

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**ALINE SOCHAN MAGNONI**

**O ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: INTERPRETAÇÃO DO  
COMANDO NORMATIVO**

**MESTRADO EM DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2013**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC – SP**

**ALINE SOCHAN MAGNONI**

**O ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: INTERPRETAÇÃO DO  
COMANDO NORMATIVO**

**Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito (área de concentração Direito do Estado e subárea de Direito Tributário), sob orientação do Professor Doutor Renato Lopes Becho.**

**São Paulo – SP**

**2013**

**Banca Examinadora:**

---

Orientador: Prof. Dr. Renato Lopes Becho

---

1º Examinador:

---

2º Examinador:

*Ao Caio, pela compreensão e incentivo  
incondicionais, com meu amor e  
admiração de sempre.*

*À Isabela, amiga querida, pela colaboração  
material e moral.*

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Caio, meu marido, obrigada pela paciência nos meus momentos de ausência e de cansaço. Aproveito a oportunidade para externar a satisfação de feito uma escolha tão gratificante para a minha vida, que, além de tantas outras coisas boas, proporcionou a família que temos hoje.

À Isabela Bonfá, amiga querida de raras e preciosas qualidades, que tornou possível, e menos árdua, a execução dessa jornada. Obrigada pela sincera amizade, que se iniciou ainda na faculdade, e pelos incontáveis momentos de apoio.

À Professora Elizabeth Nazar Carrazza, pelo carinho e por oportunizar uma experiência acadêmica tão enriquecedora.

Ao Professor Renato Lopes Becho, pelas lições ministradas em sala de aula e pela orientação, que permitiram o aprimoramento desse trabalho, condizente com a exigência que lhe é característica.

Ao Juiz Federal Paulo Marcos Rodrigues de Almeida, pela compreensão com meus horários de estudo e disponibilização dos meios materiais necessários à elaboração dos trabalhos.

Ao Marco Aurélio Cerau e à Simone de Alcântara Savazzo, pela importante colaboração, mesmo sem termos a oportunidade de nos encontrar.

À Carolina Rocha Malheiros, pela amizade formada neste período de curso.

## **RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo realizar uma interpretação do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, que veicula hipótese de responsabilidade de terceiros por obrigações tributárias que seriam pertencentes, a princípio, à pessoa jurídica, viabilizando, assim, uma apreciação acerca da natureza da responsabilidade, da natureza do sujeito e do efetivo alcance do referido comando normativo, frente aos enunciados contidos no próprio texto da lei.

Para tanto, fazem-se necessárias referências não apenas doutrinárias acerca do tema, mas também jurisprudenciais, de modo que, além de reunir elementos que permitam a realização dessa interpretação, torne-se possível demonstrar tanto a complexidade da norma em tela, como a existência de significativa pluralidade de modos de aplicação concreta dessa forma de responsabilidade (que, no mais das vezes, e a partir das premissas que serão por nós fixadas, se afigura equivocada).

Pretendemos, com isso, expor as dificuldades que ainda se apresentam, apesar de tanto já ter se discutido sobre responsabilidade tributária de terceiros – mormente em relação ao art. 135, III, do CTN, na definição das condições que, efetivamente, devam estar reunidas e que tenham o condão de legitimar a subsunção do fato jurídico à norma, visto que, no mais das vezes (para não dizer na quase totalidade dos casos) nos defrontamos com aplicação da sobredita responsabilidade realizada em afronta ao quanto disposto na própria literalidade da norma, implicando, por conseguinte, e em última análise, evidente colisão com o devido processo legal, em seus aspectos formal e material.

### **Palavras-chave:**

Crédito Tributário. Responsabilidade. Responsabilidade de terceiro. Art. 135, III, do CTN.

## **ABSTRACT**

This work has the purpose to carry into effect an interpretation of Article 135, III, of the National Tax Code, which passes on the assumption of third-parties liability on tax liabilities that should bear upon, at first, to the legal entity, therefore making feasible an appraisal pursuant to the nature of the liability, of the subject and the range in force of such legislative command in regard to what has been set forth in the wording of law.

Thus, doctrinal as well as jurisprudence references thereto are paramount, though aside from putting them in a comprehensive manner that allow such interpretation, make possible to bring into view the intricacy of the legislation on screen as well as the existence of meaningful diversity on the practical application of this liability (which, in most cases, and from pieces of evidence that we shall set forth thereafter, is portrayed as ill-devised).

