Direito, passar a emergir um verdadeiro direito fundamental à processualização, ínsito ao princípio da dignidade da pessoa humana, do qual decorre a necessidade de atuação estatal em meio a uma racionalidade dialógica, fundada nos pilares do pós-positivismo. Deve, pois, a ação estatal se manifestar sempre a partir de um processo, como garantia do devido processo legal.[558]

Nessa esteira, o fenômeno processo busca legitimar, democraticamente, a produção normativa, consoante previsto nos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal. Materializa-se, na esfera judicial, como relação jurídica triangular, que instrumentaliza o exercício do direito de ação e de defesa, com vistas a produzir norma individual e concreta que finde conflitos inter-relacionais humanos e institucionais.[559]

Conforme ironiza Alfredo Augusto Becker, citando Luigi Ernaud, o intuito precípuo de um bom ordenamento tributário não é proporcionar a máxima arrecadação para o Estado com o mínimo incômodo para os contribuintes, pois o imposto não participa dos

---

[556] DI SANTI, 2014, p. 270.

[557] TORRES, Ricardo Lobo. Obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coords.). **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2016. v. 1.

[558] DANTAS, Miguel Calmon. Direito Fundamental à Processualização. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie; WAMBIER, Luiz Rodrigues; GOMES JÚNIOR, Luiz Manoel (Coord.). **Constituição e processo**. Salvador: Podium, 2007.

[559] PRIA, Rodrigo Dalla. O Direito ao Processo. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). **Processo tributário analítico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1.

tempos novos e nem da moda mundial, se não é engendrado de modo a fazer o contribuinte preencher grandes formulários.[560]

É como se o sistema fosse baseado em uma burocracia desnecessária que torna importante a atividade de administração tributária, lógica que não condiz com os ditames basilares do nosso Estado democrático de Direito. Cria-se um estado de coisas que não é real para travestir o órgão de uma imprescindibilidade que não existiria caso fossem tiradas as suas vestes na Matrix.[561]

A Matrix, de seu turno, vista como a ilusão a que nos submetemos diariamente em torno de ideais inalcançáveis, parece revestir muitas das instituições administrativas, que, em vez de serem capazes de tratar a todos igualmente, como no deserto do real, fortalecem a cada dia aquela primeira com as distinções descabidas de um mundo segregador, especialmente no que tange à condução do procedimento fiscal. Um Estado que justifica o seu existir por meio da exclusão burocrática,[562] está longe de ser o mesmo que protege direitos de seus cidadãos.

Desse modo, a processualização da atividade tributária, mas não apenas para cumprir uma normativa que assim determine, é a saída para a concretização dos direitos dos contribuintes, desde que se leve a sério a consolidação do devido processo legal,[563] com a consequente inserção e atribuição da ampla defesa e contraditório.

A nossa Constituição, nos incisos LIV e LV do artigo 5º, prevê a obrigatoriedade de observância do processo administrativo,[564] no fito de se garantir ao cidadão a apresentação

---

560 Nessa passagem Becker trata do manicômio jurídico tributário remetendo-se a Luigi Einaudi, em sua obra, *Mito e Paradossi della Giustizia Tributaria*, Torino, 1959, p. 13, que argumenta o quão dificultoso é perceber que o sistema é composto de tanta burocracia quanto seja necessária para afastar o cidadão da proteção de seus direitos: "Um imposto não é moderno, não participa dos tempos novos e nem da moda mundial, se não é engendrado de modo a fazer o contribuinte preencher grandes formulários; a fazê-lo correr, a cada momento, o risco de pagar alguma multa, tornando-lhe a vida infeliz com minuciosos aborrecimentos e com a privação da comodidade que não faz mal a ninguém e que ele procurou através de uma longa experiência. E conclui Luigi Einaudi: "A finalidade do imposto não é a de buscar fundos para o erário, mas a de provocar repugnância ao contribuinte." BECKER, 1998, p. 9.

561 MATRIX. Direção: Andy e Lana Wachowski. Produção: Warner Bros; Entertainment; Madhouse; Village Roadshow Pictures; Studio 4°C; Silver Pictures. Interpretes: Keanu Reeves; Carrie‑Anne Moss; Laurence Fishburne; Hugo Weaving e Gloria Foster. Hollywood: Warner Bros Pictures, 1999.

562 Chama-se de exclusão burocrática, a criação de diversos procedimentos e regulamentos inúteis, pela máquina administrativa não com o intuito de agilizar a atuação estatal ou mesmo equalizar o tratamento conferido a todos os cidadãos, mas sim dificultar o acesso aos direitos, para que, nesse meio sejam oferecidas facilidades para alcançá-los, para alguns poucos que possam oferecer algo em troca, constituindo-se em um desvirtuamento do sistema jurídico e de seus instrumentos.

563 Sobre o assunto, Barroso destaca a necessária inclusão do princípio do contraditório no devido processo legal: "O princípio do devido processo legal, como é assente, não tem um sentido unívoco predefinido. Trata-se de uma cláusula de relativa elasticidade, mas que, naturalmente, abriga certos conteúdos mínimos, sob pena de tornar-se uma inutilidade. A doutrina processual tem identificado, no *due process of law*, três subprincípios: o do juiz natural, o do contraditório e o do procedimento regular." Cf. BARROSO, Luís Roberto. Presunção de Inocência, devido processo legal, ampla defesa e julgamento em instância ordinária única. In: _____. **Temas de Direito Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. Tomo 1. p. 596.

564 BRASIL. Constituição (1988).

de defesa antes da expedição do ato final que venha intervir na sua esfera individual. Assim, a máxima do devido processo legal passa a significar a conjunção das ideias de contraditório e ampla defesa, com um significado mais denso e profundo do que a análise isolada do que cada um deles.

Com o devido processo legal, há um amplo espaço para discussão sobre a legitimidade da dívida imputada a uma determinada pessoa. No caso da responsabilidade tributária prevista no art. 135, do CTN, ora estudada, a sua atribuição aos sócios administradores, mesmo na esfera administrativa, depende da prévia indicação dos fatos e fundamentos que a pressupõem, a teor do que estabelece o art. 2º da Portaria n.º 180, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).[565]

Dessa forma, a aferição dos requisitos impostos pela mencionada portaria depende da disponibilização do espaço para defesa do sócio administrador, uma vez que a inserção de seu nome na Certidão da Dívida Ativa somente pode se dar após a comprovação de tais requisitos, os quais, além de previstos no Código Tributário Nacional, encontram-se dispostos em ato infralegal, reafirmando a sua validade. Isso porque a sua presunção de legitimidade decorre do pressuposto de que a CDA teria sido formulada de acordo com a legalidade, conquista irretorquível para a Administração Pública brasileira, segundo ressalta Marcos Nóbrega.[566]

O contraditório será exercido, dessa forma, por meio da ciência ao interessado quanto aos fatos relativos à sua conduta, para que possa juntar provas no fito de contradizer o que supõe a fazenda. Embora vinculado à ampla defesa, assim, o contraditório tem fim instrutório de busca da verdade material, para que seja proferida a decisão mais correta e justa, levando em conta que essa decisão será a representação linguística da regra concreta aplicável ao fato ocorrido no passado. A concessão dessa oportunidade de contraditar os fatos indicados pela fazenda, consiste na democratização administrativa, tanto sob o prisma da

---

[565] Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II - infração à lei; III - infração ao contrato social ou estatuto; IV - dissolução irregular da pessoa jurídica. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários. Cf. BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2017.

[566] NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. O controle do gasto público pelos tribunais de contas e o princípio da legalidade: uma visão crítica. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coords.). **Princípio da legalidade**: da dogmática jurídica à teoria do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

cooperação dos interessados quanto sob o prisma da visibilidade dos momentos que antecedem a decisão.[567]

Segundo Odete Medauar, a defesa ampla decorre do contraditório, de modo que a ampla defesa, enquanto princípio previsto na Constituição consiste na mais ampla autorização para que a parte interessada, no caso, o contribuinte, possa rebater a versão lançada pela fazenda, aludindo à sua interpretação jurídica de um fato ou de uma norma, no fito de evitar sanções injustas.[568]

De seu turno, para Juan Carlos Cassagne são assegurados três direitos fundamentais por força do que chama de "devido processo adjetivo", quais sejam, o direito de ser ouvido; de oferecer e produzir provas e o direito de ter uma decisão fundamentada. Este último permite ao cidadão ter ciência dos fundamentos escolhidos pela autoridade administrativa, bem como impõe que a Administração tenha enfrentado a argumentação desenvolvida pela parte e, caso não a acolha, demonstre os fundamentos que a fizeram superá-la.[569]

Impende ainda mencionar que a processualização administrativo-fiscal também é consentânea com o princípio da presunção de inocência[570] ou de não culpabilidade,[571] conforme o enunciado previsto no art. 5º, inciso LVII, da Constituição Federal.

Este princípio, que pode ser tido como uma consequência direta do princípio do devido processo legal, e que é mais comumente estudado no âmbito do direito penal, prevê que ninguém deve ser considerado culpado antes de uma sentença sem trânsito em julgado, o

---

567 AKEL, Michelle Heloise. **Lançamento tributário e processo administrativo fiscal**: o instituto e seu controle no ordenamento jurídico brasileiro. 2007. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.

568 MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

569 CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrtot, 2002.

570 Joaquín Álvarez Martinez lembra que a corrente defensora da exigência de dolo ou culpa para configuração da responsabilidade tributária remete-se ao princípio da presunção de inocência em face do seu indubitável conteúdo sancionador, de modo que a imputação de responsabilidade fora dessas hipóteses representaria uma vulneração de tal princípio, ainda mais porque o Tribunal Constitucional Espanhol exige que concorram algum dos requisitos (dolo ou culpa) para poder se sofrer uma medida dessa natureza. Cf. ÁLVAREZ MARTINEZ, 2004, p. 129.

571 Ao discorrer sobre o princípio da presunção de inocência, Eugênio Pacelli indica que "a nossa Constituição, com efeito, não fala em nenhuma presunção de inocência, mas da afirmação dela, como valor normativo a ser considerado em todas as fases do processo penal, abrangendo, assim, tanto a fase investigatória (fase pré-processual) quanto à fase processual propriamente dita (ação penal)." Cf. OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de processo penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 383. Desse modo, consoante vincado pelo Supremo Tribunal Federal, "o princípio constitucional da não-culpabilidade, em nosso sistema jurídico, consagra uma regra de tratamento que impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados definitivamente por sentença do Poder Judiciário." Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 80.719-4-SP. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 26 de junho de 2001. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 28 set. 2001.

que, no processo administrativo tributário, podemos traduzir como a exigência de um devido processo legal para que se atribua a condição de responsável a alguém.

O princípio da presunção de não culpabilidade contrasta com a epopeia Kafkiana, mas não significa que, no dia-a-dia, o fisco vem cumprindo-o, principalmente em virtude da enorme quantidade de fraudes que são descobertas diariamente.[572]

Desse modo, impõe-se a ponderação entre as garantias asseguradas aos administrados e a presunção de legitimidade conferida aos atos administrativo-fiscais, no fito de garantir a justa atribuição da responsabilidade tributária através do processo administrativo.

Levando em conta que o art. 135 prevê requisitos para a imputação de responsabilidade tributária, bem assim a íntima relação entre esta e o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, a sua aferição somente seria possível, em meio a um Estado democrático de direito em que se insere o nosso Sistema Tributário, mediante a instauração de processo para tanto.

É indubitável que a administração fazendária, para inserir o nome do sócio administrador na certidão de dívida ativa, deva se cercar de todas as cautelas inerentes à garantia dos direitos dos contribuintes,[573] contudo, resta saber se o procedimento criado pelo Código de Processo Civil de 2015, qual seja, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica,[574] se aplica ao processo administrativo fiscal.

---

[572] Em julgado relativo à matéria penal, sujo relator fora o Ministro Celso de Mello, o STF bradou as consequências do princípio da não culpabilidade, que se aplica perfeitamente ao raciocínio ora empreendido: "Não compete ao réu demonstrar a sua inocência. Cabe ao Ministério Público comprovar, de forma inequívoca, a culpabilidade do acusado**.** Já não mais prevalece, em nosso sistema de direito positivo, a regra que, em dado momento histórico do processo político brasileiro (Estado Novo), criou, para o réu, com a falta de pudor que caracteriza os regimes autoritários, a obrigação de o acusado provar sua inocência (Decreto-Lei nº. 88, de 20.12.37, art. 20, nº. 5). Não se justifica, sem base probatória idônea, a formulação possível de qualquer juízo condenatório, que deve sempre assentar-se – para que se qualifique como ato revestido de validade ético-jurídica – em elementos de certeza, os quais, ao dissiparem ambiguidades, ao esclarecerem situações equívocas e ao desfazerem dados eivados de obscuridade, revelam-se incapazes de informar, com objetividade, o órgão judiciário competente, afastando, desse modo, dúvidas razoáveis, sérias e fundadas que poderiam conduzir qualquer magistrado ou tribunal a pronunciar o *non liquet*." Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal**.** Habeas Corpus nº. 73.338-RJ. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 13 de agosto de 1996. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 19 dez. 1996.

[573] Discorrendo sobre o tema, Leandro Paulsen pondera que "a indicação do nome de um suposto responsável tributário não pode ser arbitrariamente acrescentado por ocasião da inscrição em dívida ou da sua certificação. Estes atos não podem apontar novos obrigados ao pagamento. A indicação do responsável, nesses atos, pressupõe apuração administrativa em que o presuposto de fato da responsabilidade, seu fundamento legal e o próprio responsável tenham restado inequivocamente identificados. A simples indicação do nome do responsável é, pois, absolutamente insuficiente para legitimar a respectiva pretensão executória. A idoneidade da presença do nome de suposto responsável no título depende da indicação simultânea do fundamento legal e do processo administrativo respectivos. Cf. PAULSEN, 2003, p. 130.

[574] O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, estabelecido pelos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil de 2015, será melhor esclarecido na subseção 4.3.

Fredie Didier, discorrendo sobre o tema, sintetiza o cerne da questão, ao refletir se é possível desconsiderar a existência da pessoa jurídica sem prévia atividade cognitiva do magistrado, de que participem os sócios ou outra sociedade empresária. Para ele, não pode haver a aplicação de sanção sem contraditório, o qual estaria intimamente relacionado à atividade judicial. O doutrinador não admite a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em processo administrativo, ao que parece, diante da fragilidade do processo e suas garantias na esfera administrativa, preocupação que não deixa de ter uma certa lógica.[575]

Por sua vez, Heleno Taveira Torres aduz que a sanção de desconsideração da personalidade jurídica poderia ser aplicada já na esfera administrativa, nas hipóteses descritas no parágrafo único do art. 116, a partir de uma interpretação conjunta com o art. 50 do Código Civil. Assim, o processo administrativo fiscal permitiria que o Fisco desconsiderasse a personalidade jurídica nos casos de abuso da personalidade societária caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, uma vez que se assegure a ampla defesa e o contraditório.[576]

Conforme se vê, esse não é bem o caso previsto da responsabilidade tributária previsto no art. 135, III, do CTN, caso em que, consoante vincado no capítulo 3, faz-se necessária a configuração dos pressupostos ali expressamente previstos, como excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, além da necessária comprovação do elemento subjetivo.

Desse modo, se a confusão patrimonial, por si só, não determina a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no que pertine às hipóteses descritas no art. 116, no caso do art. 135, cabe à autoridade fiscal comprovar a ocorrência dos requisitos ali elencados, mas não apenas se remeter ao inadimplemento da obrigação tributária pelo originário contribuinte.

Outrossim, importante que se observe que a administração fazendária, a pretexto de simplificar a sua atuação, desconsidera peculiaridades das situações individuais, quando, essas simplificações em nome da praticabilidade devem ser eficazes, obstando, contudo, os desarrazoados privilégios ou discriminações, pois, conforme afirma Klaus Tipke, “o ganho

---

575 DIDIER JÚNIOR, Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

576 TORRES, 2005a.

em praticabilidade não pode ter por consequência um excessivo prejuízo da justiça no caso concreto."[577]

Portanto, mister que, mesmo na esfera administrativa, sejam levados a termo os princípios do contraditório e ampla defesa, no fito de dotar de efetiva legitimidade a certidão de dívida ativa, que será constituída a partir de um devido processo legal, valorando-se a prova produzida na esfera administrativa, consoante ressalta Mario Pugliesi.[578]

No caso do IDPJ, previsto no Código de Processo Civil de 2015, deve-se perquirir o seu alcance aos processos administrativos fiscais, tendo em vista a expressa regra estabelecida no artigo 15,[579] que prevê a aplicação supletiva e subsidiária do novel código aos processos administrativos.

Nesse contexto, conforme salienta Betina Grupenmacher, a pretensão do legislador, ao criar normas fundamentais do processo civil, foi estabelecer uma Teoria Geral do Processo, aplicável a todos os tipos de processos, judiciais e administrativos, a despeito da inexistência de expressa menção.[580]

Entretanto, consoante salienta a autora, muito embora o art. 15 tenha previsto a aplicação do código de forma supletiva (complementar) e subsidiária (auxiliar) ao processo administrativo, isso não significa que suas regras serão aplicadas mesmo quando incompatíveis com o rito do processo administrativo. Para ela, as disposições do Novo Código de Processo Civil devem auxiliar e dirigir a atividade do intérprete, inclusive na condução dos processos administrativos tributários,[581] entretanto, a aplicação supletiva do Novo Código de Processo Civil (NCPC) só pode ser empregada se compatível com o rito procedimental dos Processos Administrativos Fiscais.

Desse modo, como não há previsão de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica pela legislação dos Processos Administrativo Fiscal (PAFs) nas esferas federal, estadual e municipal, não é possível a aplicação do IDPJ, o que

---

577 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução Luis Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012 apud COSTA, 2007, p. 173.

578 Em sua obra, Mario Pugliesi discorre sobre a importância da prova no processo administrativo tributário: "Pero em el processo tributario que se desarrolla ante la jurisdcción administrativa, el problema de la prueba es preeminente, no pudiendo obternerse ni uma equitativa aplicación de la ley fiscal, ni uma justa distribución del peso tributario, sin um adecuado sistema de prueba que permita reducir al mínimo el margen de error entre la medida del impuesto definitivamente determinada y aquella que em abstracto habría debido pagarse efectivamente." Cf. PUGLIESI, Mario. **La prueba en el proceso tributario**. Traducción Alfonso González Rodríguez. México: Editorial Jus, 1949. p. 10

579 Art. 15. "Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente". Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 3 dez. 2016.

580 GRUPENMACHER, 2015.

581 Ibid.

não significa que a administração fazendária deve se esquivar de garantir o contraditório e ampla defesa por meio de seu processo administrativo de verificação de responsabilidade.

Paulo César Conrado é categórico ao afirmar, que embora houvesse a previsão contida no art. 50 do Código Civil, não existia, até o CPC de 2015, nenhuma ferramenta processual específica para a identificação dessa responsabilidade decorrente da desconsideração da personalidade jurídica, a qual, pressupõe, por sua natureza, intervenção judicial. Veda-se, assim, a desconsideração da personalidade jurídica pela autoridade fiscal,[582] mas não impede que, por meio do processo administrativo seja identificada a responsabilidade tributária, a qual poderá ser averiguada, na via judicial, através do IDPJ, conforme se verá.

Havendo indício, assim, da prática do ilícito previsto no art. 135, do CTN, pelo administrador, este deverá ter a possibilidade de produzir defesa, na via administrativa, com vistas a comprovar a inexistência dos pressupostos que autorizam a responsabilização.

Não se aplicando o IDPJ ao processo administrativo fiscal, pela incompatibilidade procedimental, e pelo fato de que uma autoridade – a fazendária – não poderia desconsiderar o que outra teria realizado – a do registro comercial – a inserção do nome do sócio na CDA perderia a sua legitimidade se não fosse precedida do devido processo legal para aferição da responsabilidade tributária.

Destarte, seguindo a conclusão de Betina Grupenmacher, embora a jurisprudência reconheça a necessidade da indicação dos possíveis responsáveis tributários na CDA, a mera inserção dos nomes dos administradores na referida certidão é de todo insuficiente para garantir o contraditório e o devido processo legal,[583] de maneira que a sua legitimidade está condicionada à observância desses, devendo, caso contrário, ser operada a sua nulidade. Fazendo um paralelo com o inquérito policial, é como se a autoridade policial houvesse indicado o inquirido e realizado a sua prisão sem a demonstração mínima de autoria e materialidade.[584]

---

[582] CONRADO, 2015.

[583] GRUPENMACHER, op. cit.

[584] Segundo Guilherme de Souza Nucci, o inquérito policial tem como finalidade precípua "a investigação do crime e a descoberta do seu autor, com o fito de fornecer elementos para o titular da ação penal promovê-la em juízo, seja ele o Ministério Público, seja o particular, conforme o caso. Nota-se, pois, que esse objetivo de investigar e apontar o autor do delito sempre teve por base a segurança da ação da Justiça e do próprio acusado, pois, fazendo-se uma instrução prévia, através do inquérito, reúne a polícia judiciária todas as provas preliminares que sejam suficientes para apontar, com relativa firmeza a ocorrência de um delito e o seu autor. O simples ajuizamento da ação penal provoca um fardo à pessoa de bem, não podendo, pois, ser ato leviano, desprovido de provas e sem um exame pré-constituído de legalidade. Esse mecanismo auxilia a Justiça Criminal a preservar inocentes de acusações injustas e temerárias, garantindo um juízo inaugural de delibação, inclusive para verificar se se trata de fato definido como crime. Cf. NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de processo penal e execução penal**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 127.

Além disso, a CDA representa não apenas um título que servirá ao embasamento da execução fiscal, mas, depois do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5135,[585] no final de 2016, restou corroborada a possibilidade de ela ser utilizada como instrumento de protesto em cartório, levando a consequências ainda mais gravosas. O protesto provoca, de *per si*, o reconhecimento de dívida em nome de devedor, ainda que não tenha havido julgamento para atribuição da responsabilidade tributário do terceiro, o que pode ocasionar o cancelamento de contratos com o poder público, a impossibilidade de firmar novos contratos com parceiros públicos e privados, além de que a negativação do nome da pessoa natural, sem que tenha havido o devido processo administrativo fiscal, é consequência que viola a ampla defesa, o contraditório e o princípio da presunção de não culpabilidade. Contudo, não foi assim que entendeu o Supremo Tribunal Federal.

Por outro lado, caso a autoridade fiscal não venha a inserir o nome do sócio administrador na CDA, ocorra o inadimplemento do débito tributário pela pessoa jurídica originalmente devedora, e seja ajuizada a execução fiscal antes da aferição dos responsáveis, resta o seguinte questionamento: poderia o juiz, em sede de execução fiscal, a despeito do óbice imposto pelo art. 142,[586] do CTN, lançar o tributo em nome de pessoa distinta daquela inscrita na CDA através da desconsideração da personalidade jurídica?

A resposta não poderia ser outra a não ser positiva, porque, nesse caso, o juiz não está realizando o ato efetivo de lançamento do tributo, já que ele fora realizado em face da pessoa jurídica originalmente devedora. Nesse caso, por força do ato judicial, está sendo atribuída, mediante procedimento de desconsideração da personalidade jurídica, a responsabilidade tributária pelo pagamento do tributo, em virtude da conjunção de fatores observados para tanto (previstos no art. 135, do CTN).

Nessa esteira, não se pode interpretar o art. 142 de forma isolada, mas em consonância com todo o sistema tributário. Se não fosse possível ao juiz atribuir a responsabilidade a pessoa distinta daquela que consta no título executivo levado aos autos pelo Fisco, não faria sentido as regras de responsabilidade previstas nos arts. 134 e 135.

---

585 Foi fixada, em tal julgamento, a tese: "O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política". Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5135. Relator(a): Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 27 out. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2016.

586 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

Inclusive, tendo em vista que o IDPJ é procedimento compatível com a natureza do procedimento judicial, deveria ser anulada a CDA que não fosse precedida de processo administrativo para aferição dos pressupostos intrínsecos à responsabilização dos terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN.

No que pertine à CDA, o art. 202, do CTN, prevê a necessidade de colocação do corresponsável, quando for o caso, ao lado do contribuinte,[587] bem como o art. 4º, §3º, da Lei n.º 6.830/80. Isso demonstra que o próprio legislador reconheceu a responsabilidade fora da sujeição passiva tributária, como se desenvolve ao longo de todo este trabalho.

Contudo, não é a partir de uma simples conjectura da autoridade fiscal que essa responsabilidade poderá estar presente na certidão de inscrição. Conforme exemplifica Renato Lopes Becho, no caso de um menor incapaz que aufira renda, havendo registro desse dado na repartição fazendária, com a indicação daquele que exerce o pátrio poder, não haveria óbice para a inscrição constante no nome do responsável previsto no inciso I do art. 134, pois essa responsabilidade não exige do aplicador maiores cogitações, já que pressupõe a verificação do impossibilidade de cumprimento pelo devedor principal, respondendo com esses os pais pelos atos que intervierem ou omissões. Entretanto, há os casos de responsabilidade que exigem procedimentos mais complexos, não sendo aplicável, de *per si*, a determinação contida no art. 202, e nem o comando do art. 4º, §3º, da Lei n.º 6.830/80, já que se faz necessário um processo prévio para aferição dessa responsabilidade.[588]

Não se olvide que a CDA, como título executivo extrajudicial que embasa a ação de execução fiscal, conforme regramento da Lei de Execução Fiscal, n.º 6.830/1980, possui a peculiaridade de ser confeccionada unilateralmente pelo credor,[589] possuindo, ainda, a presunção de legitimidade[590]. Isso não deve conduzir à conclusão de que, embora o ato final

---

[587] 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; [...]. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

[588] BECHO, 2000.