Hence, our intent therewith is to make clear the hindrances that remain therein, inasmuch as it has been much addressed on third-parties tax liability – mainly pertaining to Article 135, III, of the NTC, within the sine qua non circumscriptions that forcibly shall be put together; hence, hold the governance to legitimize the subsumption of the dispositive fact to legislation, whereas in almost all cases we have faced the implementation of the aforementioned liability held against the literal provisions thereof, thus implying, in collision with the due process of law, both in official and material instances thereof.

### **Keywords:**

Tax Credit. Liability. Third-party liability. Article 135, III, of the NTC.

## SUMÁRIO

|                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÕES TEÓRICAS NECESSÁRIAS.....                                           | 12 |
| 1.1. O direito societário .....                                                              | 12 |
| 1.1.1. A classificação das sociedades .....                                                  | 12 |
| 1.1.1.1 A sociedade de pessoas e a sociedade de capital.....                                 | 14 |
| 1.1.1.2. A sociedade de responsabilidade ilimitada, limitada e mista .....                   | 16 |
| 1.1.2. A desconsideração da personalidade jurídica.....                                      | 18 |
| 1.2. O devido processo legal e a necessidade de observância na esfera administrativa.....    | 22 |
| CAPÍTULO 2 – A SUJEIÇÃO PASSIVA.....                                                         | 32 |
| 2.1. Introdução.....                                                                         | 32 |
| 2.2. O tratamento legal definido pelo Código Tributário Nacional.....                        | 34 |
| 2.2.1 A classificação do sujeito passivo frente ao princípio da capacidade contributiva..... | 46 |
| 2.3. As espécies de sujeito passivo .....                                                    | 50 |
| CAPÍTULO 3 – O ART. 135, III, DO CTN – INTERPRETAÇÃO DO COMANDO<br>NORMATIVO.....            | 55 |
| 3.1. A natureza da responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN .....                | 55 |
| 3.2. A natureza do sujeito previsto pelo art. 135, III, do CTN .....                         | 60 |
| 3.3. As obrigações tributárias que podem ser objeto de imputação ao responsável.....         | 65 |
| 3.4. Os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei .....                       | 68 |
| 3.4.1. A Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça.....                                     | 71 |
| 3.4.2. A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.....                                     | 73 |
| 3.5. A finalidade do dispositivo legal .....                                                 | 79 |
| 3.6. A Portaria nº 180 PGNF, de 25 de fevereiro de 2010 .....                                | 81 |
| CAPÍTULO 4 – A REGRA-MATRIZ DA RESPONSABILIDADE PREVISTA PELO ART.<br>135, III, DO CTN ..... | 85 |
| 4.1. Noções introdutórias.....                                                               | 85 |
| 4.2. Critério material.....                                                                  | 89 |
| 4.3. Critério Pessoal.....                                                                   | 90 |
| 4.4. Critério Temporal .....                                                                 | 91 |
| 4.5. Critério Quantitativo.....                                                              | 92 |

|                                                                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.6. Critério Espacial .....                                                                                                                     | 93  |
| CAPÍTULO 5 – A APLICAÇÃO DO ART. 135, III, DO CTN PELAS AUTORIDADES FISCAIS E PELO JUDICIÁRIO E OS MEIOS DE DEFESA DO TERCEIRO RESPONSÁVEL ..... |     |
| 5.1. O processo administrativo .....                                                                                                             | 94  |
| 5.2. A exceção de pré-executividade .....                                                                                                        | 107 |
| 5.3. Os embargos à execução .....                                                                                                                | 113 |
| CONCLUSÃO.....                                                                                                                                   | 120 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....                                                                                                                 | 123 |

## INTRODUÇÃO

A *responsabilidade tributária de terceiros*, prevista pelo art. 135, III, do Código Tributário Nacional, é figura que implica amplo espectro de considerações, que englobam tantos aspectos materiais como processuais, exigindo, por isso mesmo, que o presente estudo se inicie com a colocação de noções introdutórias acerca de institutos que, muito embora não pertencentes (ao menos originariamente) ao Direito Tributário (mas sim ao Direito Comercial ou mesmo à Teoria Geral do Direito), serão de valia para melhor compreensão das premissas que iremos apresentar.

É por essa razão que se afiguram imprescindíveis incursões no direito societário, mais especificamente sobre as classificações das sociedades, quanto às *condições de alienação da participação societária* (entre sociedades de pessoas e de sociedades de capital) e quanto à *responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais* (entre sociedades de responsabilidade limitada, ilimitada e mista), bem como quanto ao instituto da *desconsideração da personalidade jurídica* (previsto pela legislação civil – art. 50 do Código Civil, que traz em seu bojo os requisitos que devem estar presentes para adoção da medida – e qual sua ingerência na interpretação do art. 135, III, do CTN); e, por fim, no que tange ao *devido processo legal*, em seus aspectos substantivo e processual, ante a obrigatória observância desse princípio (coisa que, na prática, não se tem verificado) tanto pela esfera administrativa (autoridades fazendárias) como pela esfera judicial.

Já que no que toca à *sujeição passiva tributária*, para uma boa visualização do tema, entendemos imperiosa exposição do tratamento legal conferido pelo Código Tributário Nacional (arts. 121 e ss.) e a classificação doutrinária (com suas divergências) nas definições das figuras da sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta, frente aos sujeitos *contribuinte, substituto e responsável*, de modo a propiciar a alocação, dentro desses critérios, do responsável previsto pelo art. 135, III, do CTN e viabilizar, de outra banda, a aferição de todas as nuances que a interpretação do mencionado comando normativo faz resultar.

Essa interpretação (do art. 135, III, do CTN, repise-se), ponto central de nosso trabalho, se inicia com a questão das definições da *natureza da responsabilidade* ali inserta (se solidária, subsidiária ou pessoal e exclusiva) e da *natureza do sujeito* ali previsto (mais especificamente sobre saber qual(is) o(s) fator(es) determinante(s) para que as figuras do *diretor, gerente ou representante* sejam alçadas a de terceiro responsável e se tais figuras

poderiam ser tomadas como equivalentes à figura do *sócio* ou *sócio-gerente* das sociedades limitadas).

Continua com três outros relevantes aspectos: análise acerca das obrigações tributárias que podem, efetivamente, ser imputadas ao terceiro (ante a expressão do texto “obrigações tributárias resultantes de”) e análise acerca natureza dos “atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”, encerrando com a finalidade do dispositivo legal.

Nessa oportunidade, ainda serão objeto de estudo os enunciados das súmulas 430 e 435 do C. Superior Tribunal de Justiça e a Portaria nº 180/2010 da PGFN, frente à interpretação conferida ao art. 135, III, do CTN, em cotejo com os posicionamentos do Fisco e do Judiciário.

Após, justamente pela fixação das premissas que serão demonstradas, mostra-se viável a exposição do que entendemos por regra-matriz da responsabilidade tributária, prevista pelo citado dispositivo, que permite, por assim dizer, visualização exata da interpretação conferida ao art. 135, III, do CTN, vez que traz, por meio da secção da hipótese de incidência em todos os seus aspectos (material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo), uma clara e segura aplicação desse comando normativo, na forma como entendemos legítima.

E, finalmente, cumpre-nos detalhar o modo de aplicação, verificado concretamente, do art. 135, III, do CTN pelas autoridades fiscais e judiciais, adentrando-se, nesse aspecto, nos meios de que o terceiro responsável pode valer-se para sua defesa, consistentes tanto no processo administrativo, como na exceção de pré-executividade e nos embargos à execução fiscal.

## CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÕES TEÓRICAS NECESSÁRIAS

A fim de bem delinear as diversas questões que se relacionam com o tema da responsabilidade tributária de terceiro, prevista pelo art. 135, III, do Código Tributário Nacional, foco de nosso estudo, necessária uma incursão, ainda que sem a pretensão de esgotamento do assunto, sobre alguns importantes aspectos, oriundos de demais ramos do Direito (que não o tributário – sem olvidar, obviamente, cuidar-se de distinção puramente didática), de modo a viabilizar uma melhor compreensão de todas as assertivas e conclusões que serão realizadas, nos capítulos subsequentes.

Assim é que se apresentam o *direito societário*, no que tange à classificação das sociedades (sobre serem de capital ou de pessoas, sobre a natureza da responsabilidade, se ilimitada, limitada ou mista), à *teoria da desconsideração da personalidade jurídica* (presente, para o que põe relevante em nosso contexto, no art. 50 do Código Civil) e, por fim, ao *devido processo legal*, em seus aspectos formal e material (aqui, especificamente, por guardar estreita relação com o procedimento adotado pelos órgãos fazendários quando da prévia inclusão dos sócios na Certidão de Dívida Ativa, bem como na hipótese de redirecionamento do feito no curso do processo de execução).