[589] Paulo César Conrado entende que a CDA não é confeccionada de forma unilateral, ao ressaltar: "execução fiscal é categoria processual que, no mencionado setor, supõe, antes da produção do título, a prévia constituição da obrigação correspondente, o que há de ocorrer (i) ou por "auto-lançamento" (hipótese em que a participação do contribuinte é evidente), (ii) ou por lançamento de ofício (caso em que a eficácia do crédito demanda o precedente esgotamento das vias administrativas, com franca abertura de ensejo para que o contribuinte participe complexo de atos desencadeadores da obrigação que se pretende seja ulteriormente levada à execução). Isso estaria a significar que, mesmo não integrado ao procedimento de controle de legalidade – do qual deságua o título executivo – , o contribuinte estaria envolvido, sim, nos procedimentos/processos anteriores a tal fase, o que nos permitiria dizer, ao final que a unilateralidade da Certidão de Dívida Ativa seria apenas *formal* – não propriamente *material.* Cf. CONRADO, 2015, p. 95.

[590] Ao tratar da presunção de legitimidade dos atos administrativos, Roberto Dromi é categórico ao indicar que essa decorre da presunção de que o ato foi emitido conforme o direito, consoante sua conclusão: "Es la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, dictado em armonia com el ordenamento jurídico. Es uma resultante de la juridicidade com que se mueve la actividad estatal. La legalidade justifica y aval ala

de inscrição na dívida ativa seja dotado de tal qualidade, o Fisco esteja dispensado de produzir provas pretéritas à sua constituição, porquanto, incumbe à fazenda embasar o título em prova da ocorrência das circunstâncias previstas no dispositivo que prevê a responsabilização tributária do sócio administrador, consoante nos lembra Edilson Nobre Pereira Júnior.[591]

Outrossim, conforme aduz Paulo César Conrado, em face da determinação legal que autoriza o contribuinte a participar da fase administrativa de constituição do crédito, permitindo-lhe impugnar o lançamento realizado, a unilateralidade da CDA seria apenas formal e não material.[592]

Segundo Mario Pugliesi, repousa sobre o Fisco a carga de prova dos elementos constitutivos de seu direito, cabendo ao sujeito passivo a obrigação de apresentar uma contraprova, como decorrência da sombra da presunção de legitimidade que reveste o ato administrativo de lançamento, o qual, enquanto inverte a carga da prova em desfavor do contribuinte, admite a possibilidade dessa contraprova mitigar a legitimidade dos elementos sobre os quais o ato impugnado se assenta.[593]

Assim, não estando embasada em prova contundente da ocorrência dos requisitos estabelecidos legalmente, a CDA deverá ser considerada nula no que tange à inscrição do nome do administrador.[594] Entretanto, embora o argumento de que o Fisco deva juntar documento comprobatório da responsabilidade para dar validade à CDA na qual consta o nome do sócio administrador seja exigível, de fato, esse sozinho não é capaz de reduzir a

---

validez de los actos administrativos, por eso crea la presunción de que son legales, es decir, que se presume válidos y que respetan las normas que regulan su producción." DROMI, Roberto. **El acto administrativo**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1997. p. 76.

591 A esse respeito, essencial trazer à baila a conclusão a que chega Edilson Pereira Nobre Júnior: "[...] É preciso que o operador jurídico, nas situações que versem sobre a incidência do art. 135, III, do CTN, não se seduza pela facilidade de reprodução mecânica de decisões que, à primeira vista, parece proporcionar o RESP 1.04.900 – ES. É preciso ponderar que, ao emitir tal pronunciamento na forma de precedente a ser adotado para casos semelhantes, o Superior Tribunal de Justiça, em nenhum momento, ao interpretar o alcance da presunção a que se refere o art. 204 do CTN, assentou que a incidência desta pudesse encobrir a arbitrariedade na inclusão, automática e aleatória, do nome dos sócios ou dirigentes na certidão de dívida ativa. Se a Corte Superior chegou ao entendimento de que a inscrição do nome do dirigente na certidão de dívida ativa implica presunção relativa de legitimidade à exigência fiscal e, de conseguinte, o encargo daquele em demonstrar o contrário, foi sob à consideração de que, em assim atuando, a Administração Pública, durante o procedimento de lançamento, verificou a prática de ato ilícito capaz de gerar a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, o que pressupõe, sem sombra de dúvida, que o administrado tenha sido notificado sobre tal circunstância, a fim de que pudesse exercitar, pela via da impugnação, o seu direito de defesa." Cf. NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Responsabilidade de sócios e administradores: compreendendo um precedente do Superior Tribunal de Justiça. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (Coords.). **Responsabilidade de Sócios e administradores nas autuações fiscais**. São Paulo: FocoFiscal, 2014. p. 110-111.

592 CONRADO, 2015.

593 PUGLIESI, 1949.

594 Causa que poderia levar à exclusão do nome do administrador mediante a interposição de Exceção de Pré-Executividade, por se tratar de questão de ordem pública – a inexistência de comprovação da responsabilidade – conforme se analisará adiante.

quantidade de ações de execução fiscal que são ajuizadas com a atribuição automática de responsabilidade através do título em si, cabendo ao Poder Judiciário desmistificar a presunção de legitimidade para atribuir o ônus da prova ao Fisco, quando perceber a fragilidade dessa CDA por ausência do exercício do contraditório pelo suposto responsável.

Edilson Pereira Nobre Júnior alerta que o direito de defesa deve ser exercido, no processo administrativo tributário, logo após o lançamento, com o oferecimento da impugnação, devendo ter sido oportunizado o conhecimento das razões da imposição fiscal. Desse modo, aponta a necessidade de que tanto o auto de infração quanto a notificação de lançamento indiquem os fundamentos da exigência tributária, pois, sem a sua ciência, o sujeito passivo não terá como exercer sua defesa.[595]

Assim, consoante aduz Regina Helena Costa, é inegável que, embora a presunção em foco não afaste o dever do Fisco de demonstrar a autenticidade do fato que deu suporte à obrigação tributária apontada, esse mecanismo facilita a execução forçada dos créditos fiscais, prestigiando a noção de praticidade,[596] o que deve ser combatido com a averiguação sistemática, pelo Poder Judiciário, dos títulos que lhes chegam.

Importante lembrar, por sua vez, conforme Maria Rita Ferragut, que a presunção de certeza e liquidez da CDA não pode se sobrepor às presunções pertinentes a qualquer outro ato jurídico, em especial à presunção de legalidade, que prescreve que todo ato permanece no sistema como válido até ser desconstituído por outro. A autora afirma que a presunção de certeza e liquidez deve cessar quando for judicialmente questionada, cabendo à fazenda provar que o fato ilícito descrito no art. 135, III, que enseja a inscrição e responsabilização do sócio administrador, é materialmente verdadeiro, devendo o contribuinte, por outro lado, defender-se dessa imputação.[597]

Nesse contexto, a inscrição da dívida ativa deve ser precedida de processo administrativo que permita ao suposto responsável ter conhecimento da conduta que lhe é atribuída e possa defender-se desta. Embora não caiba, no âmbito administrativo, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, por incompatibilidade procedimental, não deve ser impedido, como se viu, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Cabe ao Fisco, por outro lado, comprovar, perante o Poder Judiciário, que o título que embasa a execução fiscal é efetivamente legítimo, de maneira que a inexistência de

---

595 NOBRE JÚNIOR, 2014.
596 COSTA, 2007.
597 FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

devido processo legal administrativo deve ser capaz de invalidar a CDA quanto aos indicados como responsáveis, circunstância apta a afastar a constrição judicial mediante interposição de Exceção de Pré-executividade, por se tratar de questão de ordem pública.

Entretanto, a exclusão do nome da CDA ou inexistência do nome dos sócios administradores nesta, não impede a responsabilização daqueles, desde que, em sede de execução fiscal, seja instaurado, consoante se desenvolverá na próxima subseção (4.3.2), o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, para aferição das circunstâncias descritas no art. 135, III, do CTN.

De outra banda, a existência de processo administrativo com ampla defesa que venha a culminar na indicação dos responsáveis tributários, a despeito de fortalecer a presunção de legitimidade da Certidão de Dívida Ativa, não impede que esta seja elidida através do mesmo procedimento judicial de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, de modo que este seja uma ferramenta efetiva de busca da verdade material no que pertine à responsabilidade dos sócios administradores, ponto sobre o qual se debruçará o tópico a seguir.

4.3.2 **Por um tratamento adequado na execução fiscal tributária**: definição do ônus da prova e utilização do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto no novo CPC para aferição da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN

É chegado o momento de analisar de que forma a responsabilidade tributária poderá ser atribuída na via judicial aos sócios administradores da sociedade limitada. Tendo em vista que é a execução fiscal[598] o meio legítimo para que a Fazenda possa reaver seus créditos tributários e não tributários, é, ordinariamente, em sede desta ação que a discussão sobre a responsabilidade pelo crédito tributário ganha relevo, a despeito de, por se embasar em título certo, líquido e exigível, teoricamente não deva comportar digressões meritórias.[599]

---

[598] A execução fiscal segue o regramento da Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, aplicando-se-lhe, de forma subsidiária, as disposições do Código de Processo Civil. Ela é a forma ordinária de cobrança da dívida ativa da fazenda pública, a qual, por sua vez, "é constituída por qualquer definido como de natureza tributária ou não tributária pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964. A dívida ativa, tributária ou não tributária, compreende, além do principal, a atualização monetária, os juros, a multa de mora e os demais encargos previstos em lei ou contrato". Cf. CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 398-9.

[599] Consoante assevera Paulo César Conrado, a execução fiscal tem por fim a expropriação do patrimônio do sujeito passivo a bem da satisfação do crédito do sujeito ativo, de modo que se desenvolve em duas fases rituais fundamentais, quais sejam, a preparatória da expropriação e a propriamente expropriatória. Não há,

Contudo, não se deve olvidar que é inerente à execução fiscal a sua natureza de processo, e, como tal, deve resguardar a possibilidade de discussão, mormente nos casos em que estiver em jogo direitos fundamentais. Conforme alerta Rodrigo Massud, existe processualidade no curso do processo executivo, não podendo se operar apenas no interesse do credor, sobretudo diante da tendência de sincretismo processual inaugurada com o Código de Processo Civil de 2015. Também se deve ter em mente os interesses do devedor/executado, que sofrerá a constrição judicial para que se permita a discussão da responsabilidade de terceiro em seu bojo, sem a necessidade de garantia e oposição de embargos, para o fito de se ver produzida a tutela cognitiva no processo de execução fiscal. [600]

Desse modo, a análise em curso cingir-se-á a aferir de que modo se pode chegar à constrição judicial dos bens do sócio administrador por meio da execução fiscal, nos termos da Lei n.º 6.830/80 e do art. 135, III, do CTN, para fins de adimplemento do débito tributário devido originalmente pela pessoa jurídica.

A execução fiscal tem como fundamento precípuo o título executivo extrajudicial formado no seio da administração pública, denominado de Certidão de Dívida Ativa, que individualiza o montante do débito a ser buscado. Por sua vez, essa certidão possui a qualidade de ser presumivelmente legítima, contendo os atributos da certeza, liquidez e exigibilidade, por se tratar de título confeccionado pela Administração Pública.

Paulo César Conrado, ao tratar do assunto, aduz que fiscal é a execução que, a um só tempo, tem por sujeito ativo entidade inserta no conceito de Fazenda Pública[601] e, por objeto, valor qualificado como dívida ativa, pouco importando a qualificação do sujeito

---

portanto, o desenvolvimento de uma fase de instrução processual, porque o intuito precípuo, como já se disse, é a expropriação da quantia indicada no título que embasa o pedido inicial. Cf. CONRADO, 2015, p. 152.

600 MASSUD, 2016.

601 Segundo Leonardo Carneiro da Cunha: "A execução fiscal pode ser ajuizada pela Fazenda Pública, ou seja, pela União, pelos Estados, pelos Municípios, pelo Distrito Federal e por suas respectivas autarquias e fundações públicas. A execução fiscal é privativa da Fazenda Pública, não podendo ser utilizada pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, as quais, como se viu, não estão abrangidas no conceito de Fazenda Pública. É possível, contudo, haver a celebração de convênio entre um ente público e uma empresa pública ou sociedade de economia mista para que essa possa promover execução fiscal. Tome-se como exemplo a legitimidade da Caixa Econômica Federal, que é uma empresa pública, para intentar execução fiscal, como substituto processual do Fundo, com vistas a cobrar valores não recolhidos ao FGTS. (STJ, 1ª Seção, EREsp 537.559/RJ, Rel. Min. José Delgado, j. 09.11.2005, DJ 05.12.2005, p. 209; STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 326.843/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 06.11.2014, DJe 12.11.2014.)" Quanto aos Conselhos Profissionais, ele aduz, com base em precedentes, que "os Conselhos de Fiscalização Profissional são autarquias especiais e suas anuidades têm natureza de taxa. A cobrança das contribuições em atraso deve ser realizada através de execução fiscal e não por intermédio da coação ilícita que representa o cancelamento do registro do profissional de saúde. (STJ, 1ª Turma, REsp 552.894/SE, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 25.11.2003, DJ 22.03.2004, p. 240.) No que diz respeito especificamente à OAB, o Superior Tribunal de Justiça veio a modificar o entendimento, concluindo não ser possível cobrar anuidades de advogados por meio da execução fiscal; cabe-lhe, isto sim, valer-se da execução por quantia certa contra devedor solvente, adotando-se o procedimento estabelecido no Código de Processo Civil." Cf. CUNHA, 2016, p. 404-405.

passivo.[602,603] Ela se baseia na Certidão de Dívida Ativa, que é o título imprescindível à sua regular consecução.

Conrado salienta que a CDA, enquanto "espelho" do Termo de Inscrição, de acordo com o §3º do art. 2º, da Lei n.º 6.830/80,[604] resulta do procedimento administrativo de controle de legalidade, o qual pressupõe, por sua vez, a prévia constituição do crédito exequendo por meio de um outro instrumento reconhecido como legítimo pelo sistema e que consiste, basicamente, na apuração da liquidez e da certeza do crédito precedentemente constituído.[605] Ou seja, o processo administrativo[606] que precede a CDA, não, necessariamente, envolverá a participação de sujeitos alheios à esfera estatal, como a parte interessada, de modo que se pode inferir a sua unilateralidade, muito embora não haja vedação para a participação do contribuinte.[607]

No que se refere a essa presunção de legitimidade,[608] em regra ela deve ser infirmada por prova constituída por quem pretende desconstituí-la. Entretanto, conforme se

---

602 CONRADO, 2015.

603 Importante lembrar que o sujeito passivo da obrigação tributária não corresponde, efetivamente, ao sujeito passivo da execução fiscal, porquanto este último é mais amplo por admitir não apenas a presença do contribuinte, mas também do responsável tributário. Desse modo, o fato de constar como executado tão somente o obrigado original, porque inscrito na CDA sozinho, não impede, como se verá, que o responsável tributário seja remetido ao pólo passivo da execução, através do redirecionamento, desde que se cumpram os requisitos necessários para tanto.

604 Art. 2º [...] § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 6.830.

605 CONRADO, 2015.

606 Para Celso Antônio Bandeira de Mello, o "procedimento administrativo ou processo administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento ou processo cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria, que autoriza a neles reconhecer o que os autores qualificam como "autonomia relativa". Por conseguinte, cada ato cumpre uma função especificamente sua, em despeito de que todos co-participam do rumo tendencial que os encadeia: destinarem-se a compor o desenlace, em um ato final, pois estão ordenados a propiciar uma expressão decisiva a respeito de dado assunto, em torno do qual todos se polarizam." Cf. MELLO, 2008, p. 477.

607 Consoante já mencionado no ponto 2.4.2, Paulo César Conrado entende que a CDA não é confeccionada de forma unilateral, porque para ele há evidente participação do contribuinte no "auto-lançamento", bem como no lançamento de ofício, caso em que a eficácia do crédito demanda o precedente esgotamento das vias administrativas, com franca abertura de ensejo para que o contribuinte participe complexo de atos desencadeadores da obrigação que se pretende seja ulteriormente levada à execução. Cf. CONRADO, 2015, p. 95. Entretanto, enquanto a participação do contribuinte parece tão evidente, a do suposto corresponsável não o é tanto assim. Ainda que haja processo administrativo de apuração do montante, a lei não demonstra a necessidade de seu desenvolvimento no que tange à aferição do responsável, o que macula a suposta "bilateralidade" da confecção da CDA.

608 Acerca da presunção de legitimidade dos atos administrativos, mormente o que paira sobre a inscrição da dívida ativa consubstanciada na CDA, interessante a ponderação de Edilson Pereira Nobre Júnior: "Faz-se preciso acentuar que a atribuição, de forma generalizada, e sem qualquer ressalva, da presunção de legitimidade a todo ato administrativo, por esta só condição, poderá ensejar situações atentatórias de direitos individuais. É sabido, pela vivência prática, que, com assiduidade, o agente titular de uma prerrogativa

defendeu no ponto anterior, a ausência do devido processo administrativo que preceda a inscrição da dívida ativa em nome dos sócios administradores deve ser capaz de elidir a sua legitimidade, tornando-a nula.

Consoante assenta Leonardo Carneiro da Cunha, a menção genérica à origem do débito, especialmente no que concerne ao apontado como responsável, sem que haja a descrição do fato constitutivo da obrigação, não atende à exigência legal, tornando nula a certidão de dívida ativa, por mitigar de forma desarrazoada a garantia de ampla defesa.[609]

Esse aspecto está intimamente relacionado à aferição da responsabilidade tributária em sede de execução fiscal, porquanto a CDA, por se tratar de ato administrativo dotado de presunção de legitimidade, ocasiona a falsa impressão de que o ônus da prova, no processo executivo, é da parte executada.[610] Em verdade, a execução fiscal deverá resguardar a possibilidade de que o indicado como responsável tributário em função do cometimento das condutas indicadas no art. 135, III, tenha como se defender das acusações que lhes são imputadas.

No que tange, ainda, à CDA, importante lembrar que ela pode ser, até a prolação da sentença de embargos, substituída, em caso de erro material ou formal, não se admitindo, entretanto, a modificação do sujeito passivo da execução, conforme estabelecido pela Súmula 392 do STJ.[611] Dessa forma, a inserção do responsável tributário através do redirecionamento, quando na CDA não consta o seu nome, é possível, e não consubstancia afronta ao comando inserido no art. 142, do CTN, porquanto é na demanda executiva que a apuração do

---

pública sucumbe à tentação, muitas vezes até para cumprir com maior presteza e celeridade as suas funções, de desrespeitar direitos dos administrados. O poder – inclusive e principalmente o administrativo – há de encontrar limites. Por isso, uma aceitação, em tom inquestionável, da presunção de legitimidade como atributo inseparável da decisão administrativa poderá torná-la como mecanismo para servir de anteparo à prática de arbitrariedades." Cf. NOBRE JÚNIOR, 2014, p. 104-105.

609 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 965.223/SP. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 18 de setembro de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 out. 2008; CUNHA, 2016.

610 Sobre o assunto, Maria Rita Ferragut posiciona-se nesse mesmo sentido, aduzindo: "Sustenta-se que no Direito Tributário, ao sujeito ativo da relação jurídica é permitido alegar a ocorrência do fato sem que apresente provas acerca desse acontecimento, já que, sobre os atos por ele expedidos, recairia a presunção de legitimidade. É o sujeito passivo quem deveria provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde ao que se sabe da realidade, em claro exemplo de inversão do ônus da prova. Não concordamos com este entendimento. Se alguma obrigação tributária foi pretensamente descumprida, há de se reconhecer o dever do Fisco de demonstrar que o fato jurídico tributário ocorreu, já que tal demonstração constitui pressuposto para autorizar a fenomenologia da incidência. Nesse sentido, correspondem os entendimentos de Paulo de Barros Carvalho [...]; Souto Maior Borges[...]; José Eduardo Soares de Melo [...] e Paulo Ayres Barreto [...], dentre outros. Cf. FERRAGUT, 2001, p. 130-131.

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

responsável tributária ganha contornos mais válidos, em função da necessária participação do interessado, assegurando o contraditório.[612]

É imprescindível ressaltar, nesse contexto, a importância do contraditório ao suposto responsável tributário, conferindo-se-lhe o mais amplo anteparo de defesa judicial no intuito de evitar a probabilidade de anulação do próprio processo. Assim, caso a execução fiscal não seja capaz de proporcionar às partes uma decisão judicial legítima, com base em fatos comprovados nos autos, restarão esvaziadas todas as garantias postas no Estatuto Constitucional do Contribuinte.[613]

A despeito do desenvolvimento da execução fiscal se dar, essencialmente, em função do interesse do credor, não é possível conceber um processo que prescinda de valores constitucionais garantidores do devido processo legal, ampla defesa e acesso à justiça, renovando-se, nesse ínterim, a discussão que contrapõe as prerrogativas da Fazenda aos direitos do contribuinte, especialmente o direito à ampla defesa.[614]

Consoante sugere Shubert Machado, o direito de defesa nas execuções fiscais apresenta-se, primordialmente, com os embargos à execução que, por isso mesmo, deveriam ser apreciados antes da efetiva expropriação de seus bens, principalmente quando a fazenda não se dá ao trabalho de comprovar os fatos constitutivos de seu direito, conforme preleciona o art. 373, I, do CPC de 2015.[615] Como lembra o autor, uma vez consumada a constrição dos bens do suposto responsável, com o leilão e satisfação do crédito exequendo, não terá mais valor prático a declaração judicial da ilegalidade da sua cobrança, com dano irreversível às históricas garantias constitucionais.[616]

Os embargos à execução são previstos na Lei n.º 6.830/80, e consistem em uma forma de contradita do executado, que pode alegar toda matéria útil à defesa, juntando aos autos os documentos e rol de testemunhas, de até 03 (três), ou, a critério do juiz, até 6

---

612 Ressalte-se a possibilidade de inserção da massa falida no pólo passivo da demanda quando da decretação de falência de empresa, bem assim, uma vez encerrada a falência, antes de ser extinta, deve-se oportunizar a eventual postulação do redirecionamento da execução contra os sócios, comprovando-se sua atividade dolosa ou fraudulenta. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 608.198/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 14 de setembro de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 out. 2004. p. 307. Também não se olvide que "os herdeiros são responsáveis pelos tributos devidos até a abertura da sucessão, ou seja, até a morte do devedor, desde que não pagos até a data da partilha, observado o limite do quinhão". Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 553.612/MG. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 27 de abril de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 16 ago. 2004; CUNHA, 2016.

613 MACHADO, Shubert de Farias. A ação de execução fiscal e a garantia à ampla defesa. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. 12 v.

614 MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001 apud Ibid., p. 480.

615 Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 13.105.

616 MACHADO, 2008.

(seis).[617] Pode-se, inclusive, alegar a incompetência absoluta ou relativa, o impedimento, a suspeição, em face da regra contida no art. 917, V, do CPC de 2015,[618] que revogou em parte o §3º, do art. 16, da Lei n.º 6.830/80. [619]

O prazo para os embargos, nos termos do art. 16 retro mencionado, é de 30 (trinta) dias, contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia ou da intimação da penhora. Contudo, embora o dispositivo determine o início da contagem do prazo a partir do depósito, o STJ tem entendido que o prazo para oposição dos embargos se inicia após a sua formalização e redução a termo, isto é, após a intimação do depósito[620], enquanto que a citação do executado, conforme o art. 8º, dará o prazo de cinco dias para pagamento ou garantia da execução.

Essas regras levam a crer que, enquanto não garantida a execução, não poderão ser opostos os embargos, entretanto, essa conclusão não deve prevalecer, uma vez que parece mais razoável a aplicação da norma contida no enunciado do art. 914 do CPC de 2015, que trata da execução por quantia certa contra devedor solvente e prevê a possibilidade de interposição de embargos independentemente de penhora, depósito ou caução.[621]

Contudo, O STJ vem entendendo, ainda, que a interposição dos embargos à execução deve ser precedida da garantia do juízo.[622] Leonardo Carneiro afirma, outrossim, que pode ocorrer de o juiz dispensar a garantia em prol do acesso à justiça, caso em que o prazo para a oposição de embargos à execução fiscal deverá iniciar

---

[617] Art. 16. [...] § 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 6.830.

[618] Art. 917. Nos embargos à execução, o executado poderá alegar: I - inexequibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação; II - penhora incorreta ou avaliação errônea; III - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções; IV - retenção por benfeitorias necessárias ou úteis, nos casos de execução para entrega de coisa certa; V - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução; **VI - qualquer matéria que lhe seria lícito deduzir como defesa em processo de conhecimento**. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 13.105, grifo nosso.

[619] Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: [...] § 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 6.830, op. cit.

[620] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 1062537/RJ, Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 2 de fevereiro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009.

[621] Art. 914. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 13.105, op. cit.

[622] "Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal". Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.272.827/PE, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 22 de maio de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 31 maio 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1516732/TO. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 26 de maio de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 5 ago. 2015.

> [...] na data da intimação da decisão que dispensou a apresentação da garantia, já que é esse o ato que caracteriza a informação aos atores processuais da desnecessidade da garantia e a aptidão para embargar, não havendo a necessidade de, na intimação da dispensa de garantia, se informar expressamente o prazo para embargar.[623]

Em julgado isolado, o STJ se pronunciou no sentido de reconhecer (em razão da fundamentação que já havia sido desenvolvida pelo Tribunal de instância inferior) a possibilidade de afastamento da garantia do juízo quando verificada a ausência de patrimônio da parte executada, porque a sua exigência violaria a isonomia e os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.[624] Entretanto, o entendimento parece ter sido proferido em julgado isolado, porque, sequer em casos em que houvera a concessão de justiça gratuita, a Corte reconheceu a possibilidade de afastar a necessidade de garantia do juízo para oposição dos embargos,[625] entendimento que merece revisão, em consonância com os novos ditames da Teoria Geral do Processo inaugurada por força do Código de Processo Civil de 2015.

Insta asseverar que a Lei de Execução Fiscal (LEF), Lei n.º 6.830/80, não trata dos efeitos decorrentes da propositura dos embargos do executado, incidindo, destarte, as regras contidas no Código de Processo Civil. Assim, ajuizados os embargos, a execução fiscal não estará automaticamente suspensa, nos termos do art. 919, do CPC de 2015,[626] que estabelece a necessidade de preenchimento dos requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.[627]

---

623 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 1.440.639/PE, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 2 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 jun. 2015; CUNHA, 2016, p. 449.

624 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1559529/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 1º de dezembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 dez. 2015.

625 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1437078/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 25 de março de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 31 mar. 2014.

626 Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo. § 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 13.105

627 Mesmo antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, o STJ já havia se pronunciado pela necessidade de aferição dos requisitos inerentes à tutela provisória, consoante se denota do trecho destacado do excerto que segue: "É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consolidado em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos - REsp 1.272.827/PE, acerca da aplicabilidade do art. 739-A, § 1º, do Código de Processo Civil aos Embargos à Execução Fiscal, no sentido da necessidade de observância de três requisitos, quais sejam, apresentação de garantia do juízo, e verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e do perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora). Especificamente nos casos em que a executada é a Fazenda Publica, esta Corte já se pronunciou no sentido de que o efeito suspensivo aos embargos execução tem caráter excepcional, e não automático III - O recurso especial, interposto pela alínea a e/ou pela alínea c, do inciso III, do art. 105, da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência dessa Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ." Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 420.063/PR, Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 18 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 jun. 2015.

A tutela provisória, de seu turno, pode ser de urgência,[628] quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, ou de evidência,[629] quando, por exemplo, as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante ou a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável, dentre outros casos descritos no art. 311, do CPC.

Pode-se, assim, receber os embargos à execução com efeito suspensivo, em um desses casos (do art. 300 e do art. 311), mas o Código Processual ainda prevê, no art. 919, a necessidade de segurança do juízo para a concessão desse efeito.

No que tange à necessidade de garantia do juízo para o recebimento dos embargos com efeito suspensivo, tendo em vista a natureza de ação autônoma conferida aos embargos à execução fiscal,[630] razoável seria a aplicação da Súmula Vinculante n.º 28, que prevê como inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.[631]

Dessa forma, em vistas a assegurar o princípio do acesso à justiça e o da ampla defesa, essa súmula deve alcançar não apenas a admissibilidade dos embargos à execução, como também o seu efeito suspensivo, no fito de se buscar uma justa expropriação do crédito exequendo.

---

[628] Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo. § 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 13.105.

[629] Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando: I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte; II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante; III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa; IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável. Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente. Cf. Ibid.

[630] Paulo César Conrado compreende a sua natureza formal de ação autônoma, a despeito de seu conteúdo material de verdadeira "contestação": "Os embargos à execução, tomados como veículo pelo qual o sujeito passivo da obrigação exequenda oferece resistência, podem ser definidos como verdade sucedâneo da figura da contestação – modalidade usual, no âmibot cognitivo, para oposição de resistência a uma dada pretensão. Só é possível, no entanto, assim entende-los (aos embargos), se os olharmos a partir de seu conteúdo material; se tomados formalmente, observando-se sua condição de "veículo/meio" de exteriorização de defesa, os embargos há de ser definidos como *processo*, ostentando, por essa perspectiva, autonomia formal relativamente ao executivo fiscal. Cf. CONRADO, 2015, p. 230-231.

[631] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n.º 28. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278>. Acesso em: 25 jan. 2017.

Entretanto, não é esse o entendimento que prevalece no âmbito do STJ, porquanto, como se viu, esta Corte vem entendendo que o art. 16 da Lei 6.830/80 – LEF não foi alcançado pela mudança legislativa levada a efeito desde a alteração do CPC/1973 e reproduzida no art. 914 do CPC/2015, quanto à possibilidade de opor embargos sem segurar o juízo, com fundamento na regra da especialidade.[632]

Destarte, é somente com a garantia do juízo, para o STJ, que o executado poderá interpor os embargos e, somente após a averiguação dos requisitos da tutela provisória prevista nos arts. 300 e 311 do CPC/2015 e da constrição judicial sobre seus bens, fazer uso pleno de direito assegurado constitucionalmente, o que merece ser revisto, sob pena de se continuar maculando direito fundamental do contribuinte, e que gera, em muitos casos, prejuízos irreparáveis, em nome da praticabilidade tributária.

Passando a outras formas de defesa do executado, pode-se dizer ser possível a interposição de Exceção de pré-executividade, instrumento processual formulado a partir de construção jurisprudencial e cabível para provocar a atuação do juiz nas matérias cognoscíveis de ofício, ou, ainda, quando houver prova pré-constituída da alegação empreendida pelo executado,[633] nos termos da Súmula 393 do STJ, publicada em 07 de outubro de 2009, que prevê que "a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".[634]

---

[632] Segundo informa Leonardo Carneiro da Cunha, "o entendimento pacífico formado na jurisprudência do STJ é o de que o art. 16 da Lei 6.830/80 mantém-se em vigor, não tendo sido alcançado pela mudança legislativa levada a efeito desde o CPC/1973 e reproduzida no art. 914 do CPC/2015. Invoca-se a regra da especialidade. O STJ entende que, para oposição de embargos à execução fiscal, é necessária a garantia do juízo, não havendo, entretanto, efeitos suspensivo automático nos embargos. Ajuizados os embargos – somente depois de garantido o juízo – a execução não estará suspensa. É preciso que o juiz, à vista do §1º do art. 919 do CPC, conceda o efeito suspensivo. Nesse sentido, cumpre conferir o seguinte julgado, que faz referência a tantos outros e que foi proferido em observância ao rito dos recursos repetitivos, firmando precedente obrigatório sobre o tema: STJ, 1ª Seção, REsp 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.05.2013, DJe 31.05.2013. Cf. CUNHA, 2016. p. 454.

[633] "A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução." Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1110925/SP, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 22 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009.

[634] Precedentes da Súmula: AgRg no Ag 1.060.318-SC (1ª T, 02.12.2008 – DJe 17.12.2008) AgRg no REsp 448.268-RS (1ª T, 10.08.2004 – DJ 23.08.2004) AgRg no REsp 536.505-RJ (1ª T, 09.03.2004 – DJ 17.05.2004) AgRg no REsp 778.467-SP (2ª T, 16.12.2008 – DJe 06.02.2009) AgRg no REsp 987.231-SP (2ª T, 05.02.2009 – DJe 26.02.2009) EREsp 866.632-MG (1ª S, 12.12.2007 – DJ 25.02.2008) REsp 287.515-SP

A esse respeito, observe-se que, como forma de defesa, a exceção de pré-executividade pressupõe que o exequente tenha trazido prova contundente da sua alegação,[635] de modo que as considerações levadas a termo em sede desse instrumento, devem ser calcadas em prova hábil a desconstituir a prova trazida aos autos pela fazenda, a qual já teria, em tese, demonstrado a validade da CDA.

Como a CDA possui a presunção de liquidez e certeza, esta, sendo relativa, pode ser afastada por prova inequívoca a ser feita pelo interessado, consoante a redação do parágrafo único do art. 3º, da Lei n.º 6.830/1980. Desse modo, havendo prova pré-constituída de que não há certeza nem liquidez na dívida ativa ou de que a execução desponta manifestamente nula, nada impede que se aceite o ajuizamento da objeção de pré-executividade.[636] É o caso, por exemplo, da CDA na qual foi inserido o nome do sócio administrador sem se cercar do devido processo legal administrativo,[637] caso em que caberia a arguição de ilegitimidade passiva.[638]

(2ª T, 19.03.2002 – DJ 29.04.2002) REsp 541.811-PR (2ª T, 22.06.2004 – DJ 16.08.2004) REsp 1.104.900-ES (1ª S, 25.03.2009 – DJe 1º.04.2009) REsp 1.110.925-SP (1ª S, 22.04.2009 – DJe 04.05.2009). Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

635 Confira-se os excertos do STJ sobre o tema: "Nos termos da Súmula 393/STJ, "a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória". Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1577637/RS. Relator: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 15 de dez. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 dez. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1338571/PE. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 8 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2015.

636 CUNHA, 2016.

637 "A exceção de pré-executividade é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, aos pressupostos processuais e às condições da ação executiva, desde que não demandem dilação probatória (exceção secundum eventus probationis)". Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.110.925-SP. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 22 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2017. "O espectro das matérias suscitáveis através da exceção tem sido ampliado por força da exegese jurisprudencial mais recente, admitindo-se a arguição de prescrição e de ilegitimidade passiva do executado, que prescindam de dilação probatória." Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1136144/RJ, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 9 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º fev. 2010. Em sentido contrário, Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1104900/ES, Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 25 de março de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º abr. 2009.

638 O STJ vem firmando como elemento chave a se admitir a exceção de pré-executividade a necessidade ou não de dilação probatória, de maneira que, não se descarta de plano a possibilidade de arguição de ilegitimidade passiva na Exceção. Em julgados recentes colhidos no site do STJ, verifica-se que a Corte entende como cabível a arguição de ilegitimidade passiva, quando não exigir a juntada de outras provas além das já trazidas pelo excipiente, consoante os precedentes: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo no Recurso Especial nº 913.055/SP, Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 4 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 7 nov. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo no Recurso Especial nº 823.512/SP, Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 9 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 ago. 2016; BRASIL. Superior Tribunal

De acordo com a ideia de Leonardo Greco, os vícios do processo administrativo fiscal subtraem do título executivo a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito, caracterizando a falta de pressuposto processual da execução.[639] Desse modo, a demonstração de que não foi assegurado o contraditório e ampla defesa na esfera administrativa quanto à inscrição do corresponsável pode ser capaz de infirmar a validade da CDA, circunstância plenamente arguível pela via da exceção.

Outro fundamento que pode ser acolhido na exceção de pré-executividade é a prescrição relativa ao redirecionamento. Como a prescrição refere-se ao exercício de uma pretensão de cobrança em face de alguém, a pretensão de redirecionamento somente tem início com o reconhecimento da responsabilidade tributária do sócio administrador. Desse modo, na esteira do entendimento do STJ,[640] o prazo prescricional é quinquenal, conforme previsto no art. 174 do CTN, contado do momento em que se pode redirecionar o feito para o executado, isto é, após o reconhecimento da responsabilidade tributária.

Portanto, o uso da exceção de pré-executividade se dá, em regra, no fito de evitar a constrição antecipada do patrimônio do executado, uma vez que existem controvérsias quanto à necessidade de garantia do juízo para interposição dos embargos, na doutrina e jurisprudência, mas se limitam às matérias conhecíveis de ofício e que não exijam dilação probatória, devendo o executado trazer, de plano, prova suficiente a confirmar suas alegações.

Outrossim, destaque-se que, do mesmo modo que a exceção representa uma aplicação do princípio da ampla defesa e contraditório na execução fiscal, também ela impõe a instauração do contraditório em favor do Fisco, de maneira que, caso o juiz acolha a exceção sem que haja prévia defesa da fazenda, ainda que se refira a matéria que possa ser conhecida de ofício, haverá nulidade.[641]

---

de Justiça. Recurso Especial nº 1594734/PE, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 set. 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1538139/SP, Relator: Ministro Paulo De Tarso Sanseverino. Brasília, DF, 5 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 maio 2016; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 750.789/RS, Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 24 de novembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 dez. 2015; Ib. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1338571/PE; Ib. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1136144/RJ.

639 GRECO, Leonardo. Exceção de pré-executividade na execução fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Problemas de processo judicial tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. v. 4.

640 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1095687/SP. Relator: Ministro Castro Meira. Relator para Acórdão: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 out. 2010.

641 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.279.659/MG. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 20 de outubro de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 out. 2011; CUNHA, 2016.

Além da exceção de pré-executividade e dos embargos à execução, o executado poderá se utilizar de outras ações autônomas para tanto, como a ação declaratória, a ação anulatória de débito fiscal, o mandado de segurança, ação de repetição de indébito, consignação em pagamento,[642] etc, sobre as quais não se debruçará este trabalho, tendo em vista não serem objeto desta pesquisa. Outrossim, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, consoante se analisará adiante, também representará, não como ação autônoma, mas vinculado a qualquer uma dessas ações, inclusive na execução fiscal ou nos embargos à execução, importante instrumento de defesa do executado, mormente no caso em que se tratar de sócio administrador ao qual se imputa responsabilidade tributária.

Nessa sorte de ideias, embora a defesa do executado esteja prevista em nosso ordenamento jurídico, e que dela se possa comumente se fazer uso, a compreensão da questão do ônus da prova é imprescindível para a compreensão do ponto a que se pretende chegar. Vem-se defendendo, ao longo deste trabalho, a imprescindibilidade da observância dos direitos fundamentais do contribuinte, quais sejam o contraditório e ampla defesa, uma vez que, após empreendida análise empírica em julgados do STJ sobre o tema, verificou-se que a tendência judicial é a de reconhecer, sem a concessão de uma defesa ampla, a responsabilidade do sócio administrador, mormente no caso da verificação da dissolução irregular da sociedade,[643] que gera a presunção de conduta ilícita exigida no art. 135, III, do CTN.

Pontuar, assim, se o ônus da prova é da fazenda ou do sócio administrador, suposto responsável, implica na interpretação da validade jurídica da afirmação contida na Certidão de Dívida Ativa, trazida aos autos pela Fazenda Pública. Serve, ainda, para orientar a atuação do magistrado ou magistrada nos requisitos a buscar dentro dos documentos apresentados por cada parte quando da sua decisão expropriatória de bens do suposto responsável tributário.

A questão não é tão simples e, embora se possa tecer elucubrações acerca da decorrência intrínseca do ônus da prova relativa ao atributo da veracidade inerente à CDA, essa presunção, além de não ser absoluta, não deve ser automática no que tange à inscrição do nome do sócio administrador, porquanto a presunção de legitimidade dos atos administrativos pressupõe o prévio e devido processo administrativo, conforme já delineado alhures.

---

642 Recomenda-se a leitura da subseção 12.2.1.5.3, da obra de Leonardo Carneiro da Cunha, que trata do tema. Cf. CUNHA, 2016, p. 461 e ss.

643 Análise empírica realizada na subseção 4.2.

Portanto, o que se pretende aduzir, é que a fragilidade na constituição da CDA, isto é, quando esta é procedida sem a observância do devido processo legal, na esfera administrativa – isto é, quando o sócio administrador não teve ciência das circunstâncias que levaram a fazenda pública a inserir seu nome naquele documento, nem oportunidade de juntar provas que afastem essa responsabilidade – é capaz de fragilizar a sua legitimidade, cabendo ao Poder Judiciário averiguar a sua alegada certeza, antes de proceder à constrição de bens do suposto responsável.

É por isso que se mostra tão importante definir de quem é o ônus da prova quanto aos fatos ensejadores da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN. Adiante, será analisado de que forma o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto no CPC de 2015, pode auxiliar na aferição dessa responsabilidade, porquanto, ainda que se admita a atribuição da responsabilidade tributária pela via administrativa, quando esta é realizada de forma arbitrária e sem as devidas cautelas pela administração tributária, merece averiguação e confirmação na via judicial.

De seu turno, a atribuição do ônus da prova[644] na indicação da responsabilidade do sócio administrador é questão essencial para a possibilidade de constrição judicial dos bens do sócio administrador da sociedade limitada.

A partir do que se analisou até o momento, foi possível sintetizar a questão em quatro situações principais, para indicação do ônus de provar a presença ou ausência dos fatos constitutivos da responsabilidade tributária do sócio administrador.

A primeira situação consiste na inexistência do devido processo administrativo fiscal, isto é, ainda que formalmente ele venha a existir,[645] não se tenha resguardado a garantia inerente ao contraditório e ampla defesa, de modo que o suposto responsável não tenha tido

---

644 Maria Rita Ferragut esclarece o que vem a ser o ônus da prova: "A tradição romana jusitica a regra processual que veicula o ônus da prova na necessidade de que cada uma das partes alegue e prove, no processo, os fatos sobre os quais a norma jurídica vincula o efeito desejado, posto que a mera alegação não implica, por si só, a verdade do conteúdo do enunciado. Estabelece, com isso, o sujeito a quem cabe demonstrar, mediante linguagem das provas, a ocorrência do evento descrito no fato alegado." FERRAGUT, 2001, p. 129.

645 Em regra, nos termos do art. §5º, VI, do art. 2º da Lei n.º 6.830/80, o termo de inscrição da dívida ativa, que se reflete na CDA, é precedido de processo administrativo fiscal, cujo número deve constar expressamente do título, se nele estiver apurado o montante da dívida. Entretanto, a sua existência formal não garante que este tenha se desenvolvido sob os parâmetros do devido processo legal, assegurando o contraditório e a ampla defesa. Por isso, a remissão que ora se faz à "inexistência de processo administrativo fiscal" não quer dizer que não tenha havido nenhum instrumento formal processual, mas que não existiu o *devido* processo administrativo fiscal. Nesse caso, a fragilidade do atributo "legitimidade" da CDA é patente. Art. 2º [...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: [...] VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. § 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 6.830.

oportunidade de participar da construção da decisão administrativa que culmina com a inscrição de seu nome em dívida ativa.

Nesse caso, duas situações podem acontecer: a Certidão de Dívida Ativa ser lavrada tão somente em nome da pessoa jurídica ou ser lavrada em nome da pessoa jurídica e do sócio administrador, na condição de codevedor, nos termos do art. 4º, §3º, da Lei n.º 6.830/80.

No primeiro caso, quando for ajuizada a ação de execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda (federal, estadual e municipal), caso solicitado o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, qualquer uma das partes poderá suscitar o IDPJ, para fins de aferição da responsabilidade do sócio administrador, ou, no caso de citação para pagamento ou embargos, empreendida pelo juízo, o indicado como responsável poderá defender-se por meio dos embargos à execução ou mesmo Exceção de Pré-Executividade, a qual caberá por ilegitimidade de parte, tendo em vista que não existiu processo prévio atribuindo-lhe a responsabilidade.

Nessa situação, conforme lembra Leonardo Carneiro da Cunha, cabe ao Fisco indicar a ocorrência das condutas exigidas no art. 135, III, do CTN, para que se comprove a responsabilidade do dirigente da sociedade limitada,[646] devendo este defender-se da acusação.

No segundo caso, a despeito da inexistência do contraditório, pode vir a fazenda a inserir o nome do "corresponsável" na CDA. Assim, quando for ajuizada a ação de execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda (federal, estadual e municipal), e caso solicitada a citação do sócio administrador para pagamento,[647] qualquer uma das partes poderá suscitar o IDPJ, para fins de aferição da responsabilidade do sócio administrador, ou, no caso de citação para pagamento ou embargos, empreendida pelo juízo, o indicado como responsável poderá defender-se por meio dos embargos à execução ou mesmo Exceção de Pré-Executividade, a qual caberá por nulidade da CDA em seu nome, isto é, por fundamento diverso do caso anterior, porque embora não tenha havido o devido processo administrativo fiscal, a CDA incluiu o nome do sócio administrador de forma automática.

---

646 "Caso, todavia, não esteja consignado na Certidão de Dívida Ativa o nome do responsável, nada impede seja a execução contra ele redirecionada, *desde que* haja a comprovação de sua responsabilidade pela dívida. STJ, 1ª Turma, REsp 272.236/SC, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 17.04.2001, DJ 25.06.2001, p. 120." CUNHA, 2016, p. 407. Veja-se também o precedente: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1538139/SP.

647 Nesse caso não se pede o redirecionamento, porque o título executivo já indica o pólo passivo da execução. Será requerida a citação para pagamento, nos termos do art. 8º da Lei n.º 6.830/80 (Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:). Como na CDA consta o nome do sócio administrador, a execução fiscal já será ajuizada, de plano, em face do suposto corresponsável além da pessoa jurídica, figurando este como executado. Cf. BRASIL. Lei Federal n.º 6.830.

Nessa situação, embora esteja inscrito o nome do devedor na CDA, o fato de não ter havido o devido processo administrativo fiscal, fragiliza a legitimidade da CDA, cabendo ao Juízo averiguar se o processo administrativo indicado nesta se deu de acordo com as garantias constitucionais, para só então efetivar a citação do também executado corresponsável. Essa cautela evitaria a ocorrência de gravíssimas injustiças.

Assim, o ônus da prova deve caber ao Fisco.[648] Compete a este indicar e comprovar a ocorrência das condutas exigidas no art. 135, III, do CTN, para que se comprove a responsabilidade do dirigente da sociedade limitada, seja em sede de IDPJ, seja ao indicar o corresponsável para citação, ou na impugnação aos embargos à execução, devendo aquele defender-se da acusação.

Também pode acontecer a situação consistente na existência prévia do devido processo administrativo fiscal, em que se tenha observado o contraditório e ampla defesa, e o suposto responsável tenha efetivamente participado mediante a juntada de provas e impugnação direta aos fatos descritos pela fazenda no que tange à realização das condutas previstas no art. 135, III, do CTN. Nessa situação, pode ocorrer a finalização do processo administrativo com decisão que reconhece a responsabilidade do sócio administrador e determina a inscrição de seu nome em dívida ativa, ou que não a reconhece.

No primeiro caso, a CDA será lavrada em nome da pessoa jurídica e do sócio administrador, mas porque existiu um efetivo processo administrativo que legitima a sua inscrição. Quando, em sede de execução fiscal, for citado o corresponsável para pagamento ou apresentação de embargos,[649] não caberá a interposição de Exceção de Pré-Executividade, tendo em vista que a CDA, em tese, apresenta-se regular, não havendo como desconstituí-la, nesse caso, sem ampla instrução probatória, o que é vedado em sede de Exceção.

Assim, caberá rediscussão da responsabilidade tributária, em sede judicial, tanto pela via dos embargos à execução ou da instauração do IDPJ, que pode ser suscitado por qualquer das partes, inclusive pelo juízo, cabendo, outrossim, ao sócio administrador a

---

[648] O STJ não faz distinção quanto ao caso em que a CDA tenha sido ou não precedida do devido processo administrativo fiscal e vem entendendo que o ônus da prova cabe ao indicado como responsável tributário, quando seu nome constar na CDA, entendimento que vem sendo rechaçado ao longo deste trabalho por não se coadunar com os ditames da ampla defesa e contraditório. Segue exemplo de julgado no sentido de firmar o ônus da prova ao sócio administrador: "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'. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1104900/ES.

[649] Nesse caso também não se pede o redirecionamento, porque o título executivo já indica o polo passivo da execução. Como na CDA consta o nome do sócio administrador, a execução fiscal já será ajuizada, de plano, em face do suposto corresponsável além da pessoa jurídica.

comprovação de que não cometeu as condutas demonstradas e comprovadas pela fazenda na via administrativa. Note-se que, nesse caso, elidir a legitimidade da CDA torna-se tarefa mais difícil, justamente porque esta estará embasada no devido processo legal, o que fortalece a sua legitimidade. Desse modo, o ônus da prova concentra-se no sócio administrador.

No segundo caso, a CDA será lavrada tão somente em nome da pessoa jurídica, porque no processo administrativo fiscal não se constatou a ocorrência de condutas que levem à responsabilização do sócio administrador. Dessa maneira, a eventual inserção do seu nome na CDA fica descartada, por força de expressa decisão administrativa.

Pode ocorrer, entretanto, de a pessoa jurídica não possuir patrimônio suficiente, e, para tentar reaver o seu crédito, em sede judicial, a fazenda pretender o redirecionamento da execução fiscal. Nesse caso, quando for requerido redirecionamento da execução fiscal em nome dos supostos corresponsáveis, caso o juízo determine de plano a citação desses para pagamento ou apresentação de embargos à execução, caberá também a interposição de Exceção de Pré-Executividade, podendo a parte vir a argumentar a ilegitimidade de parte, uma vez que no processo administrativo não se constatou a sua responsabilidade, não constando o seu nome na inscrição da dívida ativa.

Nessa hipótese, questiona-se se a existência de decisão administrativa favorável ao sócio administrador, em que este fica excluído do lançamento por expressa decisão administrativa, impede a rediscussão acerca da responsabilidade do sócio administrador em sede de execução fiscal, em face do comando contido na redação do art. 146 do CTN.[650]

O dispositivo em lume determina que a modificação dos critérios usados pela autoridade administrativa só pode se dar com relação a fatos geradores futuros,[651] em face da

---

[650] Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Cf. BRASIL. Lei nº 5.172.

[651] A esse respeito, importante trazer à colação a reflexão de Misabel Derzi: "Se o ato é individual (não-normativo), estando o grau de certeza e liquidez determinado a certo contribuinte, a irretroatividade é plena. Evidentemente, nenhuma lesão de direito escapa à apreciação do Poder Judiciário. Se o ato administrativo individual é contrário às pretensões do contribuinte, poderá ser revisto judicialmente. Não obstante, será definitivo se aplicar a norma de forma mais favorável aos interesses do sujeito passivo. É o que estabelece outro dispositivo do Código Tributário Nacional, o art. 146. O lançamento equivale a uma norma jurídica individual, tanto quanto a sentença, desencadeadora de efeitos inter partes. Embora o ato administrativo não seja dotado da definitividade da coisa julgada inerente às sentenças proferidas pelo Poder Judiciário, uma vez emanado e cientificado ao sujeito passivo, não poderá ser revisto pela própria Administração em prejuízo do contribuinte. A intervenção do Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição, far-se-á, então, sempre em favor e benefício do contribuinte, proibindo-se à Fazenda rever os próprios critérios jurídicos, que presidiram a elaboração do ato. [...] O dispositivo legal proíbe que ato superveniente estenda seus efeitos a fato pretérito, somente se convalidando para fato gerador futuro. Pressupõe exatamente que a modificação não colha de surpresa o contribuinte. É a irretroatividade plena do ato administrativo, ficando o contribuinte protegido contra as oscilações de interpretação, contra as mudanças na leitura da lei [...]. Evidentemente, efeitos similares tem a decisão administrativa que põe fim a controvérsia relativa à cobrança de tributo (como

irretroatividade da nova interpretação, levando à conclusão de que existiria uma proteção semelhante à coisa julgada material dessa decisão, em razão do princípio da proteção da confiança,[652] bem como pelo fundamento da proibição do *venire contra factum proprium*[653] por parte da Fazenda.