### 1.1. O direito societário

Considerando o enfoque que pretendemos com o presente trabalho (no que diz com as diversas problemáticas que surgem da análise do art. 135, III, CTN) e frente ao que dispõe o dispositivo legal em questão, faz-se necessária uma breve ilação no direito societário – mais especificamente sobre os tipos de sociedade e a responsabilidade dos sócios a elas atinentes, por cuidar de aspecto que guarda, como veremos, relevância com a interpretação que se pretende conferir a esse mesmo comando normativo.

#### 1.1.1. A classificação das sociedades

Inicialmente, partimos da classificação que, na esfera do direito privado (não adentrando, portanto, na classificação relativa às pessoas jurídicas de direito público, por não guardarem interesse com o que pretendemos averiguar), traz a distinção entre sociedade simples e sociedade empresária.

Ressalte-se, inicialmente, que a referida denominação somente teve lugar com o Código Civil de 2002, que passou a adotar a *teoria da empresa*, centrada na figura do empresário, na atividade empresarial e em como essa atividade é desenvolvida, abandonando, por assim dizer, a consideração do objeto da atividade (teoria dos atos de comércio), que acabava por distinguir as sociedades em civis e comerciais.

Consoante Fabio Ulhoa Coelho<sup>1</sup>, a distinção em sociedade *simples* e *empresária* se caracteriza pelo modo de exploração do seu objeto, no sentido de que, não havendo empresarialidade (pela ausência dos seus elementos característicos, extraídos do conceito de empresário traçado pelo art. 966<sup>2</sup> do Código Civil, consistentes em profissionalismo, atividade econômica organizada e produção ou circulação de bens ou serviços), fala-se em *sociedade simples* (à exceção das sociedades por ações, que serão sempre empresárias, e as cooperativas, que serão sempre simples, independentemente do objeto que possuam, a rigor do que dispõe o parágrafo único do art. 982<sup>3</sup> do Código Civil).

Como exemplo, podemos citar a sociedade constituída entre profissionais do mesmo ramo, como a de médicos ou engenheiros, cujo contrato social é inscrito no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. A *contrario sensu*, havendo a presença de tais elementos, estaremos diante de uma *sociedade empresária*.

Conforme lecionado por Arnold Wald<sup>4</sup>, “como se vê, o critério adotado pelo Código Civil brasileiro para distinguir a sociedade empresária da simples está centrado na forma, organizada empresarialmente ou não, pela qual a sociedade exerce atividade econômica visando à produção ou à circulação de bens e serviços”. Nesse sentido também apregoa Amador Paes de Almeida<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresarial*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 139.

<sup>2</sup> “Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

<sup>3</sup> “Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e simples as demais. Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e simples, a cooperativa”.

<sup>4</sup> WALD, Arnold. *Direito Civil. Direito de Empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 58.

<sup>5</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 39.

Interessam-nos, em especial, as sociedades empresárias, visto serem o sujeito na quase totalidade das relações jurídicas que ora apreciamos, concernentes às obrigações tributárias pertencentes, a princípio, às pessoas jurídicas, frente a possibilidade de redirecionamento de tais obrigações para os seus sócios.

Elas, as sociedades empresárias, podem ser classificadas sob vários critérios, mas aqui nos ateremos àqueles, segundo ainda Fabio Ulhoa Coelho, que dizem respeito às *condições de alienação da participação societária* e à *responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais*, visto serem os que guardam relação com o objeto deste estudo.

#### 1.1.1.1 A sociedade de pessoas e a sociedade de capital

Sob o critério das *condições de alienação da participação societária* podemos classificar as sociedades empresárias em *sociedade de pessoas* e *sociedade de capital*. A possibilidade de livre alienação (ou não) da participação societária guarda relação direta com a pessoalidade da eleição daqueles que irão compor o quadro societário de uma determinada empresa. Noutras palavras, na *sociedade de pessoas*, a definição de quem poderá ser sócio implica a consideração de aspectos subjetivos daquele sujeito, submetendo-se o ingresso dessa pessoa à aprovação dos demais sócios (direito de veto); já na *sociedade de capital*, o ingresso é livre, destacado de qualquer pessoalidade. Como exemplo do primeiro tipo, temos as sociedades em nome coletivo, comandita simples e a em conta de participação; do segundo, sociedades anônimas, comandita por ações.