Observe-se, entretanto, que essa proteção à confiança e irretroatividade não se refere a erros de fato, mas sim quanto à posição e valoração jurídica relativa a um determinado fato, de maneira que com a comprovação em juízo de condutas não valoradas em decisão administrativa, isto é, com a demonstração de que o sócio administrador cometeu uma das condutas ilícitas previstas no art. 135 do CTN, caberá a reanálise da atribuição de responsabilidade tributária.

Portanto, caberá rediscussão da responsabilidade tributária, na via judicial, tanto por meio dos embargos à execução ou da instauração do IDPJ, porque o artigo 149, em seus incisos, IV, V, VI, VII e VIII, do CTN, permite a revisão do lançamento e, em consequência, também de sua anulação, quando houver erro de fato, como no caso em que, posteriormente, fique comprovada a ocorrência de dolo, fraude, como no caso das condutas ilícitas previstas no art. 135, III, do CTN. Quando a interpretação posterior para a atribuição de responsabilidade tributária for essencialmente jurídica, ela fica vedada pela norma contida no

---

as decisões de conselhos de contribuintes). Embora o Código não se refira especificamente à hipótese, o art. 146 é inteiramente aplicável, pois, em uma decisão dessa natureza, os critérios jurídicos de julgamento são ainda mais certos e definidos, configurando precedente intransponível, a nortear o comportamento da Fazenda e do contribuinte pro futuro." BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e complementada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 651-652.

652 Humberto Ávila, discorrendo sobre o tema do princípio da confiança, ressalta que "o fato de os atos normativos da Administração não possuírem vinculatividade não afasta a possibilidade de, mesmo assim, haver proteção da confiança, quando a exigência de vinculação da Administração aos seus próprios atos e os direitos fundamentais assim o exigirem. É preciso referir que a própria função dos atos normativos reforça o dever de proteção da confiança que o contribuinte neles depositou: esses atos, que podem ser modificados pela Administração a qualquer tempo, também possuem presunção de validade, e, embora o contribuinte possa se insurgir judicialmente contra aqueles, não pode deixar de ordinariamente cumpri-los. [...] A contrapartida da funcionalidade dos atos normativos é a proteção da confiança dos contribuintes cujas disposições foram baseadas na presunção da sua validade. Os atos normativos funcionam como instrumentos garantidores de segurança de orientação e, precisamente por isso, não podem deixar de proteger a confiabilidade inerente ao seu próprio funcionamento. [...] É precisamente nessa direção que o art. 146 do Código Tributário Nacional estabelece que a mudança de orientação da Administração só tem eficácia com relação aos casos futuros, não alcançando, portanto, os casos passados. Embora esse dispositivo pressuponha a validade do ato normativo modificado, a eficácia reflexa do princípio da segurança jurídica protege aqueles contribuintes que atuaram com base na presunção da validade antes da sua modificação". ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 450-451.

653 "A locução *venire contra factum proprium* traduz o exercício e uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente", o que é vedado em nosso ordenamento jurídico, em razão dos princípios da confiança e boa-fé objetiva. Cf. CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001. p. 742.

prefalado art. 146, que, conjugado com o art. 100, do CTN, impede a adoção de interpretação jurídica retroativa ao fato pretérito.[654]

O IDPJ pode ser suscitado por qualquer das partes, inclusive pelo juízo, cabendo, outrossim, ao sócio administrador a comprovação de que não cometeu as condutas demonstradas e comprovadas pela fazenda na via administrativa. Entretanto, elidir a decisão administrativa proferida pela autoridade fiscal ficará a cargo do Fisco, concentrando-se o ônus da prova neste.

Quando o nome do sócio administrador consta na CDA, a execução fiscal costuma ser intentada de plano em face deste, cabendo-lhe questionar a legitimidade do título executivo, principalmente quando não houve, previamente, a instauração do devido processo administrativo fiscal. No caso em que o nome do sócio administrador não fora incluído na CDA, por outro lado, a execução fiscal pode ser redirecionada a este, incumbindo à fazenda, mediante instauração do IDPJ, previsto nos arts. 133 a 137 do CPC de 2015, o ônus da prova no que tange à responsabilidade tributária daquele.

Segundo Betina Grupenmacher, em verdade, o CPC de 2015 passa a estabelecer uma Teoria Geral do Processo, segundo a qual suas regras serão aplicadas também a processos em outros ramos do direito, como o Tributário, conclusão a que se chega a partir da dicção do artigo 15.[655]

Consoante se viu no subitem anterior, mesmo no caso em que o nome do sócio consta na CDA, deve o juízo verificar se o procedimento administrativo a que se remete a CDA consistiu no efetivo processo administrativo fiscal com a garantia de ampla defesa e contraditório ao suposto responsável, de maneira que, caso não tenha este ocorrido, cabe à fazenda demonstrar, por meio do IDPJ, a responsabilidade do sócio administrador da sociedade limitada.

Viu-se que, apenas no caso em que a CDA foi precedida do processo administrativo tributário, no qual efetivamente foi resguardada a ampla defesa e o contraditório, e na qual foi inserido o nome do sócio administrador, em face da comprovação

---

654 Sobre o tema, ressalte-se a conclusão de Ives Gandra: "O art. 146 do CTN há de ser entendido em consonância com o art. 100 do CTN, sempre à luz do princípio da irretroatividade constitucional. O art. 100 do CTN nitidamente é voltado à orientação contra a lei, em que o contribuinte não pode ser apenado por seguir interpretação incorreta." Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI: inteligência da Lei nº 9.7999/1999 e, Face do Princípio: Direito ao Aproveitamento do Crédito de Tributos em Operações Finais Imunes, Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero: Parecer. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 56, jul./ago. 2007. p.17.

655 GRUPENMACHER, Betina. Magistrados reunidos aprovam enunciado contra o direito de defesa e o contraditório. **Consultor Jurídico**, 3 nov. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-nov-03/betina-grupenmacher-juizes-criam-enunciado-contraditorio>. Acesso em: 15 jan. 2017.

de responsabilidade impressa em decisão administrativa fundamentada, incumbe ao executado, indicado como corresponsável do débito tributário, o ônus de provar que não cometeu as condutas previstas no art. 135, III, do CTN.

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica está entre as intervenções de terceiro disciplinadas no CPC. Seus requisitos encontram-se na legislação própria, como no caso do Código Civil (art. 50) ou do CTN (art. 135), mas, antes do CPC de 2015, não havia um procedimento específico para ela. Agora, nos arts. 133 a 137 do CPC, encontra-se disciplinado o seu procedimento, a depender de requerimento de uma das partes, seja a fazenda ou o executado, não podendo ser instaurado de ofício pelo juiz. Essa intervenção de terceiro possui o fito de garantir o contraditório e a ampla defesa para o terceiro que possa vir a ser responsabilizado e a figurar como parte no processo executivo fiscal.[656]

Rodrigo Massud defende, de seu turno, que são os efeitos da responsabilização tributária e, por conseguinte, do redirecionamento, que impõe a utilização do IDPJ,[657] porquanto a constrição judicial daí advinda é deveras gravosa a ponto de se afastar a sua aplicabilidade, ou pelo menos as suas diretrizes cognoscitivas.

Definido o IDPJ, resta saber se ele, efetivamente, pode ser utilizado no âmbito da responsabilidade tributária. Como ele vem para assegurar o contraditório ao terceiro eventualmente responsabilizado, é razoável assentir que ele não só possa, como deva ser utilizado no âmbito das execuções fiscais, como forma de garantir o sincretismo processual, tão almejado pelo Novo Código de Processo Civil. Assim, se até mesmo no âmbito dos Juizados Especiais é cabível o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (CPC, art. 1.062), não seria razoável inadmitir a sua utilização na execução fiscal,[658] tanto é assim que, em abril de 2016, o Juízo da Vara Federal de Franca, em São Paulo, inaugurou o uso do incidente em uma execução fiscal.[659]

---

656 CUNHA, 2016.

657 MASSUD, 2016.

658 CUNHA, op. cit.

659 "Neste passo e consoante já havia aventado na decisão de fls. 93, ao que parece houve a sucessão de pessoas jurídicas na exploração de uma mesma atividade, o que, em regra, pode carrear à sucessora a responsabilidade pelos tributos devidos, na forma dos artigos 132 e/ou 133, ambos do Código Tributário Nacional. De todo modo, não se descarta a possibilidade de o dirigente da pessoa jurídica anterior também ser responsabilizado pelos tributos não pagos. Mas, para tanto, tenho por imprescindível a instauração de incidente processual, a fim de garantir o devido processo legal e a possibilidade de ampla defesa. Assim, determino a instauração de incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica da executada em desfavor de [...]". **Processo n.º** 0000123-84.2011.4.03.6113. JFSP. Juízo da Vara Federal de Franca Disponibilização D. Eletrônico de decisão em 07/04/2016. pag 173/202. Cf. POMBO, Bárbara. **Justiça Federal inaugura desconsideração de Pessoa Jurídica do novo CPC**. 2016. Disponível em:

Contudo, os magistrados reunidos no seminário nacional intitulado "O Poder Judiciário e o novo CPC", promovido pela Escola de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira (Enfam), entre os dias 26 e 28 de agosto de 2015, decidiram por maioria de votos (77% a favor e 23% contra) pela não aplicação do IDPJ às execuções fiscais e o fizeram nos termos do Enunciado 53: "O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015."[660]

Embora os enunciados do referido seminário não possuam efeito vinculante, o entendimento exarado no enunciado mencionado, sobretudo pelo fato de ter sido aprovado por absoluta maioria de votos dos presentes, causa uma certa inquietação quanto ao que pode ser decidido pelos magistrados, de forma geral[661], mas a aplicação do IPDJ pelo juízo da Vara Federal de Franca é capaz de dar um sopro de esperança no que tange à racionalidade na concessão de garantias fundamentais ao executado. Entretanto, ainda é muito cedo para saber se o IDPJ vai ser efetivamente aplicado ou não pelos juízos.

Destarte, consoante já se delineou ao longo deste trabalho, a responsabilidade tributária dos sócios administradores pressupõe a juntada de provas suficientes a demonstrar que cometeram as condutas elencadas no artigo 135 do CTN, e, por outro lado, permite que esses juntem comprovação de que não os cometeram, o que leva a crer que a instauração do IDPJ trará maior segurança jurídica às partes envolvidas na execução fiscal, pois, após a efetiva instrução probatória, restará legitimamente demonstrada a ocorrência ou não das condutas ilícitas requeridas para tal responsabilização, antes mesmo da constrição patrimonial indevida, como sói acontecer em muitos casos.[662]

<http://jota.info/justica/justica-federal-inaugura-desconsideracao-de-pessoa-juridica-novo-cpc-03052016>. Acesso em: 20 jan. 2017.

660 Segundo Betina Grupenmacher: "O seminário contou com a presença de cerca de 500 integrantes do Poder Judiciário, que, após discussão e deliberação, emitiram 62 enunciados relacionados à aplicabilidade das regras introduzidas pela Lei 13.105/2015. [...] O fundamento para tal entendimento não foi essencialmente jurídico, mas pragmático. Segundo ponderou o relator da proposta, o motivo que os conduziu à referida compreensão é a incompatibilidade do IDPJ com a "sistemática e a celeridade" que devem ter as execuções fiscais, as quais, segundo esclareceu, totalizam 30% dos processos em tramitação no Brasil. Justificou ainda a proposição invocando peculiaridades do rito do IDPJ, em especial a suspenção do processo executivo com vistas à produção de provas, o que seria, segundo afirmou, um motivo a mais para impedir a aplicação do Incidente às execuções fiscais. Convenhamos, deixar de aplicar um rito procedimental que realiza o contraditório, a ampla defesa e consequentemente a segurança jurídica, não é, definitivamente, intelecção compatível com um Estado que se pretende democrático e de direito." Cf. GRUPENMACHER, 2015, não paginado.

661 GRUPENMACHER, 2015.

662 "Sendo certo que a verificação dos pressupostos necessários à desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária envolve, necessariamente, a produção de provas, muitas vezes o executado não consegue ilidir a sua responsabilidade de imediato e a solução acaba se verificando de forma definitiva no âmbito do STJ, momento em que, não raramente, já houve constrição patrimonial indevida." Ibid., não paginado.

No que tange aos aspectos procedimentais, segundo o art. 134, §3º, do CPC/2015, o IDPJ suspende o processo executivo. Conforme o 134, §2º, contudo, excetua-se a suspensão quando a desconsideração for requerida na própria petição inicial de execução fiscal, caso em que o sócio administrador deverá ser citado em litisconsórcio eventual com o devedor originário, dispensando-se o incidente. Entretanto, uma ponderação deve ser feita.

No caso em que a desconsideração for requerida no início da execução fiscal, isto é, em petição inicial, essa se assemelhará ao seu redirecionamento. Desse modo, deve-se fazer uma interpretação sistemática do dispositivo em apreço, para adequá-lo ao procedimento da execução fiscal.

Não se pode admitir, destarte, que o incidente esteja simplesmente dispensado quando a fazenda fizer o requerimento da desconsideração na petição inicial (o que corresponde ao pedido de redirecionamento), porquanto, ficará sem sentido a existência do IDPJ, sobretudo porque o próprio procedimento da execução fiscal não permitiria a realização do contraditório nos moldes do incidente, com a mera indicação de desconsideração no bojo da petição inicial executiva.

Defende-se, assim, na esteira do que leciona Maria Rita Ferragut,[663] que o IDPJ é uma faculdade que assiste ao executado, não cabendo a aplicação do art. 134, §2º, quando a fazenda fizer o requerimento de desconsideração na petição inicial, no fito de assegurar o contraditório e ampla defesa.

Instaurado o incidente, caso por iniciativa da fazenda, o sócio ou diretor será citado manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias (CPC, art. 135), aplicando-se o prazo em dobro à fazenda no caso em que for instaurado por iniciativa do executado.

Outrossim, deve-se lembrar que o referido incidente não cria critérios próprios para a identificação do responsável tributário, o que já fora delineado pelo Código Tributário Nacional, nem estabelece requisitos que justifiquem a desconsideração da personalidade jurídica, mas trata apenas do procedimento a ser adotado, a fim de resguardar o contraditório na inserção de um terceiro no processo,[664] o qual, caso acolhida a desconsideração, terá, na

---

663 FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

664 "Na execução, a parte demandada é aquela que está no título ou cuja responsabilidade é reconhecida legal ou judicialmente. Se o sujeito não está no título e sua responsabilidade depende da aferição e comprovação de elementos subjetivos ou que não constem do título executivo, é preciso que se instaure um incidente cognitivo para que se avalie a presença desses elementos, em contraditório e com oportunidade de defesa. Não é possível simplesmente "redirecionar" uma execução sem que sejam apurados os elementos subjetivos da responsabilidade, assegurados o contraditório e a ampla defesa." Cf. CUNHA, 2016, p. 411-413.

condição de executado, consequências graves em seu patrimônio, como a obrigação de adimplir o débito tributário acrescido das penalidades cabíveis.

Salienta Rodrigo Massud que se o redirecionamento executivo representa autêntico lançamento tributário, mais do que justificada a aplicação do incidente, pois com este o contraditório e ampla defesa podem ser assegurados. Não se poderia, para ele, admitir um regime processual até mais gravoso que o que se dá em esfera administrativa, no qual se assegura a defesa, sob pena de se desigualar situações iguais.[665]

Oportuno lembrar, outrossim, que o Incidente é cabível tanto para as hipóteses de aferição da responsabilidade tributária previstas no art. 135, do CTN, que se traduz na desconsideração tributária da personalidade jurídica, quanto para a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, informada pelo art. 116.

Quando instaurado o IDPJ para apurar a responsabilidade do sócio em razão das condutas do art. 135, o terceiro passa a ser parte na execução, sendo-lhe estendida a eficácia do título executivo. Ou seja, o incidente serve, nesse caso, para conectar o sócio administrador à CDA, sem que desse modo esteja o juiz infringindo a norma contida no enunciado do art. 142. Assim, o lançamento consubstanciado pela CDA e já efetuado pela autoridade fiscal, nos termos do dispositivo citado, terá sua eficácia estendida ao terceiro, sendo, após o julgamento do IDPJ, citado para oferecer embargos à execução.[666] O IDPJ, portanto, legitima o redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador, não podendo, diante da sistemática criada pelo CPC de 2015, afastar-se mais dessa regra, sob pena de afronta ao contraditório e ampla defesa.

Por outro lado, Leonardo Carneiro salienta que, no caso da desconsideração da personalidade jurídica decorrente das hipóteses enumeradas no parágrafo único do art. 116, o sócio passará a se sujeitar à execução (art. 790, do CPC), sendo que o título executivo que a legitima não é a CDA, pois não havia responsabilidade sua quanto àquela dívida, mas exsurge com a decisão proferida no IDPJ. Nessa situação, a execução fiscal não prossegue contra o sócio. Firma-se um título executivo judicial, a partir da decisão que reconheceu a conduta ilícita e lhe impõe condenação de pagar a dívida, a qual será executada a partir do procedimento de cumprimento de sentença, regido pelas normas contidas no art. 523, do CPC.[667]

---

665 MASSUD, 2016.
666 CUNHA, 2016.
667 Ibid.

Nesse contexto, talvez não seja raro encontrar quem seja contrário à aplicação do incidente à execução fiscal, seja sob o fundamento da frustração da efetividade do processo, ao se eliminar o elemento surpresa na efetivação da penhora dos bens dos sócios administradores das sociedades empresárias inadimplentes com o fisco,[668] ou porque não se considera o regime da desconsideração da personalidade jurídica como aplicável à hipótese de responsabilidade tributária versada no art. 135, III, do CTN.[669]

Contudo, esse argumento não é suficiente para arredar a aplicação do IPDJ à execução fiscal, a uma porque a alienação empreendida pelo terceiro será ineficaz se sua responsabilidade vier a ser reconhecida[670], a duas porque há possibilidade, no incidente, de concessão de tutela de urgência ou de evidência para determinar a indisponibilidade dos bens a fim de garantir a eventual constrição futura.[671]

Por fim, demonstrado o cabimento e necessidade de aplicação do IDPJ às execuções fiscais tributárias, verifica-se que ele representa um verdadeiro avanço no que tange à segurança jurídica e garantia do contraditório e ampla defesa, dando maior substrato de legitimidade às decisões concedidas pelos magistrados de primeiro grau, as quais dependerão de dilação probatória e se estenderão à averiguação dessa responsabilidade do terceiro, não sendo admitido que esta seja imputada nos casos em que a fazenda demonstra tão somente o inadimplemento da pessoa jurídica, porque não é suficiente a caracterizar a responsabilidade tributária prevista no art. 135, do CTN.

Outrossim, verificou-se que não se confundem responsabilidade tributária com a desconsideração da personalidade jurídica enquanto instituto da teoria geral do direito, mas que a norma prevista no art. 135 prevê uma norma própria, inerente ao direito tributário, que consiste, através de requisitos específicos, na desconsideração tributária da personalidade jurídica, e que deve se dar, conforme visto, mediante a instauração do IDPJ, previsto no CPC de 2015.

---

668 É bem verdade que ao ser citado, pode o terceiro, ciente da execução fiscal, tentar protelá-la para esvaziar suas contas bancárias ou desviar seus bens para escapar de eventual ou futura constrição.

669 Luís Cantanhede, por exemplo, não compreende como aplicável o IDPJ aos casos de atribuição de responsabilidade tributária, mas admite que os tribunais possam alargar o seu campo de aplicação em virtude das necessidades de estender a garantia de ampla defesa a casos que reclamem sua incidência, como no caso da responsabilidade de terceiros. Cf. CANTANHEDE, Luís Cláudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016. p. 68.

670 CPC, arts. 137, 790, 792, §3º.

671 CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em Juízo. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 416-7.

5 CONCLUSÕES

Do estudo realizado pôde-se perceber a inexistência de respostas eficazes do ponto de vista da segurança jurídica dadas pelo Poder Judiciário no que tange ao tema, porque diante da multiplicidade de demandas ajuizadas cotidianamente, este acaba subvertendo a sua função, passando, em muitos momentos, a um órgão que reproduz o entendimento do Fisco para, apressadamente, solucionar os conflitos tributários, e, conferindo a possibilidade de inumeráveis hipóteses de constrição judicial, confortar-se no manto dessa *aparente efetividade*.

O Poder Judiciário brasileiro, em seu mister de protetor de direitos e garantias fundamentais, poderia contribuir sobremaneira para o engrandecimento da discussão em torno dos reais contornos da responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional e com fundamento no Sistema Constitucional Tributário, entretanto, em nome da praticabilidade e da aparente efetividade no resgate de receitas inadimplidas, vem se acomodando em um certo modelo pré-pronto de decisão, olvidando-se, por vezes, da juridicidade que deve perseguir, como sói acontecer, segundo preleciona a Constituição Federal.

Ao que parece, ainda permanecem resquícios de um sistema pouco democrático implementado de acordo com o Código Tributário em vigor, mas que se socorria do Sistema Constitucional instaurado com a Constituição de 1967, promulgada sob os auspícios de um regime de governo ditatorial. Desse modo, ainda que tenha sido inaugurado um novo sistema de garantia de direitos, com a Constituição de 1988, mormente em virtude do desenvolvimento e aplicação, em diversos outros ramos do direito, do que se convencionou denominar de pós-positivismo, o Direito Tributário ainda carece de um espelhamento no Sistema Constitucional de 1988.

Outrossim, verifica-se a necessidade de aproximação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, no que concerne ao processo tributário, seja ele administrativo ou judicial, no escopo de assegurar a efetiva observância do devido processo legal, direito fundamental consubstanciado na Constituição da República.

A partir de uma análise pormenorizada do instituto da responsabilidade tributária, distinguindo-o dos demais sujeitos passivos tributários, como contribuinte originário e substituto, o presente trabalho buscou traçar novos paradigmas de interpretação dos pressupostos estabelecidos no Sistema Constitucional Tributário, diante da conjugação dos

ditames constitucionais às regras expressamente previstas no Código Tributário outrora promulgado.

Inclusive, diante da irresignação que acometeu esta pesquisadora, face à falta de parâmetros objetivos para aplicação do tema, é importante se alertar que as linhas escritas talvez não sejam exatamente o que se pretendia ler a esse respeito, seja porque o tom crítico das elucubrações perpassaram o que se espera de um trabalho acadêmico, seja porque quando se analisa empiricamente a jurisprudência ou se reflete, com base em obras artísticas, sobre o real delineamento do cenário decisório que se construiu no Brasil, sai-se um pouco da "caixa", para dar lugar às construções neurolinguísticas formuladas a partir das sinapses nervosas de uma pesquisadora inquieta e insatisfeita com as pesquisas com que se deparou.

Retomando assim as ideias desenvolvidas ao longo do texto escrito, é possível se chegar a diversas conclusões, como as que ora se seguem.

Viu-se, no segundo capítulo, que o sujeito passivo tributário, em regra, é quem possui íntima conexão com o núcleo da hipótese de incidência, incumbindo ao intérprete desvendar esta conexão, nos casos em que a lei não explicita tal circunstância, devendo ser deduzida, pelo intérprete, do sistema constitucional.

No que tange ao instituto da responsabilidade tributária, mormente em virtude da constatação de que a locução "responsabilidade" foi resgatada de diversos diplomas estrangeiros e aqui aplicada sem apego ao rigor técnico do seu significado jurídico para o Brasil, resgatou-se o sentido linguístico da responsabilidade jurídica como sendo gênero do qual derivam as plúrimas modalidades de responsabilidade no direito brasileiro, civil, penal, e, também, tributária.

Assim, foi formulado um paralelo entre as diversas formas de responsabilidade jurídica para se chegar à prévia conclusão de que a responsabilidade tributária, assim como as demais formas, advém do *jus puniendi* estatal.

Dessarte, conclui-se que a responsabilidade tributária reúne características de ambas as formas de responsabilização no direito: civil e penal, porque ela é uma espécie de responsabilidade jurídica, que surge como consequência de uma circunstância: o inadimplemento da obrigação tributária. Desse modo, sendo violado o *Schuld* Tributário, haverá de surgir o *Haftung*, que é a responsabilidade pelo pagamento da obrigação, a qual poderá ser atribuída em face de pessoa diversa daquela titular do *Schuld.*

Mister ressaltar que embora a responsabilidade tributária guarde com a responsabilidade civil e a penal traços de semelhança, porque todos advindos da mesma raiz, elas diferem em que, a responsabilidade tributária teria como causa a conjunção do

descumprimento do dever jurídico originário, consubstanciado na obrigação tributária, aliado, nos casos da responsabilidade de terceiros e por infrações, dispostas nos artigos 134, 135, 136 e 137 à conduta própria do agente responsável, conforme se denota do texto normativo ali explicitado.

Outrossim, reconstruiu-se a posição jurídica atinente ao substituto tributário, categorizando-o como uma espécie de contribuinte, porquanto não haveria possibilidade de posicioná-lo na mesma categoria da responsabilidade tributária, como comumente referido pela doutrina brasileira, em virtude de sua natureza punitiva.

Consoante se assentou, no caso da substituição tributária, a lei poderá atribuir a uma outra pessoa, que não exclusivamente quem realiza a materialidade expressa na hipótese de incidência normativa, a obrigação originária de pagar o tributo, fazendo-lhe compor a relação jurídica tributária desde o início. Dessume-se, daí, que a relação jurídica tributária será firmada com o próprio substituto, que, embora não realize materialmente o fato tributável, terá obrigação constituída em seu nome.

Assim, se no caso da atribuição do dever de pagar o tributo a um terceiro, não há o pressuposto de que o devedor originário a descumpriu, parece mais correto atribuir ao substituto a nomenclatura de “contribuinte substituto” e não de “responsável”, porquanto, na esteira da posição que aqui se tem desenvolvido, a responsabilidade decorre do descumprimento de um dever jurídico originário.

Continuando a pesquisa, observa-se, no terceiro capítulo, a construção e densificação linguística dos requisitos legais para a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios-administradores da sociedade limitada com base na reformulação daquela a partir do *jus puniendi* estatal.

Passando pelos requisitos para responsabilização tributária dos sócios na sociedade limitada do art. 134, VII, chegou-se à análise dos requisitos para responsabilização tributária dos sócios da sociedade limitada no caso do art. 135, III, do CTN. Nesse ponto, concluiu-se pela necessidade de conjugação de quatro elementos, quais sejam: *a) elemento pessoal; b) circunstancial; c) temporal; e, d) subjetivo.*

No caso do elemento pessoal, vincou-se que o sócio administrador será responsável tanto por tributos quanto por multas, desde que se configure, enquanto conduta própria, a prática de fato ilícito que cause o resultado consistente na impossibilidade de solução do crédito no patrimônio da sociedade. Isto é, o elemento pessoal da responsabilização tributária do art. 135, inciso III, do CTN, exige pessoa que exerça poder de comando, traduzido em atos de administração no âmbito societário e perante terceiros.

Quanto ao elemento circunstancial, constatou-se que para que se configure a responsabilidade do administrador prevista no art. 135, III, exige-se a comprovação, por parte da fazenda, dos fatos constitutivos de seu direito, pois a mera alegação da ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto não é bastante em si mesma para autorizar a responsabilização pessoal do respectivo agente. Desse modo, o mero inadimplemento do tributo não é capaz, de *per si*, de configurar pressuposto suficiente à responsabilização do administrador, consoante consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula 430, exigindo-se a comprovação das condutas indicadas como excesso de poderes e infração à lei, contrato social e estatuto por parte do sócio administrador.

No que concerne ao elemento temporal exigido para a imputação da responsabilidade tributária, não há como se admitir que o administrador responda por condutas realizadas anteriormente à sua entrada em exercício na posição de comando da sociedade limitada, porque não haverá conexão entre a conduta suscetível de sanção pela responsabilização do art. 135 e o agente a ser punido. Com isso se reafirma a pessoalidade da conduta e da responsabilidade. Isto é, o agente responde por conduta própria, identificada no caput do artigo prefalado.

De seu turno, no que diz respeito ao elemento subjetivo para atribuição da responsabilidade, aos sócios-administradores, segundo o art. 135, III, do CTN, será atribuída responsabilidade pelos créditos tributários mesmo quando, embora a sociedade possua recursos para adimplí-los, tenham agido de má-fé, com excesso de poderes e em infração à lei ou contrato social, não os recolhendo aos cofres públicos. Exige-se, portanto, o elemento dolo para a configuração da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, o qual deverá ser efetivamente comprovado por meio do procedimento hábil para tanto.

Em seguida, no quarto capítulo, como decorrência do *jus puniendi*, caminhou-se para a análise da conexão entre a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos sócios-administradores, na qual se concluiu pela existência de instituto tributário próprio, revelado no âmago do Código Tributário Nacional, mormente nas hipóteses do art. 134, VII e 135, III, que utiliza o princípio básico inerente à desconsideração da personalidade jurídica, mas possui suas próprias características, como numa forma de incorporar o conceito da teoria geral do direito, mas lhe dar a sua peculiar aplicação.

Destarte, concluiu-se pela existência de uma desconsideração tributária da personalidade jurídica, que possui requisitos próprios estabelecidos na Lei Complementar Tributária (CTN) e é capaz de atribuir a responsabilidade tributária aos sócios, após a

comprovação dos requisitos inseridos nos artigos 134 e 135. Nesse caso, em razão da limitação prevista no artigo 146, III, b, que exige Lei Complementar para reger norma geral atinente à criação de obrigações tributárias (estando implícitas as hipóteses de responsabilidade tributária), não se aplica o artigo 50 do Código Civil, que é lei ordinária.

Embora não se aplique o art. 50 do Código Civil, por se tratar este diploma de instrumento inadequado à previsão de hipóteses de responsabilidade tributária, a teor do prefalado art. 146, III, b, passa a existir um instituto autônomo, que é a desconsideração da personalidade jurídica advinda da interpretação das hipóteses do art. 134, VII e 135, III.

Decorre da revelação do instituto da desconsideração tributária da personalidade jurídica, a necessidade de que o procedimento para redirecionamento da execução fiscal passe, necessariamente, pelo procedimento da desconsideração da personalidade jurídica, já que se dá como sanção, para que se puna o ilícito. Ainda que não se entenda pela necessidade de comprovação da má-fé ou dolo, existe a exigência implícita de culpabilidade. Dessarte, em razão do princípio da presunção de não culpabilidade, prevista na Constituição de 1988, deve se dar o devido processo legal.

Nesse contexto, constata-se a necessidade de que o Poder Judiciário aplique a Constituição no que concerne à aplicação do princípio da não-culpabilidade, o qual incide, inclusive, no que tange à responsabilização pessoal oriunda do inadimplemento do débito tributário, de modo que este não se torne apenas uma *longa manus* do Estado fiscal, mas sim uma instância de proteção dos direitos fundamentais da sociedade.

De seu turno, foi realizada análise empírica de julgados do Superior Tribunal de Justiça, chegando-se à conclusão de que que, em questões tributárias, a Corte vem considerando como inter-relacionados os temas da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, culminando em redirecionamentos de execução fiscal que devem se coadunar com os requisitos ali delineados.

Foram analisadas 90 decisões colegiadas, sendo 26 julgados da Primeira Turma e 64 da Segunda Turma, sem que houvesse sido estabelecido lapso temporal para análise, de modo que, de acordo com a disponibilidade no site do STJ, foram resgatados julgados desde o ano de 1992 até o ano de 2016. Desses julgados, 41 deles tratavam de questão tributária e todos abordavam a desconsideração da personalidade jurídica como instituto relacionado ao art. 135, III, do CTN.

A pesquisa teve por fim averiguar como o STJ encara o instituto da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário e se existiria, no âmbito da

Corte mencionada, densificação linguística apta a denotar a escolha consciente por tal instituto. Do inteiro teor dos 41 acórdãos analisados, não se vislumbrou qualquer menção a uma análise mais profunda do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e sua relação com a responsabilidade tributária, de modo que essa constatação leva a crer que os julgados mais recentes na temática apenas repetem os termos dos anteriores.

O termo "desconsideração da personalidade jurídica" como decorrência do art. 135 foi se consolidando no tempo no âmbito do STJ, de maneira que, a despeito de sequer haver menção à aplicação do art. 50 do Código Civil, os julgados revelam a existência do instituto com contornos próprios, conforme se defende neste trabalho.

A análise empírica dos julgados legitima a tese ora levantada, de que há, no direito brasileiro, uma "desconsideração da personalidade jurídica" própria e inerente ao direito tributário, na qual não se aplica o art. 50 do Código Civil, mencionado, mas sim os requisitos previstos no *caput* do art. 135, do Código Tributário Nacional.

Adiante, investigou-se os contornos da dissolução irregular como requisito hábil a autorizar o redirecionamento da execução fiscal. Para o STJ, conforme manifestado em comando sumular e em julgados, a configuração da dissolução irregular denota o preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 135, III, quais sejam, a conduta dolosa de infração à lei e o excesso de poderes, autorizando a responsabilização do sócio administrador e o consequente redirecionamento da execução fiscal.

Operada pesquisa empírica na plataforma eletrônica do STJ quanto ao tema, foi possível verificar que se encontra consolidado naquela Corte, o entendimento de que a certidão do Oficial de Justiça atestando a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto ao Fisco é suficiente para configurar a dissolução irregular da sociedade. Também foi possível se observar que o STJ não admite como meio de prova para a dissolução irregular a mera devolução do AR pelos correios, porque a declaração aposta no AR não seria suficiente para ensejar a comprovação de que a pessoa jurídica executada não se encontra mais exercendo suas atividades no estabelecimento cadastrado junto aos órgãos fiscais.

Nesse sentido, foi através da Súmula 435 que o Superior Tribunal de Justiça consolidou, dentro do seu poder de formulação de comandos sumulares, a regra segundo a qual se deve interpretar que, configurada a dissolução irregular da sociedade, está legitimado o redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador.

Conforme constatado a partir da pesquisa empírica realizada nos precedentes que embasam a súmula 435, sinaliza no sentido de que a dissolução irregular seria elemento suficiente a ensejar a responsabilidade tributária dos sócios administradores, suprindo a

aferição dos demais requisitos do dispositivo citado, autorizando de plano, e sem a necessidade de um procedimento mais cauteloso para apuração da responsabilidade, o redirecionamento da execução fiscal.

Desse modo, embora se considere a ocorrência de diversas fraudes envolvendo a utilização de pessoas jurídicas no Brasil, e que esse pareça ser um argumento válido do ponto de vista arrecadatório, considerar a presunção de ocorrência de dolo por meio do comando sumular, não parece condizente com o direito de ampla defesa, corolário do princípio do devido processo legal e que caminha lado a lado ao princípio da não culpabilidade, numa perspectiva pós-positivista encampada pela Constituição de 1988.

Outrossim, o estabelecimento da dissolução irregular como requisito bastante à configuração dos requisitos do art. 135, III, do CTN não parece se adequar à norma presente no art. 146, III, da Constituição, porque dessa forma está legitimando a criação de uma nova forma de responsabilidade tributária, que necessita apenas do suprimento da infração à lei, ou mesmo por requisitos distintos dos presentes no art. 135, III, e sem o instrumento adequado, que seria a lei complementar. A súmula, portanto, não poderia ter inovado nesse particular, ainda mais com esse sentido.

Concluiu-se, assim, que a Súmula 435 do STJ usurpa a sua função de densificadora de conceitos indeterminados, porque, efetivamente, inova no ordenamento jurídico, ao criar hipótese nova de atribuição de responsabilidade tributária, distinta das previstas no Código Tributário Nacional, bem assim não se coaduna com a justiça ao desprestigiar os comandos constitucionais do contraditório e ampla defesa. É, portanto, inconstitucional.

Por derradeiro, analisou-se o assunto sob uma perspectiva processual, lançando balizas no que tange ao devido processo legal para aferição da responsabilidade tributária e desconsideração tributária da personalidade jurídica.

Adentrou-se na ideia da necessidade de processualização administrativa na busca da justa imputação de responsabilidade tributária, recorrendo-se, para as reflexões inerentes ao ponto, à arte. Foi traçado paralelo com a obra literária e cinematográfica “Jogos Vorazes” (Hunger Games), com a obra literária “O Processo”, de Franz Kafka, e também com o filme “Matrix”, no fito de se refletir sobre a eventual injustiça das decisões administrativas pautadas em visões unilaterais dos autos.

Arrematou-se a ideia de que a efetiva processualização da atividade tributária é a saída para a concretização de garantias fundamentais, desde que se leve a sério a consolidação

do devido processo legal, com a consequente inserção e atribuição da ampla defesa e contraditório.

Nesse mister, o contraditório deve ser exercido por meio da ciência ao interessado quanto aos fatos relativos à sua conduta, para que possa juntar provas no fito de contradizer o que supõe a fazenda. A concessão dessa oportunidade de contraditar os fatos indicados pela fazenda, consiste na democratização administrativa, tanto sob o prisma da cooperação dos interessados quanto sob o prisma da visibilidade dos momentos que antecedem a decisão.

A seguir, partindo do pressuposto da necessária garantia de contraditório e ampla defesa, analisa-se a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária na esfera administrativa mediante instauração do IDP, previsto no CPC de 2015.

Como não há previsão de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica pela legislação dos PAFs nas esferas federal, estadual e municipal, conclui-se pela impossibilidade de aplicação do IDPJ, o que não significa que a administração fazendária deve se esquivar de garantir o contraditório e ampla defesa por meio de seu processo administrativo de verificação de responsabilidade, no fim de resguardar a legitimidade da CDA.

Importante lembrar, que a presunção de certeza e liquidez da CDA não pode se sobrepor às presunções pertinentes a qualquer outro ato jurídico, em especial à presunção de legalidade, de maneira que a inscrição da dívida ativa deve ser precedida de processo administrativo que permita ao suposto responsável ter conhecimento da conduta que lhe é atribuída e possa defender-se desta. Embora não caiba, no âmbito administrativo, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, por incompatibilidade procedimental, não deve ser impedido, como se viu, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

No que pertine à legitimidade de aplicação do IDPJ à execução fiscal tributária, é razoável asseverar que ele deve ser utilizado no âmbito das execuções fiscais, como forma de garantir o sincretismo processual, tão almejado pelo Novo Código de Processo Civil, porque criado no fito de assegurar o contraditório ao terceiro eventualmente responsabilizado.

Destarte, consoante se delineou ao longo do trabalho, a responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada pressupõe a juntada de provas suficientes a demonstrar que cometeram as condutas elencadas no artigo 135 do CTN, levando a crer que a instauração do IDPJ trará maior segurança jurídica às partes envolvidas na execução fiscal, pois, após a efetiva instrução probatória, restará legitimamente demonstrada a ocorrência ou

não das condutas ilícitas requeridas para tal responsabilização, antes mesmo da constrição patrimonial indevida, como ocorre em muitos casos.

Assim, o IDPJ representa um verdadeiro avanço no que tange à segurança jurídica e garantia do contraditório e ampla defesa, dando maior substrato de legitimidade às decisões concedidas pelos magistrados de primeiro grau, as quais dependerão de dilação probatória e se estenderão à averiguação dessa responsabilidade do terceiro, sendo esse o legado da presente atividade de pesquisa.

Em suma, a pesquisa realizada, conforme alertado ao início, não teve por fim estabelecer uma nova teoria ao redor do que se convencionou chamar de desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, mas auxiliar a doutrina brasileira a encontrar novos rumos a perseguir na seara da responsabilidade tributária, principalmente a partir das propostas formuladas no que tange aos diversos institutos jurídicos intrínsecos ao tema.

Mediante a densificação linguística do conteúdo da responsabilidade tributária presente no art. 135 do CTN, mormente em face da atribuição de um conteúdo sancionatório, procurou-se estabelecer os parâmetros para revelação, na essência da responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional, de um instituto de contornos próprios, aqui denominado como desconsideração tributária da personalidade jurídica. É de bom alvitre aplicar-se lhe, como visto, o novel instituto processual previsto no Código de Processo Civil de 2015, com o intuito fundamental de promover os princípios ínsitos à Constituição da República, quais sejam, contraditório, ampla defesa, segurança jurídica e não-culpabilidade, os quais serviram de bússola à consecução deste trabalho científico.

REFERÊNCIAS

ACHIRICA, Carlos Lete. **La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**. Madrid: Civitas, 2000.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. Resolução nº 414, de 9 de setembro de 2010. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/documents/656877/14486448/bren2010414.pdf/3bd33297-26f9-4ddf-94c3-f01d76d6f14a?version=1.0>. Acesso em: 9 ago. 2016.

AGUILERA, Maria Lúcia. A responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita; NÉDER, Marcus Vinícius (Coords.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 126-142.

AKEL, Michelle Heloise. **Lançamento tributário e processo administrativo fiscal**: o instituto e seu controle no ordenamento jurídico brasileiro. 2007. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.

ALEMANHA. **Código de Impostos alemão – Abgabenordnung**. Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/>. Acesso em: 21 set. 2016.

ÁLVAREZ MARTINEZ, Joaquín. **La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas em la nueva ley general tributaria**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2004.

AMARO, Luciano. Uso de las presunciones em derecho tributário: relatório Nacional do Brasil apresentado nas XII Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário em Bogotá, 1985. **Memória das Jornadas**, São Paulo, v. 1, n. 36, 1985. Seção 1.3. p. 752.

ARECHA, Waldemar. Responsabilidad Tributaria de los diretores de sociedades anónimas. **Revista Juridica Argentina La Ley**, Buenos Aires, p. 974-981, 1964.

ARGENTINA. Ley n.º 11.683, de 1978. Procedimiento Tributario. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>. Acesso em: 21 set. 2016. Atualizado pelo Decreto n.º 821/98.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1980.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. **Lei geral tributária**. [S.l.: s.n.], 2016. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Teoria dos princípios**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e complementada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. Presunção de Inocência, devido processo legal, ampla defesa e julgamento em instância ordinária única. In: _____. **Temas de Direito Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. Tomo 1.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTI, Flávio Azambuja. A responsabilidade dos administradores em caso de dissolução da sociedade à luz do Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di diritto delle imposte**. Traduzione e Nota Introduttiva Francesco Forte. Milano: Dott. A. Giuffre Editore, 1954.

BÔA VIAGEM, Aurélio Agostinho da. Contratos internacionais de comércio: a escolha da lei aplicável no âmbito do Mercosul: dificuldades: reforma. **Revista Acadêmica**, v. 84, n. 1, p. 131-174, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. 6. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 2005.

BONFIM, Alisson Fabiano Estrela. Dissolução irregular e responsabilidade tributária dos gestores de sociedades empresárias. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, DF, n. 12, p. 87-112, dez. 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Alguns reflexos do código civil no direito tributário**: direito tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 20 set. 2016.

_____. Lei Federal n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 3 dez. 2016.

_____. Lei Federal n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 2 out. 2016.

_____. Lei Federal nº 8.934, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm>. Acesso em: 18 out. 2016.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 ago. 2016.

_____. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em: 28 ago. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2012/portaria75>. Acesso em: 18 out. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Curiosidades da Evolução do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/memoria/irpf/curiosidades/curiosidades.asp#surgimentoLeao>. Acesso em: 15 set. 2016

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 25 ago. 2016.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1577637/RS. Relator: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 15 de dez. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 dez. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 562.085/SP, Relator: Ministro Gurgel De Faria. Brasília, DF, 23 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1268688/DF. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 jun. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.401.156 – PE. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho Brasília, DF, 1º de outubro de 13. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 out. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.420.423/PR. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 1º de fevereiro de 16. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 12 dez. 16.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.279.659/MG. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 20 de outubro de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 out. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1095687/SP. Relator: Ministro Castro Meira. Relator para Acórdão: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 out. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 608.198/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 14 de setembro de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 out. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 965.223/SP. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 18 de setembro de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 out. 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.272.827/PE, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 22 de maio de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 31 maio 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. . Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 329.575/PE, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 13 de agosto de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 1.440.639/PE, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 2 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 317.050 – MS, Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 14 de outubro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 out. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 328033. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 10 de novembro de 15. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 883327. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 22 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 28 abr. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno na Petição no Agravo em Recurso Especial nº 741.233/SC. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 15 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 738.350/SC, Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 18 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 868.622/SC. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 12 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 abr. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº941.516/MT. Relatora: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 20 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo no Recurso Especial nº 913.055/SP, Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 4 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 7 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo no Recurso Especial nº 823.512/SP, Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 9 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1569844/SP. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 22 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 856.173/SC. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 13 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1602080/SP. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 13 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial 1583690/SP. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 7 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 jun. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 936.107/RS. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 18 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 7 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1595273/SC. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 6 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 874.531/DF. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 27 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 24 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1552835/PE. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 4 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 838.948/SC. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 15 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº nº 605.387 – RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 7 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 nov. 14.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial n.º 832.705/SP. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 4 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 704639. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 14 de agosto de 15. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 ago. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 706965. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 1º de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 jun. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental na Medida Cautelar nº 21.999/PR. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 dez. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental na Medida Cautelar 19.142/PR, Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 5 de junho de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 jun. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 819.899/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 19 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 abr. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 697.678/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 16 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 597.018/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 dez. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 516.220/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de junho de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 jun. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 339.780/MG. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 25 de março de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 441.231/RJ, Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 6 de fevereiro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 fev. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 321.325/MG, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 11de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 jun. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 10.939/RS, Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 2 de maio de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 maio 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 260.304/CE, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 7 mar. 2013;

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 42.985/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 16.808/GO. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 28 fev. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 244.325/SC, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 7 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 19 fev. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 100.046/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 15 de março de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 mar. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 881.911/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 maio 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 600.111/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 3 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 set. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 601.640/RS, Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 6 de agosto de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 ago. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 365.170/BA, Relatora: Juiza Federal Marga Tessler. Brasília, DF, 14 de abril de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 abr. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 224.203/BA, Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, DF, 26 de novembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 5 dez. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 536.615/SP, Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 2 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 9 out. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 709.952/RS, Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 3 de dezembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 dez. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 652.641/SC. Relator: Desembargador Olindo Menezes. Brasília, DF, 3 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 set. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 832.132/SC. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 7 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 abr. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 529.794/SP. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 6 de agosto de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 ago. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 565.580/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 nov. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1358007/SP. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 5 de dezembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 dez. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 568.966/SP. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 6 de outubro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 out. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1247879/PR. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 18 de fevereiro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 fev. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 528.857/SP. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 9 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 jun. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 615.303/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 7 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 337.042/SC. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 3 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 831.298/SP. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 5 de abril de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 abr. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 846.230/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 17 de março de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 mar. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 1338851/BA. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2016, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 mar. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 431.797/SC. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 4 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 nov. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 434.605/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 16 de junho de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 192.771/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 23 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 ago. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 995.460/SC. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 13 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 maio 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1058751/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Relator para Acórdão: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 19 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 23 abr. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 995.460/SC. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 13 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 maio 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 767.383/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 15 de agosto de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 ago. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 700.638/PR. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 6 de outubro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 24 out. 2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 553.612/MG. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 27 de abril de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 16 ago. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 750.789/RS, Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DF, 24 de novembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 dez. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso em Mandando de Segurança nº 45.602/CE. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 5 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1560768/RS. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 6 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1534236/PE. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de agosto de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 ago. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1484148/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 9 de dezembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 dez. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1482625/SE. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 6 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 nov. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1465280/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 6 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 nov. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1474400/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1474391/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1473929/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 551.432/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 18 de setembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 set. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1374488/SC. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 7 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1090001/SP, Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2 fev. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1577662/SP, Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Brasília, DF, 3 de março de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 mar. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1293271/RS. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 3 de março de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 mar. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 743.185/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 8 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16 set. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1368377/PB. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 6 de agosto de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1023213/SC. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 24 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2 dez. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1541209/PE. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 3 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1577588/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 3 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1209561/RJ. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para Acórdão: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 24 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 jun. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 234.834/SC. Relatora: Ministra Diva Malerbi. Brasília, DF, 2 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 jun. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 420.063/PR, Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 18 de junho de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1516732/TO. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 26 de maio de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 5 ago. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1559529/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 1º de dezembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 10 dez. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1511682/PE. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 25 de outubro de2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1338571/PE. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 8 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 656.071/SC, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 2 de junho de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 jun. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 902.526/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 3 de setembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 716.412/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 12 de setembro de 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 set. 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 852.437/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 22 de outubro de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 702232/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 14 de setembro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 26 set. 2005. p. 169.

_____. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 1062537/RJ, Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 2 de fevereiro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 670.423/RS, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 14 maio 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.110.925-SP. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 22 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.129.244/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 5 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 nov. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.465.280/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 30 de setembro de 14. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 out. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1104900/ES. Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 25 de março de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º abr. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1136144/RJ. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 9 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º fev. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1267232/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 1º de setembro de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 8 set. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1364557/SE. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 25 de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 5 ago. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1374744/BA. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para Acórdão: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 14 de agosto de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 dez. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1389755/ES. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 5 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1478511/RN. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 11 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 nov. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1479929/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de outubro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 nov. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1529301. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 15 de outubro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 out. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1538139/SP. Relator: Ministro Paulo De Tarso Sanseverino. Brasília, DF, 5 de maio de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1564383/SP. Relatora: Ministra Herman Benjamin. Brasília, DF, 24 de novembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 fev. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1594205/PR. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 13 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1594734/PE, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 6 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1610375/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1616492/SP, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 set. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 413.865/PR, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 26 de novembro de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 19 dez. 2002.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 436.012/RS, Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 17 de junho de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 27 set. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 696.302/RS, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de fevereiro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 13 mar. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 738.502/SC. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 18 de outubro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 14 nov. 2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 738.502/SC. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 18 de outubro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 14 nov. 2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 787.457/PR, Relator: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 14 de agosto de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 23 ago. 2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 8.711/RS, Relator: Ministro Peçanha Martins. Brasília, DF, 21 de outubro de 1992. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 17 dez. 1992.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 839.877/RJ, Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 15 de agosto de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 ago. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 902.814/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Relator para Acórdão: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 19 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 dez. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 944.872/RS. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 4 de setembro de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 8 out. 2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 948.976/PE, Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 4 de agosto de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 31 ago. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 953.956/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF,12 de agosto de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 ago. 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 980.150/SP. Relator: Juiz Carlos Fernando Mathias. Brasília, DF, 22 de abril de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 12 maio 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento interno do Superior Tribunal de Justiça**. Edição revista, ampliada e atualizada até a Emenda Regimental n. 27, de 13 de dezembro de 2016. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Regimento/issue/view/1/showToc>. Acesso em: 25 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1110925/SP, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 22 de abril de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1437078/RS, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 25 de março de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 31 mar. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 20 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 20 out. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 7. “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf>. Acesso em: 22 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5135. Relator(a): Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 27 out. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal**.** Habeas Corpus nº. 73.338-RJ. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 13 de agosto de 1996. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 19 dez. 1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 80.719-4-SP. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 26 de junho de 2001. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 28 set. 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Especial nº 446530-SC. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 29 de maio de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 12 jun. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 562276. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 3 de novembro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 9 fev. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n.º 28. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278>. Acesso em: 25 jan. 2017.