Conforme definição de Fran Martins<sup>6</sup>:

Sociedades de pessoas são aquelas em que a pessoa do sócio tem papel preponderante, não apenas na constituição como durante a vida da pessoa jurídica.  
[...]

Sociedades de capitais são as em que a pessoa do sócio não é levada em consideração para seu funcionamento, não sofrendo, assim, nenhuma alteração a pessoa jurídica com a mudança ou incapacidade dos sócios.

Ou, ainda, segundo Fabio Ulhoa Coelho<sup>7</sup>, “as sociedades de pessoas são aquelas em que a realização do objeto social depende mais dos atributos individuais dos sócios do que

<sup>6</sup> MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 35ª São Paulo: Forense, 2012, p. 171.

da contribuição material que eles dão. As de capital são as sociedades em que essa contribuição material é mais importante que as características subjetivas dos sócios”.

Questão de interesse que surge neste momento (como a seguir demonstraremos) é saber se a *sociedade limitada* (que aparece como sujeito da quase totalidade dos casos em que se discute o redirecionamento, por ser o tipo societário mais presente na atividade empresarial) é uma sociedade de pessoas ou de capital.

Com a pretensão de bem delinear a natureza híbrida desse tipo societário, Amador Paes de Almeida<sup>8</sup> assevera que a sociedade limitada “constitui-se *intuitu personae*, por simples contrato social, tal como as sociedades de pessoas; seus sócios têm, todos, responsabilidade limitada, o que é um traço marcante das sociedades de capital. E, numa demonstração eloquente de sua natureza híbrida, tanto podem adotar nome empresarial, firma ou razão social, destinada aos empresários individuais e às sociedades de pessoas, como denominação própria das sociedades de capital”.

A doutrina pátria divide-se quanto a esse aspecto, convergindo, no entanto, sobre ser a sociedade limitada, na realidade, um tipo híbrido ou, como apregoa Arnold Wald<sup>9</sup>, que ela “estaria num meio-termo entre as sociedades de pessoas e a de capitais, dependendo das características do contrato social”. Para esse autor, no entanto, prevalece a posição segundo a qual a sociedade limitada se cuidaria de sociedade de pessoas.

Eduardo Botallo<sup>10</sup>, por sua vez, aduz não existirem critérios jurídicos seguros que viabilizem tal classificação (no que se refere à sociedade limitada), asseverando que essa definição deve ser realizada casuisticamente, a depender de uma averiguação de como se apresenta cada sociedade concretamente. Nesse mesmo sentido são as lições de Fabio Ulhoa Coelho<sup>11</sup>, quando apregoa que “são os sócios, e não a lei, que a definem. A negociação, traduzida no contrato social, elucida se a limitada será de pessoa ou de capital”.

---

<sup>7</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Volume 2: Direito de Empresa. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 43.

<sup>8</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 32.

<sup>9</sup> WALD, Arnold. *Direito Civil. Direito de Empresa*. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 373.

<sup>10</sup> BOTALLO, Eduardo. Responsabilidade dos Sócios Administradores de Empresas por Dívidas Fiscais – Compreensão e Limites. *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009, p. 575.

<sup>11</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Volume 2: Direito de Empresa. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 401.

Ou, como leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>12</sup> (quando faz referência a julgado que considera paradigmático sobre o tema<sup>13</sup>), no sentido de que não importa definir se a sociedade limitada é de pessoas ou de capital, mas saber se em uma sociedade desse tipo (limitada, repise-se), que tem seu capital integralizado, poderiam seus sócios ser responsabilizados pelas dívidas fiscais.

Essa é a linha com a qual partilhamos. De fato, não se afigura relevante a classificação sobre ser a sociedade limitada de pessoas ou de capital (até porque, frise-se, há entendimento doutrinário no sentido de, à exceção do caráter didático que ostenta, não apresentar eficácia referida distinção<sup>14</sup>, visto que a natureza de cada sociedade vai depender, a princípio, de uma análise casuística), mas sim aferirmos, como dito, se em uma sociedade limitada, já com seu capital integralizado, seus sócios poderiam ser responsabilizados pelas dívidas tributárias (e em que condições).