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000259-7. Relator: Desembargadora Leticia Mello. Rio de Janeiro, 5 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 out. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000093-0. Relator: Desembargador Luiz Antonio Soares. Rio de Janeiro, 21 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Rio de Janeiro, 23 set. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000259-7. Relatora: Desembargadora Leticia Mello. Rio de Janeiro, 4 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Rio de Janeiro, 11 out. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000093-0. Relator: Desembargador Luiz Antonio Soares. Rio de Janeiro: 21 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Rio de Janeiro, 23 set. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000259-7. Relatora: Desembargadora Leticia Mello. Rio de Janeiro, 5 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Rio de Janeiro, 11 out. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.000508-2. Relator: Desembargador Luiz Antonio Soares. Rio de Janeiro, 12 de julho de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Rio de Janeiro, 20 jul. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). Agravo de Instrumento n.º 2016.00.00.003420-3. Relator: Desembargadora Claudia Neiva. Rio de Janeiro, 15 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Rio de Janeiro, 26 set. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Agravo de Instrumento nº 577964 - 0004334-96.2016.4.03.0000. Relator: Desembargador Federal Carlos Muta. São Paulo 21 de julho de 2016. **Diário Eletrônico da Justiça Federal,** São Paulo, 29 jun. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Agravo de Instrumento nº 499588 - 0006147-66.2013.4.03.0000. Relator: Desembargador Federal Johonsom Di Salvo. São Paulo 4 de fevereiro de 2016. **Diário Eletrônico da Justiça Federal**, São Paulo, 19 fev. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Agravo de Instrumento nº 577964 - 0004334-96.2016.4.03.0000. Relator: Juiz Convocado Leonel Ferreira. São Paulo 5 de maio de 2016. **Diário Eletrônico da Justiça Federal**, São Paulo, 13 maio 2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Agravo de Instrumento nº 530463 - 0010165-96.2014.4.03.0000. Relator: Juíza Convocada Eliana Marcelo. São Paulo, 28 de janeiro de 2016. **Diário Eletrônico da Justiça Federal**, São Paulo, 5 fev. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Apelação Cível nº 1830498 - 0003710-89.2012.4.03.6110. Relator: Desembargadora Federal Mônica Nobre. São Paulo, 6 de abril de 2016. **Diário Eletrônico da Justiça Federal**, São Paulo, 13 abr. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Embargos de Declaração em Embargos de Declaração nº 5039997-28.2015.404.0000. Relator: Joel Ilan Paciornik. Porto Alegre, 31 de março de 2016. **Diário Eletrônico**, Porto Alegre, 31 mar. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (5ª Região). Agravo nº 143900/PE. Relator: Desembargador Rubens De Mendonça Canuto. Recife, 4 de outubro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Recife, 6 out. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (5ª Região). Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 08005900620164050000. Relator: Desembargador Lazaro Guimarães. Brasília, DF, 29 de abril de 2016.

_____. Tribunal Regional Federal da (3ª Região)**.** Agravo de Instrumento nº 27996 SP 0027996-31.2012.4.03.0000. São Paulo, 24 de maio de 2013. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00279963120124030000>. Acesso em: 20 jan. 2017.

BRINZ, Alois. **Lehrbuch der pandekten**. Erlangen: A. Deichert, 1879. v. 2.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **A sociedade limitada no Código Reale**. 2002. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.

CANTANHEDE, Luís Cláudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrtot, 2002.

CAVALCANTI, Amaro. **Responsabilidade civil do Estado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1956.

CAVALIERI, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CHAMOUN, Ebert. **Instituições de direito romano**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1954.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CLÁPIS, Flávia Maria de Morais Geraigire. **Desconsideração da personalidade jurídica**. 2006. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenação). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 265-266.

_____. **Curso de direito civil**: obrigações; responsabilidade civil. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2003a. v. 2.

_____. **Manual de direito comercial**. 14. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA, e ampliada com estudo sobre comércio eletrônico. São Paulo: Saraiva, 2003b.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Reflexos do novo código civil no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COLLINS, Suzanne. **Jogos Vorazes (Hunger Games**). Rio de Janeiro: Editora Rocco, 2010.

CONRADO, Paulo César. **Execução fiscal**. São Paulo: Noeses, 2015.

CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CUNHA, Paulo de Pitta; SANTOS, Jorge Costa. **Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes**. Lisboa: Lex, 1999.

DANTAS, Ivo. **Constituição e processo**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

DANTAS, Miguel Calmon. Direito Fundamental à Processualização. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie; WAMBIER, Luiz Rodrigues; GOMES JÚNIOR, Luiz Manoel (Coord.). **Constituição e processo**. Salvador: Podium, 2007.

DÉCLARATION des droits de l'homme et du citoyen. 1789. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 26 set. 2016.

DELGADO, José Augusto. **Aspectos relativos às responsabilidades do administrador no Novo Código Civil**: direito tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Comentários de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

DI SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014.

DIAS, José de Aguiar. **Da responsabilidade civil**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 5. ed. Salvador: Podium, 2009.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Reflexos do Novo Código Civil no direito tributário: direito tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DROMI, Roberto. **El acto administrativo**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1997.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007.

ESPANHA. Ley nº 58, de 17 de diciembre de 2003. La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Acesso em: 21 set. 2016.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

_____. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Editora Positivo, 2009.

FERREIRA, Daniel. **Teoria geral da infração administrativa a partir da Constituição Federal de 1988**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

FONROUGE, Carlos Maria Giuliani; JARACH, Dino. **Temas de derecho tributario**. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968.

FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia saraiva de direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 65.

_____. **Pareceres de direito civil e processual civil**. São Paulo: Saraiva, 1989.

FRANÇA. **Code General des Impôts**. 2017. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>. Acesso em: 21 set. 2016.

FUX, Luiz. Tutela jurisdicional: finalidade e espécies. **Informativo Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva**, v. 14, n. 2, p. 107-231, jul./dez. 2002.

GIANNINI, Achille Donato. **Istituzioni di diritto tributario**. Milano: Dott. A. Giuffre Editore, 1972.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Código Civil**. 20. ed. rev., atual e aument. De acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade civil**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVEZ, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997.

GONZÁLEZ, Clemente Checa. **Los responsables tributários**. Navarra: Aranzadi, 2003.

GRECO, Leonardo. Exceção de pré-executividade na execução fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Problemas de processo judicial tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. v. 4.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Aplicação do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no Novo Código de Processo Civil aos Processos Judiciais e Administrativos em Matéria Tributária. In: MACEDO, Alberto et al. (Coords.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Magistrados reunidos aprovam enunciado contra o direito de defesa e o contraditório. **Consultor Jurídico**, 3 nov. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-nov-03/betina-grupenmacher-juizes-criam-enunciado-contraditorio>. Acesso em: 15 jan. 2017.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário**: teoria e prática. 2010. 651 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Traduzione Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffre Editore, 1956.

ITALIA. Costituzione (1948). **Costituzione della Republica Italiana**. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

_____. Decreto Legislativo n.º 472, 18 dicembre 99. Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Disponível em: <http://www.camera.it/parlam/leggi/deleghe/97472dl.htm>. Acesso em: 21 set. 2016.

_____. Legge nº 212, 27 luglio 2000. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. Disponível em: <http://www.camera.it/parlam/leggi/00212l.htm>. Acesso em: 21 set. 2016.

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. In: FONROUGE, Carlos Maria Giuliani; JARACH, Dino. **Temas de derecho tributario**. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciências Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968.

_____. **O fato imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JARACH, Dino. **O fato imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JOGOS VORAZES. Direção: Gary Ross. Produção: Jon Kilik; Nina Jacobson; Suzanne Collins; Nina Jacobson. Intérpretes: Jennifer Lawrence; Josh Hutcherson; Liam Hemsworth; Elizabeth Banks; Woody Harrelson. Lionsgate, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

KAFKA, Franz. **O processo**. Tradução Torrieri Guimarães. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

KASER, Max. **Direito privado romano**. Tradução Samuel Rodrigues e Ferdinand Hämmerle. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**: os economistas. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Versão espanhola e notas de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1943. Tomo 1.

LOBO, Arthur Mendes. Breves comentários sobre a regulamentação da Súmula Vinculante. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie; WAMBIER, Luiz Rodrigues; GOMES JÚNIOR, Luiz Manoel (Coords.). **Constituição e processo**. Salvador: Podium, 2007.

MABEL, Sandro. Projeto de Lei Complementar, de 2007. Estabelece normas gerais em matéria de direitos, deveres e garantias aplicáveis à relação entre contribuintes e administração fazendária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=444646>. Acesso em: 22 jan. 2017.

MACHADO, Shubert de Farias. A ação de execução fiscal e a garantia à ampla defesa. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. 12 v.

MARTINS, Antonio Carvalho. **Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI: inteligência da Lei nº 9.7999/1999 e, Face do Princípio: Direito ao Aproveitamento do Crédito de Tributos em Operações Finais Imunes, Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero: Parecer. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 56, jul./ago. 2007.

MASHIMO, Claucio. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 2007. Dissertação (Mestrado) –Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

MASSUD, Rodrigo G. N. Responsabilidade tributária do administrador (CTN, 135, III): circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (Execução Fiscal). In: CONRADO, Paulo César (Coord.). **Processo tributário analítico**. São Paulo: Noeses, 2016. v. 2.

MATRIX. Direção: Andy e Lana Wachowski. Produção: Warner Bros; Entertainment; Madhouse; Village Roadshow Pictures; Studio 4°C; Silver Pictures. Interpretes: Keanu Reeves; Carrie‑Anne Moss; Laurence Fishburne; Hugo Weaving e Gloria Foster. Hollywood: Warner Bros Pictures, 1999.

MATTIETTO, Leonardo. Obrigação: débito e responsabilidade, nas perspectivas de Betti e Carnelutti. **Revista de Direito Processual Geral**, Rio de Janeiro, n. 66, p. 160-163, 2011.

MAUDONNET, Maria Clara. **Responsabilidade dos Administradores das Sociedades Anônimas**. 2006. 161 f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp011787.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2016.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Linneu de Albuquerque. Progressividade do Imposto de Renda no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário e ordem econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhado ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. In: BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 25 ago. 2016.

MELLO, Roberta. Fraudes empresariais são alvo da Receita Federal em 2015. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 8 fev. 2015. Disponível em: <http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=199660>. Acesso em: 20 jan. 2017.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista**

Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife, Recife, v. 86, n. 2, p. 244-253, jul./dez. 2014.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado Social e tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Editora da Universitária da UFPE, 2008.

_____. Princípio da legalidade tributária. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coords.). **Princípio da legalidade**: da dogmática jurídica à teoria do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. Responsabilidade por Infração Tributária. In: AMADO, Juan Antonio Garcia (Dir.). **Responsabilidad y derecho**. Madrid: Eolas Ediciones, 2013.

MÉXICO. Codigo Fiscal de la Federación. **Diario Oficial de la Federación**, México, 31 dez. 1981. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributario**. Traducción y Estudio Preliminar Julio Banacloche. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de direito privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. Tomo 3.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; GARCIA, Flávio Amaral. A principiologia do direito administrativo sancionador. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 37, 1-19, jan./mar. 2014. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-37-JAN-2014-FLAVIO-AMARAL-DIOGO-NETO.pdf>. Acesso em: 22 out. 2016.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012b.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012a.

NADER, Paulo. **Filosofia do direito**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Responsabilidade de sócios e administradores: compreendendo um precedente do Superior Tribunal de Justiça. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (Coords.). **Responsabilidade de Sócios e administradores nas autuações fiscais**. São Paulo: FocoFiscal, 2014.

NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. Custos e Benefícios de um Sistema Jurídico baseado em *Standards*: uma análise econômica da boa-fé objetiva. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 2, p. 170-188, jul./dez, 2012.

NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. O controle do gasto público pelos tribunais de contas e o princípio da legalidade: uma visão crítica. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coords.). **Princípio da legalidade**: da dogmática jurídica à teoria do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de processo penal e execução penal**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de processo penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. a doutrina estrangeira, o RE 562.276 e a Portaria PGFN 180/2010. **Revista da AJUFERGS**, Porto Alegre, n. 1, p. 111-132, mar. 2003.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária**: e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012.

PERELMAN, Chaim. **Ética e direito**. Tradução Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Os conceitos de direito privado como limites à interpretação de normas tributárias: análise a partir dos conceitos de faturamento e receita. In: PAULA JÚNIOR, Aldo de et al. **Direito tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010.

POMBO, Bárbara. **Justiça Federal inaugura desconsideração de Pessoa Jurídica do novo CPC**. 2016. Disponível em: <http://jota.info/justica/justica-federal-inaugura-desconsideracao-de-pessoa-juridica-novo-cpc-03052016>. Acesso em: 20 jan. 2017.

PONZI, Ronaldo. **Curso de direito tributário**: elaborado de acordo com a Constituição de 1988. Porto Alegre: Jurídica, 1989.

PORTAL DO SERVIDOR FEDERAL. **Auditores fiscais receberão bônus por produtividade**. 2017. Disponível em: <Phttp://www.servidorfederal.com/2017/01/auditores-fiscais-receberao-bonus-por.html#ixzz4YBed5JCA>. Acesso em 9 jan. 2017.

PRADEL, Jean. **Droit pénal comparé**. Paris: Éditions Dalloz, 2008.

PRIA, Rodrigo Dalla. O Direito ao Processo. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). **Processo tributário analítico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1.

PUGLIESI, Mario. **La prueba en el proceso tributario**. Traducción Alfonso González Rodríguez. México: Editorial Jus, 1949.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica. **Revista dos Tribunais**, v. 91, n. 803, p. 751-764, set. 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, ano 45, n. 177, p. 215-222, jan./mar. 2008.

ROCHA, João Luiz Coelho da. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 60, p. 86-91, set. 2000.

ROTHMANN, Gerd W. O Princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 67, p. 231-268, 1972. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66651/69261>. Acesso em: 27 set. 2016.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **Do contrato social ou princípios do direito político**. Tradução Lourdes Santos Machado. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978. Livro Segundo. (Os Pensadores).

ROXIN, Claus. **Funcionalismo e imputação objetiva no direito penal**. Tradução Luís Greco. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SABOYA, Keity. **Ne bis in idem**: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

SANTOS FILHO, Itamar da Silva. **Fundamentos da responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades limitadas e anônimas**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp115361.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.

SAVATIER, René. **Traité de la Responsabilité Civile en Droit Français** : les sources de la responsabilité civile. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1939. Tome 1.

SERICK, Rolf. **Apariencia y realidad em las sociedades mercantiles**: el abuso de derecho por media de la persona jurídica. Barcelona: Ediciones Ariel, 1958.

SHAKESPEARE, William. **O mercador de Veneza**. Tradução Carlos Alberto Nunes. Rio de Janeiro: Ediouro, 2005.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

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

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional Positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS E DAS EMPRESAS DE ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. **Polícia Civil investiga golpe do microempreendedor**. Disponível em: <http://www.sesconms.org.br/policia-civil-investiga-golpe-do-microempreendedor/>. Acesso em: 20 jan. 2017.

SIQUEIRA, Mariana. **Interesse público no direito administrativo brasileiro**: da construção da moldura à composição da pintura. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SOARES, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

SOUZA, Gerson Amaral de. **Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal**. 2. ed. Ribeirão Preto: Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de. **Regime constitucional da cide-combustíveis**. 2008. 90 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de; FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Tributação como instrumento de intervenção do estado no domínio econômico**. 2008. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/brasilia/09_93.pdf>. Acesso em: 18 out. 2016.

STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade civil**: doutrina e jurisprudência. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

SUASSUNA, Ariano. **Auto da Compadecida**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2015.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SUSSMANN, Mário Antônio. As vexatae quaestiones da dissolução irregular. **Circulus: Revista da Justiça Federal do Amazonas**, Manaus, v. 3, n. 5, p. 196-205, jan./jun. 2005.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito tributário**. 18. ed. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2014. v. 3. p. 169.

TORRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário: o princípio da segurança jurídica na formação da obrigação tributária. In: _____ (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005b.

TORRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 5, p. 1-42, fev./abr. 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acesso em: 26 set. 2016.

_____. Obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coords.). **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2016. v. 1.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 2 v.

VERRUCOLI, Piero. **Il Superamento della Personalità Giuridica delle Società di Capitali**: Nella Common Law e nella Civil Law. Milano: Giuffré Editore, 1964.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1973.

_____. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1992.

WALD, Arnoldo. **Direitos das obrigações**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

WORMSER, I. Maurice. **Disregard of the corporate fiction and allied corporation problems**. New York: Baker, Voorhis and Company, 1927. Reprinted in Washington, pela Beard Books em 2000.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: planejamento tributário: limites à luz do Abuso do Direito e da Fraude à lei. São Paulo: Lex, 2012.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ZENASNI, Houari. **La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés comerciales**. 2012. 133 f. Tese (Doutorado) - Faculté de Droit, l'Université D'Oran, Es Sénia, 2012. Disponível em: <http://theses.univ-oran1.dz/document/TH3800.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2017.

APÊNDICES

APÊNDICE A – ANÁLISE DE JULGADOS DO STJ

Quadro 1

Número/Relator/Turma /Data do Julgamento	Trecho da Ementa
AgInt no REsp 1569844/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/09/2016, DJe 04/10/2016	1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça definiu as seguintes orientações: a) o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, em razão de dissolução irregular da empresa, pressupõe a respectiva permanência no quadro societário ao tempo da dissolução; e b) o redirecionamento não pode alcançar os créditos cujos fatos geradores são anteriores ao ingresso do sócio na sociedade. 2. **Na situação em que fundamentado o pedido de redirecionamento da execução fiscal na dissolução irregular da empresa executada, é imprescindível que o sócio contra o qual se pretende redirecionar o feito tenha exercido a função de gerência no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da sociedade.** Precedentes: AgRg no REsp n. 1.497.599/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 26/2/2015; AgRg no Ag n. 1.244.276/SC, Relator Ministro Sérgio Kukina, DJe 4/3/2015; e AgRg no AREsp n. 705.298/BA, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/9/15; AgRg no REsp n. 1.364.171/PE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 29/2/2016.
AREsp 838.948/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2016, DJe 19/10/2016.	1**. A atribuição de responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III, do CTN, ainda que em razão da dissolução irregular da sociedade empresária, exige a contemporaneidade da gerência com o momento da ocorrência do fato gerador do tributo não adimplido**, visto que a responsabilidade atribuída ao sócio deriva, especificamente, do inadimplemento ocasionado pelos atos de gerência abusivos e/ou ilegais.
AgInt no AgInt no AREsp 856.173/SC, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/09/2016, DJe 22/09/2016.	1. **Não é possível o redirecionamento da execução fiscal a sócio que não integrava a sociedade empresária à época da ocorrência dos fatos geradores, porquanto o redirecionamento em tal hipótese pressupõe o exercício de gerência pelo sócio da empresa à época da ocorrência dos fatos geradores das obrigações e da dissolução irregular da empresa**. Precedentes: AgRg no REsp 1529041/CE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 19/04/2016; e

	AgRg no REsp 1468257/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 18/12/2014. 2. Agravo interno a que se nega provimento.
AgInt no REsp 1602080/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/09/2016, DJe 21/09/2016.	II - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, **pressupõe não apenas a permanência do sócio na administração da empresa no momento da ocorrência da dissolução, como que tenha ele exercido a função de gerência à época do fato gerador do tributo.**
AgRg no REsp 1560768/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 14/10/2016	1. **A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que não é possível o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente que não integrava a sociedade quando da dissolução irregular**. Precedentes: AgRg no AREsp 648.070/SC, Rel. Ministro Olindo Menezes - Desembargador Convocado do TRF 1ª Região, Primeira Turma, DJe 23/9/2015; AgRg no AREsp 617.237/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 15/9/2015.
AgInt na PET no AREsp 741.233/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2016, DJe 10/10/2016.	1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "ao redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, interessa a condição de sócio-gerente à época da dissolução irregular, e não do inadimplemento do tributo, porque é aquele fato, e não este, o que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Essa é, aliás, a jurisprudência dominante da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, do que é exemplo o seguinte julgado [...]" (fl. 471, e-STJ). 2. **A Segunda Turma do STJ passou a decidir que, se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade quando do fato gerador do crédito tributário.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.515.246/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 10.2.2016; REsp 1.520.257/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 23.6.2015.
REsp 1594205/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES,	1. **A Segunda Turma desta Corte, por ocasião da apreciação do REsp 1.520.257/SP, firmou entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade**

SEGUNDA TURMA, julgado em 13/09/2016, DJe 20/09/2016.	**ou de sua presunção, deve recair sobre o sócio-gerente que se encontrava no comando da entidade no momento da dissolução irregular ou da ocorrência de ato que presuma a sua materialização, nos termos da Súmula 435/STJ, sendo irrelevantes a data do surgimento da obrigação tributária (fato gerador), bem como o vencimento do respectivo débito fiscal.** 2. Recurso especial a que se dá parcial provimento a fim de reformar o acórdão recorrido, para determinar o prosseguimento da execução em face dos sócios-gerentes que exerciam o comando da sociedade executada ao tempo da constatação da dissolução irregular.
REsp 1610375/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2016, DJe 13/09/2016.	3. É pacífico o entendimento de que "presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente" (Súmula 435/STJ). 4. **Na hipótese dos autos, a Corte de origem foi bastante clara ao informar, consoante orientação do Superior Tribunal de Justiça, que o redirecionamento da execução pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da dissolução irregular. No caso sub judice, está comprovado que a recorrida não a exercia.**

Quadro 2

Número/Relator/Turma/Data do Julgamento	Destaques da Ementa/Voto
EDcl no AgRg no REsp 1511682/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/10/2016, DJe 08/11/2016.	PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO**. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124 E 174 CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7 DO STJ. [...] No caso dos autos, o Tribunal de origem assentou que: não merece reproche a conclusão do juízo a quo no que tange à responsabilização solidária de pessoas físicas (por meio da **desconsideração da personalidade jurídica**) e jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras, quando existe separação societária apenas formal e pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum, como é o caso das excipientes, e de outras empresas do grupo." 3. O Superior Tribunal de Justiça entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.
AgRg nos EDcl nos EDcl no AREsp 234.834/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 08/06/2016.	**TRIBUTÁRIO** E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. SÚMULA 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS. [...] A pretensão veiculada nas razões recursais ensejaria a sindicância dos requisitos autorizadores da **desconsideração da personalidade jurídica**, com o necessário revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos, providência vedada pela Súmula 7 /STJ.
AgRg no AREsp 819.899/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em	**TRIBUTÁRIO** E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. [...] IV. De fato, verifica-se que o

19/04/2016, DJe 29/04/2016	acórdão recorrido, ao indeferir a **desconsideração da personalidade jurídica**, partiu da premissa de que "não foram realizadas diligências em busca de bens da empresa executada que pudessem satisfazer a execução" e de que não houve "comprovação de que os sócios tenham agido com excesso de poderes ou infringido a lei, contrato social ou estatuto". Por sua vez, no aresto paradigma, afirma-se ser possível a desconsideração da personalidade jurídica, pelo fato de terem sido infrutíferas todas as diligências para a busca de bens da empresa executada, que pudessem garantir a execução, e de ter sido comprovado o encerramento irregular da sociedade empresária.
AgRg no REsp 1534236/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 25/08/2015.	**TRIBUTÁRIO** E PROCESSO CIVIL. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. SÓCIO QUE NÃO EXERCIA PODERES DE GESTÃO À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REVISÃO DAS PREMISSAS DO ARESTO RECORRIDO. ÓBICE NA SÚMULA N. 7/STJ. 1. A **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. 2. Nos termos da jurisprudência do STJ, não é possível o redirecionamento da execução fiscal em relação a sócio que não integrava a sociedade à época da dissolução irregular da empresa executada.
AgRg no AREsp 697.678/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 25/06/2015	**TRIBUTÁRIO** E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 284/STF. OFENSA AO ART. 9º DO DECRETO N. 3.708/1949. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. MULTA DO ART. 538 DO CPC. MANTIDA. [...] 3. **A desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional ou nos casos

	de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
AgRg no REsp 1484148/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2014, DJe 15/12/2014	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO. DEMAIS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. REVISÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA 7/STJ. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. Não comprovada a dissolução irregular da empresa nem a ocorrência das hipóteses constantes do art. 135 do CTN, não cabe falar em redirecionamento da execução fiscal contra os sócios indigitados.
AgRg no AREsp 597.018/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/11/2014, DJe 03/12/2014	**TRIBUTÁRIO** E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 83 E 435 DO STJ. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. [...] **A desconsideração da personalidade jurídica,** com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
REsp 1479929/RS, Rel. Ministro HERMAN	PROCESSUAL CIVIL. **TRIBUTÁRIO.** INVIABILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2014, DJe 27/11/2014	REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. [...] 2. O Tribunal de origem concluiu que os indícios para a **desconsideração da personalidade jurídica** da empresa são inconsistentes. Rever tal entendimento esbarraria no óbice da Súmula 7/STJ.
AgRg no REsp 1482625/SE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 17/11/2014.	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. SIMPLES INADIMPLEMENTO POR PARTE DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DE QUE O SÓCIO EXCEDEU SEUS PODERES OU VIOLOU LEI OU ESTATUTO. [...] Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica,** com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. Não comprovada a dissolução irregular da empresa nem a ocorrência das hipóteses constantes do art. 135 do CTN, não cabe falar em redirecionamento da execução fiscal contra os sócios indigitados.
AgRg no REsp 1465280/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 17/11/2014	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REDIRECIONAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÓCIO SEM PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. [...] Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
AgREsp nº 605.387 – RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DECISÃO MONOCRÁTICA, Julgado em 07/11/14, DJE 13/11/14	Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
AgRg no REsp 1474400/SP, Rel. Ministro HUMBERTO	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA.

MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014	REDIRECIONAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÓCIO SEM PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE.[...] 2. Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica,** com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
AgRg no REsp 1474391/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO. DEMAIS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. REVISÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA 7/STJ. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE. [...] 2. Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. Não comprovada a dissolução irregular da empresa nem a ocorrência das hipóteses constantes do art. 135 do CTN, não cabe falar em redirecionamento da execução fiscal contra os sócios indigitados.
AgRg no REsp 1473929/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO CONTRA O QUAL NÃO SE COMPROVOU INDÍCIO DE GESTÃO FRAUDULENTA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. [...] 2. A **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
RECURSO ESPECIAL Nº 1.465.280/SP, Rel. Ministro	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA.

Humberto Martins, DECISÃO MONOCRÁTICA Julgado em 30/09/14, DJE 13/10/14	REDIRECIONAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÓCIO SEM PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. 2. Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
AgRg no AREsp 551.432/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2014, DJe 29/09/2014	PROCESSO CIVIL. **TRIBUTÁRIO.** VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. [...] 3. A **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
AgRg no REsp 1374488/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/2014, DJe 15/08/2014	PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO.** GRUPO ECONÔMICO CONSTITUÍDO PARA FINS SUPOSTAMENTE ILÍCITOS. **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC. SÚMULA 284/STF. APLICAÇÃO DE SÚMULAS DO STF PELO STJ. POSSIBILIDADE. CONTRARIEDADE A PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. INADEQUAÇÃO DA VIA ESPECIAL. COMPETÊNCIA DO STF. PRETENSÃO DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. EXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO INCÓLUME NO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 283/STF.
AgRg no AREsp 516.220/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2014, DJe 27/06/2014	PROCESSO CIVIL. **TRIBUTÁRIO.** CDA. REQUISITOS. SÚMULA 7/STJ. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ.[...] 3. Assim, a **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos

	da empresa, é medida de caráter excepcional sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. No caso dos autos, o Tribunal de origem, quando apreciou a questão, reconheceu que houve o encerramento irregular da empresa. Incidência da Súmula 435/STJ.
AgRg no AREsp 339.780/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2014, DJe 03/04/2014	**TRIBUTÁRIO** E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. LIBERAÇÃO DE FGTS. SÚMULA 353/STJ. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 4º, § 2º, DA LEI 6.830/80, PELO ÓRGÃO ESPECIAL. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA** DA EMPRESA EXECUTADA. INEXISTÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.
AgRg no AREsp 441.231/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/02/2014, DJe 20/02/2014	PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO**. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TEORIA DA **DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA**. ART. 50 DO NOVO CÓDIGO CIVIL. AFERIÇÃO DA PRESENÇA DOS ELEMENTOS AUTORIZADORES DA MEDIDA. REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. A teoria da **desconsideração da personalidade jurídica**, medida excepcional prevista no art. 50 do Código Civil de 2002, pressupõe a ocorrência de abusos da sociedade, advindos do desvio de finalidade ou da demonstração de confusão patrimonial.
AgRg na MC 21.999/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 18/12/2013	PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO**. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE PENDENTE. SÚMULAS 634 E 635 DO STF. AÇÃO DECLARATÓRIA DE **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**. LIMINAR DEFERIDA PARA DETERMINAR O BLOQUEIO DE BENS. PLEITO DE ILEGITIMIDADE DA PARTE. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INÍCIO DA LIDE. QUESTÕES DE ORDEM PROBATÓRIA. NEGATIVA DE SEGUIMENTO. DECISÃO

	QUE SE MANTÉM.
AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 317.050 – MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DECISÃO MONOCRÁTICA, julgado em 14/10/13, DJE 18/10/13	"Quanto às demais questões, observo que o tribunal de origem consignou que na CDA que compõe os autos consta o nome do sócio contra quem se pretende o redirecionamento e que nessas circunstâncias o ônus da prova da não ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. **135, III, do CTN** seria do próprio sócio. Acrescentou a instância de origem que também não foi regularizada a situação cadastral da empresa após o encerramento de suas atividades, fato que igualmente autorizaria a **desconsideração da personalidade jurídica.**
AgRg no AREsp 329.575/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 26/08/2013.	PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. AUSÊNCIA DO NOME DO SÓCIO NA CDA. ÔNUS DA FAZENDA DE COMPROVAR OS REQUISITOS LEGAIS QUE ENSEJAM O REDIRECIONAMENTO. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. 1. A **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional sendo apenas admitida nas **hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN** ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.
AgRg no AREsp 321.325/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 25/06/2013.	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE NÃO COMPROVADA. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. ALÍNEA "C". NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. "A **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional" (AgRg no AREsp 42.985/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 1º.3.13).
AgRg no AREsp 10.939/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM.

TURMA, julgado em 02/05/2013, DJe 10/05/2013.	REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. "A **desconsideração da personalidade jurídica**, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração a lei" (AgRg no AREsp 42.985/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 01/03/13).
AgRg no AREsp 260.304/CE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 07/03/2013.	**TRIBUTÁRIO**. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO EM FAVOR DE PESSOAS FÍSICAS. INADIMPLÊNCIA DA PESSOA JURÍDICA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. 1. Em face da conclusão do Tribunal a quo - de que a inadimplência que gerou a negativa da expedição de certidão negativa de débito diz respeito unicamente às pessoas jurídicas, e de que não se demonstrou a prática de atos irregulares que pudessem ensejar a **desconsideração da personalidade jurídica** - o acolhimento do objeto recursal esbarra, inequivocamente, no óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".
AgRg no AREsp 42.985/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2013, DJe 01/03/2013.	**TRIBUTÁRIO** E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. NOME DO CORRESPONSÁVEL NÃO CONSTA NA CDA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CONCLUSÃO DA CORTE DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. **A desconsideração da personalidade jurídica,** com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração a lei.
AgRg no AREsp 16.808/GO, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado	AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **TRIBUTÁRIO.** REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO. INFRAÇÃO AO ART. 135 DO CTN NÃO COMPROVADA. **DESCONSIDERAÇÃO DA**

em 19/02/2013, DJe 28/02/2013.	**PERSONALIDADE JURÍDICA**. FALTA DE PRESSUPOSTOS. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI (DJe 23.03.2009). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO BASTANTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIFICAÇÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA DE QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NO LOCAL INDICADO NOS REGISTROS FISCAIS QUE, À MINGUA DE OUTROS ELEMENTOS INDICIÁRIOS, É INSUFICIENTE PARA O PRONTO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS GESTORES. INADMISSIBILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE GOIÁS DESPROVIDO.
AgRg no AREsp 244.325/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 19/02/2013.	PROCESSUAL CIVIL. **TRIBUTÁRIO**. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SÚMULA 284/STF. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS DA CF. INVIABILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF. ATUAÇÃO DO MAGISTRADO. LEGALIDADE. GRUPO ECONÔMICO. **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**. SÚMULA 7/STJ. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 182 DO STJ. RAZÕES RECURSAIS DISSOCIADAS DA DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF.
AgRg na MC 19.142/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012.	PROCESSO CIVIL. **TRIBUTÁRIO.** AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO ATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA PARTICULAR DE UM DOS SÓCIOS. DESCONSIDERAÇÃO INVERSA DA PERSONALIDADE JURÍDICA. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO. INTERVENÇÃO JUDICIAL. NULIDADE DE CONTRATOS COMERCIAIS. PERIGO NA DEMORA. EXISTÊNCIA. PLAUSIBILIDADE DO APELO. LIMINAR DEFERIDA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 2. As medidas excepcionais deferidas pelo juízo da execução, tais como a

	desconsideração inversa da personalidade jurídica, a penhora sobre o faturamento, a anulação de contratos e alterações sociais, o afastamento de sócio da sociedade, a intervenção judicial apenas são legítimas em situações de extrema necessidade, após o exaurimento de outros meios para a satisfação do crédito exequendo.
AgRg no AREsp 100.046/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2012, DJe 21/03/2012.	É possível a **desconsideração da personalidade jurídica** na hipótese de empresa inativa há mais de cinco anos, sem sede, sem patrimônio e que não informou o encerramento da atividade aos órgãos competentes, pois tais circunstâncias caracterizam a dissolução irregular da empresa, autorizando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, conforme o **artigo 135 do Código Tributário Nacional** e a Súmula 435 do STJ.
AgRg no REsp 1090001/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 02/02/2010.	AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.** REVOGAÇÃO DO ARTIGO 13 DA LEI Nº 8.620/93 PELA LEI Nº 11.941/2009. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO SOB A ÉGIDE DOS RECURSOS REPETITIVOS (ARTIGO 543-C DO CPC). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. [...] Reconhecida no acórdão recorrido, com amparo nos elementos de prova, a ocorrência dos pressupostos necessários à **desconsideração da personalidade jurídica**, a alegação em sentido contrário, a motivar insurgência especial, requisita necessário reexame dos aspectos fácticos da causa, hipótese que é vedada em sede de recurso especial, a teor do enunciado nº 7 do Superior Tribunal de Justiça.
REsp 948.976/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 31/08/2009.	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. LEI DELEGADA Nº 04/62. MULTA POR VENDA DE MERCADORIAS ACIMA DO PREÇO TABELADO PELO ÓRGÃO COMPETENTE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. ILEGITIMIDADE DA RECORRENTE PARA CONSTAR DO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. [...] 4. Embora a fábrica e a administradora de consórcio pertençam ao mesmo conglomerado econômico, possuem personalidades distintas, não

	sendo possível confundir suas atividades e responsabilidades, exceto mediante processo regular para a **desconsideração da personalidade jurídica**, o que não é a hipótese dos autos.
REsp 670.423/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 14/05/2009.	TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELO TOMADOR DO SERVIÇO. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. ART. 135 DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. "O legislador, ao exigir do tomador do serviço contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do art. 22, IV da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.876/99), em nenhum momento valeu-se da regra contida no **art. 135 do CTN, que diz respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica** para que seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário nas hipóteses que menciona" (REsp 787.454/PR, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 23.08.2007).
EDcl no REsp 656.071/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 15/06/2009.	No caso dos autos, o acórdão embargado não se manifestou sobre a suposta dissolução irregular da sociedade, antes, apenas concluiu que o mero inadimplemento da obrigação tributária por parte da empresa não possibilita o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da mesma, o que somente ocorreria se também fosse comprovada a prática de alguma das condutas prevista no caput do **art. 135 do CTN.** 2. Com efeito, a ausência de manifestação sobre questão relevante para o deslinde do feito possibilita o manejo de embargos de declaração. Da análise dos autos, verifica-se que a Corte a quo concluiu que o encerramento das atividades da empresa, caracterizando dissolução irregular da mesma, possibilita a **desconsideração da pessoa jurídica** para imputar responsabilidade aos sócios gerentes, os quais poderão esclarecer essa situação fática e averiguar a ocorrência ou não dos requisitos autorizadores da medida através de embargos do devedor.
AgRg no AgRg no REsp 881.911/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA	**TRIBUTÁRIO.** AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.** OFENSA AOS ARTS. 124 E 135 DO CTN.

TURMA, julgado em 14/04/2009, DJe 06/05/2009.	VERIFICADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO.
REsp 787.457/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2007, DJ 23/08/2007.	**TRIBUTÁRIO** – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELO TOMADOR DE SERVIÇO – ART. 22, IV DA LEI 8.212/91 – VIOLAÇÃO DO ART. 135 DO CTN: INOCORRÊNCIA. 1. O legislador, ao exigir do tomador do serviço contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do art. 22, IV da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.876/99), em nenhum momento valeu-se da regra contida no **art. 135 do CTN, que diz respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica** para que seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário nas hipóteses que menciona.
REsp 839.877/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/08/2006.	**TRIBUTÁRIO.** EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. 1. Alegada impossibilidade de **desconsideração da personalidade jurídica**. Ausência de indicação de dispositivo legal supostamente violado. Aplicação da Súmula 284/STF. [...] 4. Possuindo a CDA presunção juris tantum de liquidez e certeza, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipótese previstas **no art. 135 do CTN.**
REsp 696.302/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/02/2006, DJ 13/03/2006.	PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO**. ALEGAÇÃO DE IMPEDIMENTO DE DESEMBARGADOR QUE PARTICIPOU DO JULGAMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA

	DISREGARD DOCTRINE. SÚMULAS 05 E 07/STJ. INCIDÊNCIA. [...] 8. Acórdão recorrido que, ao fundamentar a necessidade de aplicação da teoria da **desconsideração da personalidade jurídica** da empresa executada, amparou-se na prova produzida nos autos e na interpretação de cláusulas contratuais, o que revela a impossibilidade de examinar o recurso especial, ante a ratio essendi das Súmulas 05 e 07 desta Corte.
REsp 436.012/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 27/09/2004.	PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO** - INOCORRÊNCIA DE LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO - VÍNCULO FAMILIAR - **DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.** 1. As hipóteses de configuração de litisconsórcio necessário estão no artigo 47 do CPC, o qual exige imposição de lei, ou a existência de vínculo natural, pela natureza da relação jurídica. 2. A base fática da demanda descarta a existência de liame entre os litisconsortes, de relevância para o desfecho da causa, sendo certo que o fato de pertencerem os litisconsortes a uma só família não os coloca na mesma relação jurídica discutida nos autos. 3. **Examinada a lei aplicável à espécie, o CTN, o primeiro diploma do direito pátrio a consagrar a teoria da desconsideração da pessoa jurídica,** não se encontra, nas hipóteses do artigo 134 do CTN, determinação legislativa justificadora do litisconsórcio.= 4. Recurso especial provido.
REsp 413.865/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/2002, DJ 19/12/2002.	PROCESSO CIVIL E **TRIBUTÁRIO** - ANTECIPAÇÃO DA TUTELA - PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS - CONSÓRCIO DE EMPREGADORES RURAIS - ADESÃO - POSSIBILIDADE - CARÁTER SOCIAL DÚPLICE DO PROGRAMA - IMPOSSIBILIDADE DE LACUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO - INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - CTN, ART. 108. [...] Na era da "**desconsideração da pessoa jurídica**" e do reconhecimento da legitimatio ad causam às entidades representativas de interesses difusos, representaria excesso de formalismo negar ao Consórcio reconhecido pelo Ministério do Trabalho a assemelhação às pessoas jurídicas para fins de admissão no REFIS, maxime porque, essa opção encerra promessa de cumprimento das obrigações tributárias.

REsp 8.711/RS, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/1992, DJ 17/12/1992.	EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - PENHORA DE BENS DE PATRIMONIO DE SOCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO - DECRETO-LEI N. 3.708/19, ART. 16 E CTN, **ART. 135, III** - DIVERGENCIA JURISPRUDENCIAL. E IMPOSSIVEL A PENHORA DOS BENS DE SOCIO QUE JAMAIS EXERCEU A GERENCIA, A DIRETORIA OU MESMO REPRESENTASSE A EMPRESA EXECUTADA. HA DE SER UTILIZADA A TEORIA DA **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURIDICA**, PREVALECENDO O PRINCIPIO DA RESPONSABILIDADE SUBJETIVA, E NÃO A SIMPLES PRESUNÇÃO.
STF RE 562276,Min. ELLEN GRACIE – STF, DJE 03/11/2010.	1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. **O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III**, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da

	sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor **desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica**, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Quadro 3

Número/Relator/Turma/Data do Julgamento	Destaques da Ementa/Voto
AgRg no AREsp 600.111/RS, Rel. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 21/09/2015.	Trata-se, na origem, de execução fiscal em que a sociedade executada não foi citada por não ter sido encontrada em seu domicílio fiscal, circunstância certificada nos autos pelo Oficial de Justiça, o que, a par de outros elementos de convicção colhidos na diligência, levou o Juízo singular a autorizar o redirecionamento do feito executivo ao sócio-gerente. 3. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Súmula 435/STJ. Precedente: AgRg no REsp. 1.349.164/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 7.5.2013.
AgRg no AREsp 601.640/RS, Rel. Ministro **SÉRGIO KUKINA**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2015, DJe 18/08/2015.	A existência de certidão emitida por oficial de justiça, atestando que a empresa encerrou suas atividades, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes. Precedente da Primeira Seção: REsp 1.374.744/BA, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 17/12/2013.
AgRg no AREsp 728.019/RS, Rel. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2015, DJe 24/08/2015.	A certidão do oficial de justiça atestando que a empresa não foi encontrada no endereço fornecido como domicílio fiscal constitui indício suficiente de dissolução irregular de modo a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes." (AgRg no AREsp 365170/BA, Rel. Min. Marga Tessler - Juíza Federal Convocada do TRF4, Primeira Turma, DJe de 17/4/2015)
AgRg no AREsp 365.170/BA, Rel. Ministra **MARGA TESSLER** (JUÍZA FEDERAL CONVOCADA DO TRF 4ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/04/2015, DJe	A certidão do oficial de justiça atestando que a empresa não foi encontrada no endereço fornecido como domicílio fiscal constitui indício suficiente de dissolução irregular de modo a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes.

17/04/2015.	
AgRg no AREsp 224.203/BA, Rel. Ministro **ARI PARGENDLER**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/2013, DJe 05/12/2013.	A certidão do oficial de justiça atestando que a empresa não foi encontrada no endereço fornecido como domicílio fiscal constitui indício suficiente de dissolução irregular de modo a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes.
REsp 1616492/SP, Rel. Ministro **HERMAN BENJAMIN**, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2016, DJe 13/09/2016.	A jurisprudência do STJ entende que "a certidão emitida pelo Oficial de Justiça que atesta que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, nos termos da Súmula 435/STJ"(AgRg no AREsp 743.185/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16.9.2015). 2. In casu, consta nos autos certidão emitida por oficial de justiça atestando que a empresa recorrida não funciona mais no endereço constante nos assentamentos da junta comercial (fl. 333, e-STJ). Dessa forma, deve ser reconhecido que há indício de dissolução irregular apta a ensejar o redirecionamento da execução.
AgRg no REsp 1577662/SP, Rel. Ministra **DIVA MALERBI** (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 10/03/2016.	TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. Compete aos sócios-gerentes provar a regularidade da dissolução em sede de embargos, já que têm a obrigação de comunicar aos órgãos competentes a mudança de endereço ou o fechamento da empresa.
AgRg no REsp 1293271/RS, Rel. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 16/03/2016.	Consoante a jurisprudência do STJ, "em execução fiscal, certificada pelo oficial de justiça a não localização da empresa executada no endereço fornecido ao Fisco como domicílio fiscal para a citação, presume-se (juris tantum) a ocorrência de dissolução irregular a ensejar o redirecionamento da execução aos sócios, na forma do art. 135, do CTN. Precedentes: EREsp 852.437/RS, Primeira Seção. Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.10.2008; REsp 1343058/BA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.10.2012", constituindo "obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros junto aos

	órgãos de registros públicos e ao Fisco, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. Precedente: EREsp 716412/PR, Primeira Seção. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12.9.2007"
AgRg no AREsp 743.185/RS, Rel. Ministro **HUMBERTO MARTINS**, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 16/09/2015.	A certidão emitida pelo Oficial de Justiça que atesta que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, nos termos da Súmula 435/STJ. Incidência da Súmula 83/STJ.
AgRg no AREsp 536.615/SP, Rel. Ministro **OG FERNANDES**, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2014, DJe 09/10/2014.	A certidão emitida pelo Oficial de Justiça, atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, de acordo com a Súmula 435/STJ" (AgRg no REsp 1.289.471/PE, Rel.Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 12/4/2012).

Quadro 4

Número/Relator/Turma/Data do Julgamento	Destaques da Ementa/Voto
AgRg no AREsp 709.952/RS, Rel. Ministro **BENEDITO GONÇALVES,** PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 14/12/2015.	Inobstante, "[...] há que se verificar a incidência desse entendimento diante de cada caso concreto, não sendo razoável se proceder ao redirecionamento da execução fiscal, baseando-se, tão somente, em simples devolução de AR-postal sem cumprimento, impondo-se, nesse particular, que se utilizem meios outros para verificação, localização e citação da sociedade empresária." (AgRg no AgRg no REsp 1358007/SP, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe de 18/12/2013).
AgRg no AREsp 652.641/SC, Rel. Ministro **OLINDO MENEZES** (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 16/09/2015.	A presunção de dissolução irregular, segundo alega o recorrente, decorre da não localização da empresa no seu endereço, em face de única tentativa frustrada de citação pelo correio, com a devolução da carta por Aviso de Recebimento. 4. A devolução da correspondência não caracteriza a dissolução irregular da sociedade, sendo de rigor a tentativa de citação por oficial de justiça. Precedentes: AgRg no REsp nº 1.368.377, PB, Relator Ministro Humberto Martins, DJe de 14.08.2013; AgRg no REsp nº 1.075.130, SP, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 02.12.2010; e REsp nº 1.072.913, SP, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe de 04.03.2009.
AgRg no AREsp 832.132/SC, Rel. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/04/2016, DJe 18/04/2016.	Nos termos da jurisprudência deste STJ, "a mera devolução de aviso de recebimento sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular (REsp 1.364.557/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 5.8.2013)" (STJ, REsp 1.564.383/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 04/02/2016). Nesse mesmo sentido: STJ, AgRg no AREsp 709.952/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015; AgRg no AREsp 565.580/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/11/2014.
REsp 1564383/SP, Rel. Ministro **HERMAN BENJAMIN**, SEGUNDA TURMA, julgado em	Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, "a mera devolução de aviso de recebimento sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular" (REsp 1.364.557/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 5.8.2013).

24/11/2015, DJe 04/02/2016.	
AgRg no AREsp 529.794/SP, Rel. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2015, DJe 20/08/2015.	Sem embargo, "há que se verificar a incidência desse entendimento diante de cada caso concreto, não sendo razoável se proceder ao redirecionamento da execução fiscal, baseando-se, tão somente, em simples devolução de AR-postal sem cumprimento, impondo-se, nesse particular, que se utilizem meios outros para verificação, localização e citação da sociedade empresária" (STJ, AgRg no AgRg no REsp 1.358.007/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2013). Em igual sentido: STJ, AgRg no REsp 1.368.377/PB, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/08/2013.
AgRg no AREsp 565.580/SP, Rel. Ministro **HERMAN BENJAMIN**, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2014, DJe 27/11/2014.	Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior "a mera devolução de aviso de recebimento sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular" (REsp 1.364.557/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 5.8.2013). 2. A Corte de origem, por meio da análise do contexto fático-probatório dos autos, concluiu pela inexistência de provas da ocorrência de alguma das hipóteses do art. 135, III, do CTN. Diante dessa moldura fática, não se vislumbram os requisitos para o redirecionamento do executivo fiscal. Para refutar essas afirmações, faz-se imprescindível a incursão no conjunto fático-probatório dos autos, diligência vedada no âmbito do Recurso Especial, em razão do óbice contido na Súmula 7/STJ.
AgRg no AgRg no REsp 1358007/SP, Rel. Ministro **OG FERNANDES**, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2013, DJe 18/12/2013.	Entretanto, há que se verificar a incidência desse entendimento diante de cada caso concreto, não sendo razoável se proceder ao redirecionamento da execução fiscal, baseando-se, tão somente, em simples devolução de AR-postal sem cumprimento, impondo-se, nesse particular, que se utilizem meios outros para verificação, localização e citação da sociedade empresária.
AgRg no REsp 1368377/PB, Rel. Ministro **HUMBERTO MARTINS**, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013.	A simples devolução de carta por AR não configura indícios de prova da dissolução irregular da pessoa jurídica. Precedentes.
REsp 1364557/SE, Rel. Ministra **ELIANA CALMON**, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 05/08/2013.	Esta Corte firmou o entendimento de que a mera devolução de aviso de recebimento sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular. Precedentes.