Nesses termos, temos que, pela interpretação conjugada dos dispositivos e conceitos de Direito Privado, com os efeitos tributários que lhe possam ser atribuídos, verificamos que somente teremos hipótese de responsabilidade ilimitada quando nos depararmos com *sociedade de pessoas*. Dessa forma, por consectário lógico, ao tratarmos de sociedades com responsabilidade *limitada*, teremos de ter o cuidado de, ao analisar o caso concreto, identificar se há, efetivamente, configuração de alguma hipótese autorizadora de afastamento dessa responsabilidade limitada, de modo a trazer à baila, então, a responsabilidade dos sócios.

Conclui-se, diante do explanado, que somente nas sociedades em que exista a responsabilidade ilimitada é que seus sócios poderão ser pessoalmente responsabilizados, não figurando aí, portanto, ao menos diante das premissas até então estabelecidas, as sociedades limitadas, objeto de nosso interesse (deixamos aqui registrado que esse tema será mais detidamente analisado, quando cuidarmos da natureza da responsabilidade e do sujeito previstos pelo art.135, III, do CTN, em capítulo subsequente).

#### **1.1.1.2. A sociedade de responsabilidade ilimitada, limitada e mista**

---

<sup>12</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade dos Sócios e Administradores. *Revista de Direito Tributário*. v. 87, 2003, p. 305-313.

<sup>13</sup> STF, RE nº 91.096-4/MG, Rel. Min. Cunha Peixoto. RT 513, janeiro de 1980.

<sup>14</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Responsabilidade dos Sócios por Dívidas Fiscais nas Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada. *Revista do Advogado*, v. 57, janeiro/2000, p. 39.

Segundo o critério *da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais*, podemos classificar as sociedades (conforme ainda nos é dado por Fabio Ulhoa Coelho<sup>15</sup>) em *sociedade ilimitada, sociedade mista e sociedade limitada*.

Na *sociedade ilimitada*, todos os sócios respondem ilimitadamente pelas obrigações sociais, sendo dessa espécie a sociedade em nome coletivo.

Na *sociedade mista*, em que alguns sócios possuem responsabilidade ilimitada, enquanto outros possuem a responsabilidade limitada, inserem-se as sociedades em comandita simples (cujo sócio comanditado tem responsabilidade ilimitada e o comanditário limitada) e a sociedade em comandita por ações (em que os sócios diretores têm responsabilidade ilimitada e os demais acionistas limitada).

Por fim, na *sociedade limitada*, todos os sócios respondem de forma limitada pelas obrigações sociais, sendo assim inseridas a sociedade limitada e a sociedade anônima.

Vale dizer, aqui, que a limitação dessa responsabilidade diz, a princípio, com a importância comprometida para a formação do capital social, sendo essa a obrigação principal do sócio, à luz do direito societário<sup>16</sup>. Não obstante, o que particularmente nos importa é a delimitação dessa responsabilidade quanto às obrigações tributárias da sociedade, ante, repise-se, o redirecionamento dessas obrigações à pessoa do sócio, com a consubstanciação da figura da *desconsideração da personalidade jurídica*, que a seguir cuidaremos.

Antes disso, porém, cumpre a pontuação da conexão desses conceitos e premissas (afetos, como dito, ao direito societário) ao objeto de nossa apreciação, qual seja, o art. 135, III, do CTN.

Com efeito, se partirmos da literal interpretação do texto, assim encontramos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – os mandatários, prepostos e empregados; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A redação do dispositivo nos remete ao art. 134, que, por sua vez, assim prevê:

<sup>15</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Volume 2: Direito de Empresa. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 50.

<sup>16</sup> “Art. 1.052 do Código Civil. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.”

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Como se denota, o art. 135 traz a previsão de responsabilização pessoal de terceiros, sendo que no inciso III elenca como tais os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Cabe uma primeira observação: não há qualquer menção quanto à figura do sócio ou sócio-gerente (então, estes poderiam ser tomados como equivalentes aos sujeitos já apontados pelo inciso III?).

De outro norte, quando atentamos para as pessoas elencadas no art. 134 (ante a remissão realizada pelo inciso I do art. 135), nos deparamos (entre outros sujeitos que, pelo objeto do trabalho, não nos interessam) com a disposição constante do inciso VII, que prevê como terceiros “os sócios, no caso de liquidação de pessoas”. Cabe, agora, uma segunda observação: nesse caso, muito embora encontremos a expressa menção à figura do sócio, ela se restringe, consoante a literalidade da norma, às sociedades de pessoas (então, essa norma poderia se aplicar às sociedades limitadas?).