Quadro 5

Número/Relator/Turma/Data do Julgamento/Quórum de Aprovação	Destaques da Ementa/Voto
REsp 738.502/SC, Rel. Ministro **LUIZ FUX**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2005, DJ **14/11/2005**. **UNANIMIDADE.**	**Ementa: 1.** É assente na Corte 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. Precedentes: REsp n.º 513.912⁄MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01⁄08⁄2005; REsp n.º 704.502⁄RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02⁄05⁄2005; EREsp n.º 422.732⁄RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 09⁄05⁄2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107⁄MG, deste relator, DJ de 25⁄10⁄2004. 2. *In casu*, consta dos autos certidão lavrada por Oficial de Justiça (fl. 47 verso), informando que, ao comparecer ao local de funcionamento da empresa executada, o mesmo foi comunicado de que esta encerrara as atividades no local há mais de ano, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução. **3.** Ressalva do ponto de vista no sentido de que a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e *pro labore*, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público. **4.** Recurso especial provido, para determinar o prosseguimento da ação executória com a inclusão do sócio-gerente em seu pólo passivo.
REsp 944.872/RS, Rel. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ **08/10/2007**. **UNANIMIDADE.**	**Ementa:** I - Discute-se se a certidão expedida pelo oficial de justiça atestando que a empresa executada não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial presta-se como indício de dissolução irregular da sociedade capaz de ensejar o redirecionamento do executivo fiscal a seus sócios-gerentes. Trata-se, assim, de discussão acerca de valoração de prova, ficando afastado o óbice sumular nº 7 deste STJ na hipótese. II - Este Superior Tribunal de Justiça já exarou entendimento no sentido de que *"presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização*

	do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular" (REsp nº 841.855/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 30.08.2006). III - Esta Primeira Turma adotou igual entendimento quando apreciou o REsp nº 738.502/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 14.11.2005, ressaltando-se para o fato de que *"consta dos autos certidão lavrada por Oficial de Justiça (fl. 47 verso), informando que, ao comparecer ao local de funcionamento da empresa executada, foi comunicado de que a mesma encerrara as atividades no local há mais de ano, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução"* (sublinhou-se). IV - De se destacar, ainda, que "*...no momento processual em que se busca apenas o redirecionamento da execução contra os sócios, não há que se exigir prova inequívoca ou cabal da dissolução irregular da sociedade. Nessa fase, a presença de indícios de que a empresa encerrou irregularmente suas atividades é suficiente para determinar o redirecionamento, embora não o seja para a responsabilização final dos sócios, questão esta que será objeto de discussão aprofundada nos embargos do devedor. [...] Como bem salientou o Ministro Teori Albino Zavascki no AgRg no REsp 643.918/PR, DJU de 16.05.06, saber se o executado é efetivamente devedor ou responsável pela dívida é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução"* (REsp nº 868.472/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 12.12.2006).
REsp 980.150/SP, Rel. MIN. **CARLOS FERNANDO MATHIAS** (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe **12/05/2008. UNANIMIDADE.**	**Ementa:** 2. Consoante o entendimento pacífico deste STJ, constando da CDA apenas o nome da pessoa jurídica, infere-se que a Fazenda Pública, ao propor a execução, não vislumbrou a responsabilidade dos sócios-gerentes pela dívida, razão pela qual se, posteriormente, pretende voltar-se contra eles, precisa demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, a dissolução irregular da empresa (q. v., verbi gratia: EREsp 702.232/RS, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 26.09.2005). 3. "Se a empresa não for encontrada no endereço constante do contrato social arquivado na junta comercial, sem comunicar onde está operando, será considerada presumidamente desativada ou

	irregularmente extinta" (q. v., verbi gratia: REsp 1.004.500/PR, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 25.02.2008).
REsp 953.956/PR, Rel. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/08/2008, DJe **26/08/2008.** **UNANIMIDADE.**	**Ementa:** 1. A certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa. Precedentes.
EREsp 716.412/PR, Rel. Ministro **HERMAN BENJAMIN**, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2007, DJe **22/09/2008**. **UNANIMIDADE.**	**Voto:** Parece indiscutível que a dissolução irregular da empresa se dá exatamente nas hipóteses em que o gerente deixa de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes ao registro empresarial. De fato, é obrigação do sócio-gerente manter atualizados os registros relativos à sua empresa, nos termos dos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil. [...] Neste sentido, a Lei dos Registros Mercantis (Lei 8.934/94) exige a manutenção dos dados cadastrais das empresas, incluindo sua localização: Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as **seguintes finalidades**: I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos **atos jurídicos das empresas mercantis**, submetidos a registro na forma desta lei; II - **cadastrar as empresas** nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes; III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento. Art. 2º **Os atos** das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis **serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins**, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei. [...] Art. 32. O registro compreende: [...] II - O arquivamento: a) dos **documentos relativos à** constituição, alteração, **dissolução e extinção de firmas** mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;" (grifei).

	Assim, nos termos da lei, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. O descumprimento desses encargos por parte dos sócios-gerentes corresponde, irremediavelmente, à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN. Correta, portanto, a interpretação da legislação federal pela Segunda Turma, nos acórdãos paradigmáticos: não localizada a empresa nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal presume-se sua dissolução irregular e a responsabilidade dos gestores da empresa por infração à lei. Trata-se, evidentemente, de presunção *iuris tantum*, podendo o gestor responsabilizado afastá-la, mediante prova em contrário, em Embargos à Execução.
EREsp 852.437/RS, Rel. Ministro **CASTRO MEIRA**, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe **03/11/2008**. **UNANIMIDADE.**	**Ementa:** 1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08.
REsp nº 1.129.244/PR, Rel. Ministra **ELIANA CALMON**, SEGUNDA TURMA, Julgado em 05/11/09 DJE **20/11/2009.** **UNANIMIDADE.**	**Voto:** A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária por si só não configura responsabilidade dos sócios, para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal, sendo necessário comprovar que o sócio agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes, violando a lei (contrato social ou estatuto) para que fosse pessoalmente responsabilizado pelas dívidas da empresa. Entretanto, a aferição da responsabilidade dos sócios pela dívida tributária da empresa, na forma do art. 135, III do CTN, deve ser realizada levando-se em conta as peculiaridades de cada caso, para que não haja decisão injusta. No caso dos autos, tenho que uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento se encontre atualizado na junta comercial e perante o órgão competente da administração tributária, sob pena de se macular o direito de eventuais credores, *in casu*, a Fazenda Pública, que se verá impedida de localizar a empresa devedora para cobrança de seus débitos tributários.

	Isso porque o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é, via de regra, o lugar da sua sede. Assim, presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder ou ainda que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular. **No direito comercial, há que se valorizar a aparência externa do estabelecimento comercial, não se podendo, por mera suposição de que a empresa poderia estar operando em outro endereço, sem que tivesse ainda comunicado à junta comercial, obstar o direito de crédito da Fazenda Pública.** Ainda que a atividade comercial esteja sendo realizada em outro endereço, maculada está pela informalidade, pela clandestinidade. **Ementa:** 3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 4. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, comprovado mediante certidão de oficial de justiça, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta.
AgRg no REsp 1023213/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2009, DJe **02/12/2009. UNANIMIDADE.**	**Voto:** No caso concreto, houve o redirecionamento, sob fundamento da dissolução irregular da sociedade, fundamento esse que foi contestado pelo sócio mediante embargos à execução. Duas questões, portanto, se põem agora: primeira, de direito material, que diz respeito à existência ou não de responsabilidade do sócio em situações dessa natureza (dissolução irregular); e a segunda, de natureza processual, de identificar a quem cabe o ônus de provar o fato. Quanto à primeira, há inúmeros precedentes das Turmas e da Seção no sentido de que a dissolução irregular da sociedade configura hipótese de responsabilidade do sócio pelas suas dívidas tributárias, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN (v.g.: EResp 174.532, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01), tanto que,

	atualmente, os precedentes têm tal responsabilidade como certa, direcionando sua ênfase à questão processual inerente, relacionada com o ônus da prova (v.g.: EResp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08; EResp 716.412, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08). **Ementa:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO FUNDADO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NÃO-LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA NO ENDEREÇO FORNECIDO COMO DOMICÍLIO FISCAL. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. PRECEDENTES. ANÁLISE DAS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO REMETIDAS À INSTÂNCIA ORDINÁRIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
AgRg no Ag 1247879/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/02/2010, DJe **25/02/2010. UNANIMIDADE.**	**Voto:** Realmente, esta Corte já assentou entendimento no sentido de que a responsabilidade pessoal dos sócios pelos débitos da sociedade comercial só ocorre nas situações em que o sócio age com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN. **Ementa:** 1. O posicionamento desta Corte é no sentido de que a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto ao Fisco, atestada na certidão do oficial de justiça, representa indício de dissolução irregular, o que possibilita e legitima o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Esse foi o entendimento fixado pela Primeira Seção por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência n. 716.412/PR, em 12.9.2008, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (DJe de 22.9.2008). 2. Na hipótese dos autos, o Tribunal a quo asseverou que existem indícios de dissolução irregular da sociedade, o que permite o redirecionamento da execução fiscal.

Quadro 6

Dissolução irregular como hipótese que preenche os requisitos do artigo 135, III, do CTN (PRIMEIRA TURMA)
"Porém, para a admissão do redirecionamento da execução fiscal, é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar a exigência tributária tenha exercido, efetivamente, a função de gerência, no momento dos fatos geradores do tributo e/ou da dissolução irregular da empresa executada; sem essa verificação, a regra do art. 135 do CTN passaria a configurar casos de responsabilidade objetiva, quando se sabe que, de acordo com a matriz de sua interpretação, as situações prefiguradas neste dispositivo tributário codificado dirige-se à contemplação de situações infracionais, em que se requer a apuração de conduta infratora, da parte do agente. AgInt no REsp 1583690/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2016, DJe 21/06/2016.
O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a dissolução irregular da pessoa jurídica é causa suficiente para o redirecionamento da execução fiscal, na forma do art. 135 do CTN. AgRg no AREsp 562.085/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2016, DJe 17/08/2016
Em seu voto, o Ministro relator utilizou-se de Precedente que assemelha responsabilidade tributária a dissolução irregular da sociedade: TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE E DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REEXAME DE PROVAS. ÓBICE DA SÚMULA 7⁄STJ. AgInt no AREsp 738.350/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2016, DJe 26/08/2016
Quanto à questão de fundo, de acordo com a jurisprudência desta Corte, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da empresa, com fundamento no art. 135 do CTN, é cabível quando ficar demonstrado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou, ainda, no caso de dissolução irregular da empresa. AgInt no AREsp 936.107/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2016, DJe 07/11/2016

Quadro 7

Dissolução irregular como hipótese que preenche os requisitos do artigo 135, III, do CTN (SEGUNDA TURMA)
"Sendo assim, restando demonstrado nos autos que a **empresa executada dissolveu-se irregularmente**, há que se manter a atribuição ao embargante, o qual figurava na qualidade de administrador da empresa executada, da **corresponsabilidade pelo pagamento dos débitos tributários em execução."** AgInt no REsp 1595273/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 14/10/2016.
1. O Tribunal a quo consignou que, "por pertencerem ao quadro societário da empresa quando da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, na qualidade de sócios administradores (cláusula quarta do contrato social, fl. 17), não há como excluir, por ora, os apelantes do polo passivo do feito executivo" (fl. 242, e-STJ). 2. **Desta maneira, alterar a premissa sobre a qual se fundou o Tribunal de origem, no que tange à responsabilidade dos sócios para o pagamento de dívida fiscal**, implicaria incursão do conjunto fático-probatório, o que atrai a incidência da Súmula 7/STJ. (AgInt no AREsp 874.531/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2016, DJe 24/10/2016)
1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "ao redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, interessa a condição de sócio-gerente à época da dissolução irregular, e não do inadimplemento do tributo, porque é aquele fato, e não este, **o que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador**. Essa é, aliás, a jurisprudência dominante da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, do que é exemplo o seguinte julgado [...]" (fl. 471, e-STJ). 2. A Segunda Turma do STJ passou a decidir que, **se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade quando do fato gerador do crédito tributário.** AgInt na PET no AREsp 741.233/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2016, DJe 10/10/2016.
Nesse contexto, verifica-se que o acórdão ora combatido decidiu em desacordo com o entendimento desta Casa, no sentido de que a transferência de responsabilidade **pela dissolução irregular ou pela prática de ato presumidor de sua ocorrência, nos termos do art. 135, III, do CTN, em sintonia com a Súmula 435 do STJ**, deve recair sobre os sócios-gerentes (gestores) que ostentavam essa qualidade no momento da prática de referido ato (dissolução irregular) ou de outro apto a presumir sua ocorrência, independentemente da data da ocorrência do fato gerador do tributo ou da data de vencimento da exação. REsp 1594205/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA,

julgado em 13/09/2016, DJe 20/09/2016
O **redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou, no caso de dissolução irregular da empresa,** não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. AgInt nos EDcl no AgRg no REsp 1552835/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2016, DJe 06/09/2016.
Na esteira da jurisprudência do STJ, "é firme a orientação no sentido de que **a dissolução irregular da empresa** sem deixar bens para garantir os débitos, ao contrário do simples inadimplemento do tributo, **enseja o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, independentemente de restar caracterizada a existência de culpa ou dolo por parte desses**" (STJ, AgRg no AREsp 743.185/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/09/2015). AgRg no AREsp 528.857/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2016, DJe 21/06/2016.
Se o **motivo da responsabilidade tributária é a infração a lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN),** é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade quando do fato gerador do crédito tributário (AgRg no REsp 1.545.342/GO, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.508.500/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 21/8/2015). AgRg no AREsp 615.303/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2016, DJe 02/09/2016.
Entretanto, a Segunda Turma do STJ veio a alterar, em parte, esse entendimento, de modo a condicionar a **responsabilização pessoal de sócio-gerente a um único requisito,** ou seja, encontrar-se o **referido sócio no exercício da administração da sociedade, no momento da sua dissolução irregular.** [...]"o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência - encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) -, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato". AgRg no REsp 1541209/PE, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2016, DJe 11/05/2016.
"Acórdão claro e fundamentado no sentido de que "**não é necessário que esteja o nome do sócio-gerente nas CDAs, e o Estado de Santa Catarina comprovou, cabalmente, a responsabilidade tributária do representante legal da executada". 2. De acordo com a Súmula 435/STJ, presume-se "dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem**

comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". AgRg no AgRg no AREsp 337.042/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2016, DJe 11/05/2016.
No que se refere ao redirecionamento contra o sócio [...] cabe mencionar que foi deferido nos termos do art. 135, III, do CTN, ante à dissolução irregular da empresa. **E a dissolução irregular da sociedade, conforme entendimento jurisprudencial já consolidado, é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes, diretores e administradores.** Correto, portanto, o direcionamento determinado nestes autos. AgRg no REsp 1577588/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2016, DJe 25/05/2016.
Verifica-se que o acórdão ora combatido decidiu em consonância com o entendimento desta Casa, no sentido de que a transferência de **responsabilidade pela dissolução irregular ou pela prática de ato presumidor de sua ocorrência, nos termos do art. 135, III, do CTN,** em sintonia com a Súmula 435 do STJ, deve recair sobre os sócios-gerentes (gestores) que ostentavam essa qualidade no momento da prática de referido ato (dissolução irregular) ou de outro apto a presumir sua ocorrência, independentemente da data da ocorrência do fato gerador do tributo ou da data de vencimento desta exação. AgInt no AREsp 868.622/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2016, DJe 19/04/2016.
Segundo a jurisprudência pacífica deste Tribunal, é possível o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, cujo nome consta do título, **desde que ele tenha agido com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto, contrato social, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa,** não se incluindo o simples inadimplemento da obrigação tributária (art. 135 do CTN). AgRg no AREsp 831.298/SP, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 13/04/2016.
A jurisprudência desta Corte entende que o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da empresa, com fundamento no **art. 135 do CTN, somente é cabível quando ficar demonstrado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto ou, ainda, no caso de dissolução irregular da empresa**. AgRg no AREsp 846.230/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2016, DJe 22/03/2016.
Se o **motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN),** é irrelevante para efeito de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade por ocasião do fato gerador do crédito tributário. EDcl no AgRg no REsp 1465280/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 11/03/2016.
Consoante a jurisprudência do STJ, "em execução fiscal, certificada pelo oficial de justiça a não localização da empresa executada no endereço fornecido ao Fisco como domicílio fiscal para a

citação, **presume-se (juris tantum) a ocorrência de dissolução irregular a ensejar o redirecionamento da execução aos sócios, na forma do art. 135, do CTN**". AgRg no REsp 1293271/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 16/03/2016.
A jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que, ausente o nome do sócio na CDA, **cabe à exequente o ônus da prova em demonstrar a existência de situações que admitam o redirecionamento, tais como aquelas descritas no art. 135 do CTN, bem como a ocorrência de dissolução irregular** nos termos preconizados pela Súmula 435/STJ. AgRg no AgRg no REsp 1338851/BA, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2016, DJe 16/03/2016.

Quadro 8

A responsabilidade tributária deverá ser aferida em sede de embargos à execução/ Não há menção expressa de que a dissolução irregular corresponde aos requisitos do artigo 135, III, do CTN
"[...]se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe, na via própria, 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" [...], **sendo que "a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução"** AgInt no AREsp 941.516/MT, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2016, DJe 27/10/2016)
1. A jurisprudência do STJ entende que "a certidão emitida pelo Oficial de Justiça que atesta que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, nos termos da Súmula 435/STJ".[...] Dessa forma, deve ser reconhecido que há indício de dissolução irregular apta a ensejar o redirecionamento da execução. (REsp 1616492/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2016, DJe 13/09/2016)
Compete aos sócios-gerentes provar a regularidade da dissolução em sede de embargos, já que têm a obrigação de comunicar aos órgãos competentes a mudança de endereço ou o fechamento da empresa. AgRg no REsp 1577662/SP, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 10/03/2016.

Quadro 9

Número/Relator/Turma/Data do Julgamento	Destaques da Ementa/Voto
AgRg no AgRg no AREsp 192.771/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2015, DJe 04/08/2015.	Da mesma forma, **a autofalência é faculdade estabelecida em lei em favor do comerciante impossibilitado de honrar seus compromissos, não se configurando hipótese de dissolução irregular** (REsp. 644.093/RS, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 24.10.2005, p. 258). 3. No caso, trata-se de uma dissolução regular, a autofalência, o que não autoriza o redirecionamento da execução fiscal aos administradores.
AREsp 328033, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. PRIMEIRA TURMA. Julgado em 10/11/15. DJe 17/11/2015.	10. No tocante à dissolução irregular, o Tribunal a quo expressamente consignou que esta não foi demonstrada. Veja-se: [...] para que fique configurada a responsabilidade se faz necessário que tenha havido dissolução irregular da sociedade ou prática de atos com excesso e poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, pelos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado. **No caso dos autos, não restou demonstrada a dissolução irregular da pessoa jurídica, valendo, inclusive, mencionar a cópia da sentença de fl. 24 do processo principal em apenso, que decretou a falência da Sociedade Comercial** [...], inexistindo informação de irregularidades com relação à gestão da sociedade.
AgRg no Ag 995.460/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, PRIMEIRA TURMA. DJe 21.5.2008.	TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 535 DO CPC. CONTRADIÇÃO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. SÓCIOS. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. FALÊNCIA. DISSOLUÇÃO REGULAR. SÚMULAS 7 E 83/STJ. [...] 2. **A falência configura forma regular de dissolução da sociedade e não enseja, por si só, o redirecionamento da execução**. Precedentes. 3. Firmada pelo Tribunal a quo a premissa de que a pessoa jurídica foi dissolvida de modo regular, após o encerramento do competente processo falimentar, não há como se rever tal juízo sem a incursão no contexto fático-probatório da demanda, providência vedada no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

REsp 1267232/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2011, DJe 08/09/2011.	**Não obstante a falência seja forma de dissolução regular da sociedade, o encerramento do processo falimentar não implica exclusão de eventuais irregularidades que possam ter sido praticadas pelo sócio responsável e que tenham relação com o não pagamento do tributo devido.** Assim, o fato de haver dissolução regular da sociedade, por si só, não impede o redirecionamento da execução fiscal. Nesse sentido: REsp 958.428/RS, 2ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Herman Benjamin, DJe de 18.3.2011. 3. No entanto, malgrado seja possível o redirecionamento da execução fiscal, mesmo após o encerramento da falência da empresa executada, tal providência não se revela possível no caso dos autos.
AgRg no Ag 1058751/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/11/2009, DJe 23/04/2010.	TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. NOME DO SÓCIO NA CDA. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. 1. **Ainda que regular a dissolução da pessoa jurídica por falência, é admissível o prosseguimento da execução fiscal contra os sócios cujos nomes constam da CDA.**
REsp 902.814/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/11/2009, DJe 03/12/2009.	TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. NOME DO SÓCIO NA CDA. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. 1. **Ainda que regular a dissolução da pessoa jurídica por falência, é admissível o prosseguimento da execução fiscal contra os sócios cujos nomes constam da CDA.**
EDcl no REsp 902.526/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 22/09/2009.	PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL - EXECUÇÃO FISCAL - FALÊNCIA - SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO - REDIRECIONAMENTO - DESCABIMENTO. 1. **Esta Corte firmou o entendimento de que o art. 40 da LEF é reservado para as hipóteses em que não são localizados o devedor ou bens passíveis de penhora, não sendo motivo de suspensão da execução fiscal o encerramento da falência, sem possibilidade de satisfação do crédito fiscal, como ocorre na hipótese dos autos.**
AgRg no Ag 995.460/SC, Rel.	TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 535 DO CPC.

Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008.	CONTRADIÇÃO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. SÓCIOS. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. FALÊNCIA. DISSOLUÇÃO REGULAR. SÚMULAS 7 E 83/STJ. [...] **A falência configura forma regular de dissolução da sociedade e não enseja, por si só, o redirecionamento da execução.**
AgRg no Ag 767.383/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/08/2006.	Inexistindo prova de que houve dissolução irregular da empresa, ou de que o representante da sociedade agiu com excesso de mandato ou infringiu lei ou o contrato social, não há que se direcionar para ele a execução. [...] **A falência configura forma regular de dissolução da sociedade e não enseja, por si só, o redirecionamento da execução.**
AgRg no Ag 700.638/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2005, DJ 24/10/2005.	Inexistindo prova de que houve dissolução irregular da empresa, ou de que o representante da sociedade agiu com excesso de mandato ou infringiu lei ou o contrato social, não há que se direcionar para ele a execução. [...] **A falência configura forma regular de dissolução da sociedade e não enseja, por si só, o redirecionamento da execução.**

Quadro 10

Número/Relator/Turma/Data do Julgamento	Destaques da Ementa/Voto
REsp 1389755/ES, Rel. Ministro **HUMBERTO MARTINS,** SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 15/08/2014.	TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA **SOCIEDADE EMPRESÁRIA QUE, APÓS FALECIMENTO DE SEU SÓCIO, FOI EXTINTA NOS TERMOS DO ART. 1.033, IV, DO CÓDIGO CIVIL. PRETENSÃO FAZENDÁRIA DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O ESPÓLIO. INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 134 E 135 DO CTN.** SÚMULA 83 DO STJ. 1. Recurso especial da Fazenda Nacional no qual se discute a possibilidade de redirecionamento de execução fiscal ao espólio de um dos sócios, após a **extinção regular da pessoa jurídica, nos termos do art. 1.033, IV, do Código Civil.** 2. A execução fiscal não pode ser redirecionada ao espólio com base no art. 135, inciso III, do CTN, porquanto o STJ, em julgamento realizado na sistemática do art. 543-C do CPC, sedimentou o entendimento de que "a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN [sendo] indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa" (REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 23/3/2009). Nessa linha, se o sócio não pode ser responsabilizado subsidiariamente, seu espólio também não.
AgREsp n.º 832.705/SP, Rel. Ministro **BENEDITO GONÇALVES,** DECISÃO MONOCRÁTICA, Julgado em 04/10/16, DJE 03/11/2016.	Na hipótese dos autos, verifica-se que o Tribunal de origem, soberano na análise dos fatos e provas, indeferiu o pedido de redirecionamento da execução, **por entender que houve regular dissolução da empresa, conforme distrato social, colacionado nos autos.** [...] não se extrai dos autos a efetiva ocorrência de dissolução irregular da empresa, causa que ensejaria o redirecionamento da execução. De fato, a executada informou, em 27/11/2009, o encerramento de suas atividades (f. 253), o que pode ser confirmado pela Ficha Cadastral acostada à f 274, **dando conta**

	que a empresa não está mais em atividade por conta de distrato social datado de 24/08/2002 (f. 274-verso). Trata-se de forma regular de dissolução de empresa, o que inviabiliza o pleito de redirecionamento da execução fiscal.
REsp 1529301, Rel. Ministra **REGINA HELENA COSTA**, DECISÃO MONOCRÁTICA, Julgado em 15/10/15, DJe 20/10/2015.	No caso em apreço, constata-se que fora celebrado distrato social, registrado junto à Junta Comercial do Estado de Pernambuco - JUCEPE, o que, em princípio, garante a regularidade da extinção, com a demonstração de inexistência de débitos societários e a lisura da quitação dos débitos trabalhistas e fiscais, além da comprovação de responsabilidade dos sócios pelo passivo da empresa. **Nesse passo, de acordo com as informações prestadas pelos agravantes, a sociedade empresária em tela encerrou, de fato, as atividades operacionais em 31/01/2007, encontrando-se juridicamente extinta, dissolvida e liquidada desde 30/06/2010, no âmbito da JUCEPE, comunicando a respeito de sua inatividade, anualmente, à Receita Federal do Brasil.** Ora, no compulsar dos autos, percebe-se que a inscrição em dívida ativa da empresa executada remonta à data de 01/10/2010 e o ajuizamento da execução fiscal à 25/01/2011, posteriormente, então, à data em que houve a extinção fática e jurídica da referida da pessoa jurídica, com arquivamento na Junta Comercial e comunicação aos órgãos competentes. Essa a razão pela qual, a propósito, não fora localizada em seu endereço fiscal. **Dessa forma, evidente a dissolução regular da referida sociedade empresária agravante, razão pela qual se torna incabível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente, com base na suposta dissolução irregular, como considerara o Juízo de origem.**
AREsp 704639, Rel. Ministro **SÉRGIO KUKINA**, DECISÃO MONOCRÁTICA, Julgado em 14/08/15, DJe 20/08/2015.	Contudo, às fls. 44 **consta Ficha Cadastral que informa a existência do distrato social, apontando para a dissolução regular da empresa executada. Desse modo, nos termos adrede ressaltados, não se vislumbra possível o redirecionamento ao sócio que apenas ficou responsabilizado pela guarda de livros e documentos, ante a inocorrência das hipóteses do aludido art. 135, III, do CTN.**
AREsp 706965, Rel. Ministro **SÉRGIO KUKINA**,	**É cediço que o distrato é modalidade regular de dissolução da sociedade, em face da qual não se imputa conduta prevista no**

DECISÃO MONOCRÁTICA, Julgado em 1º/06/15, DJe 10/06/2015.	**art. 135, III, do CTN aos administradores.** Além disso, não há prova indicativa nos autos de que o(s) sócio(s)-gerente(s) praticou/praticaram ato contrário à lei. ou ao estatuto a justificar sua responsabilização pessoal pelo débito em cobrança. A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.