Tais observações se mostram pertinentes, porque trazem, em seu bojo, relevante debate na seara da responsabilidade de que trataremos: há, de fato, disposição legal que determine a responsabilização do sócio nas sociedades limitadas? Essa problemática foi apreciada por Renato Lopes Becho<sup>17</sup> e será oportunamente desenvolvida.

### **1.1.2. A desconsideração da personalidade jurídica**

A figura da desconsideração da personalidade jurídica, denominada *Disregard of Legal Entity*, define-se como a não consideração, em determinadas hipóteses, da autonomia de

---

<sup>17</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 182, novembro 2010.

personalidade atribuída a uma pessoa jurídica (sociedade) de modo a viabilizar o alcance do patrimônio dos sócios, para fins de cumprimento de obrigações sociais.

Rolf Serick, conforme lições de Fábio Ulhoa Coelho<sup>18</sup>, foi seu principal sistematizador, buscando definir, a partir da jurisprudência norte-americana, os critérios gerais que autorizariam o afastamento da autonomia das pessoas jurídicas. Formulou, assim, quatro princípios, a seguir transcritos, em síntese: (i) o juiz, diante do abuso da forma da pessoa jurídica, pode, para impedir a realização do ilícito, desconsiderar o princípio da separação entre sócio e pessoa jurídica; (ii) não é possível desconsiderar a autonomia subjetiva da pessoa jurídica apenas porque o objetivo da norma ou a causa de um negócio não foram atendidos; (iii) aplicam-se às pessoas jurídicas as normas sobre capacidade ou valor humano, se não houver contradição entre os objetivos dessas e a função daquela e (iv) se as partes de um negócio jurídico não podem ser consideradas um único sujeito apenas em razão da forma da pessoa jurídica, cabe desconsiderá-la para aplicação de norma cujo pressuposto seja diferenciação real entre aquelas partes.

No Brasil, a teoria foi difundida doutrinariamente a partir de Rubens Requião<sup>19</sup>, no final da década de 60, que sustentou a necessidade de sua aplicação independentemente de expressa previsão legal, justamente em razão de sua finalidade, qual seja, a de evitar a prática de atos fraudulentos.

Nesse aspecto, cumpre ressaltarmos característica relevante que se faz presente quando do surgimento de determinada pessoa jurídica, qual seja, ser essa mesma pessoa jurídica detentora de personalidade jurídica própria, absolutamente distinta da de seus sócios. Essa característica, aliás, não encontra expressa previsão legal, decorrendo, outrossim, da interpretação conjugada dos artigos 45 e 985 do Código Civil<sup>20</sup>.

Tal situação, por conseguinte, gera determinadas consequências, como, que é a que nos interessa, a existência de patrimônio próprio dessa pessoa jurídica, distinto do

---

<sup>18</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. As Teorias da Desconsideração. *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 261.

<sup>19</sup> REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica. *Revista dos Tribunais*, v. 410, dezembro de 1969.

<sup>20</sup> “Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.”

“Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1150).”

patrimônio de seus sócios, consoante lecionado já de há muito por Rubens Requião<sup>21</sup>, quando afirmou que “uma das mais decisivas consequências da concessão de personalidade jurídica, outorgada pela lei, todos o sabemos, é a autonomia patrimonial, tornando a responsabilidade dos sócios estranha à responsabilidade social”. Assim também apregoado por Fran Martins<sup>22</sup>.

Necessário pontuar, também como salientado por Fábio Ulhoa Coelho<sup>23</sup>, que, pela própria origem do instituto, a *disregard doctrine* “não é uma doutrina *contra* a separação subjetiva entre a sociedade empresária e seus sócios. Muito ao contrário, ela visa a preservar o instituto, em seus contornos fundamentais, diante da possibilidade de o desvirtuamento vir a comprometê-lo”.

De outro norte, não obstante a distinção de personalidade e patrimônio, tem-se que ela – personalidade jurídica – pode ser afastada, como pontuado, a depender da consubstanciação de determinadas situações, ocasionando a então denominada *desconsideração da personalidade jurídica*.

A previsão legal do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, em nosso ordenamento, encontra-se no Código Civil de 2002, art. 50, a seguir transcrito:

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.

Conforme se extrai da redação do comando normativo, a *desconsideração da personalidade jurídica* pode ocorrer por *abuso da personalidade jurídica*, em duas situações – por *desvio de finalidade* (caracterizado pela utilização da pessoa jurídica com o intuito de obter vantagens indevidas) ou pela *confusão patrimonial* (que se traduz na utilização, pelo sócio, do patrimônio da sociedade para arcar com obrigações particulares, contrariando o princípio da autonomia patrimonial), conforme preconizado por Arnold Wald<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica. *Revista dos Tribunais*, v. 410, dezembro de 1969, p. 15.

<sup>22</sup> MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 35ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 165.

<sup>23</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. As Teorias da Desconsideração. *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 263.

<sup>24</sup> WALD, Arnold. *Direito Civil. Direito de Empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 96.

Temos, dessa forma, que, afastado o princípio da autonomia patrimonial, haverá, nas lições de Fabio Ulhoa Coelho<sup>25</sup>, “a responsabilização direta, pessoal e ilimitada, do sócio, por obrigação que, originariamente, cabia à sociedade”. Insta consignar, nesse aspecto, que a pessoa jurídica que tem sua personalidade desconsiderada não é atingida em sua constituição; vale dizer, ela continua válida para todos os demais fins e negócios jurídicos realizados, havendo apenas o afastamento da regra de separação patrimonial (caso contrário, estaríamos diante de hipótese de extinção da personalidade jurídica<sup>26</sup>).

Consoante Maria Rita Ferragut<sup>27</sup>:

Não implica afronta ao princípio da autonomia patrimonial da sociedade, e nem anulação ou extinção definitiva da personalidade jurídica, já que seus efeitos atingem apenas o ato abusivo.

Assim, preserva-se a personalidade em detrimento do sócio ou acionista que praticou o ato. A pessoa jurídica permanecerá existindo, com todas as suas prerrogativas legais e responsabilidades pelos demais atos, que não o abusivo.

Outro aspecto que deve ser trazido à evidência é o fato de que a efetiva adoção da desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer não apenas pela *via judicial* (consoante expressa dicção do art. 50 do Código Civil, que determina que caberá ao juiz decidir, a partir do requerimento da parte ou do Ministério Público, se os efeitos de determinadas obrigações possam alcançar os bens particulares dos sócios e administradores da pessoa jurídica).

Partindo para a esfera tributária, encontramos a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica no art. 135, III, CTN, que dispõe que serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>25</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial. Direito de Empresa*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 156.

<sup>26</sup> Conforme aduzido por Rubens Requião (Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica, *Revista dos Tribunais*, v. 410, dezembro de 1969, p. 14), “a ‘disregard doctrine’ não visa a anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem. É caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo todavia a mesma incólume para seus outros fins legítimos”.

<sup>27</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 22.

Cuidando-se, como é o caso em apreço, de responsabilidade tributária, a desconsideração da personalidade jurídica também poderá operar-se pela *via administrativa*, na hipótese em que, verificando o órgão fazendário a existência de indícios de atos praticados com excessos de poderes ou infração à lei dos quais resultem obrigações tributárias, pelos sujeitos indicados no art. 135 do CTN, deverá instaurar o correspondente processo administrativo (de constituição de tais créditos), no bojo do qual, assegurados o contraditório e a ampla defesa, deverá ser apurada eventual responsabilidade do terceiro, gerando, caso configurada essa responsabilidade, a desconsideração da personalidade jurídica (restrita a tais obrigações) e o consequente direcionamento da cobrança desses específicos créditos tributários da pessoa jurídica para o terceiro, na qualidade de responsável<sup>28</sup>.

No mais, vemos que haverá *responsabilidade pessoal* de determinados sujeitos pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

E aqui adentramos em campo polêmico, que diz tanto com a interpretação que deve ser conferida ao texto da lei (quando dispõe tratar-se de “obrigações tributárias *resultantes* dos atos praticados”), quanto com a natureza dos atos que possam gerar a responsabilização pessoal (noutras palavras, qual seria a lei infringida hábil a ensejar a responsabilização); ainda, se seria correto supor que a dissolução irregular da empresa, por não ter havido seu encerramento formal, se apresenta como situação lídima a autorizar a desconsideração da personalidade jurídica (dentre outros aspectos, como sinalizado linhas atrás, e em demais pontos que serão adiante demonstrados).

Por ora, nos limitaremos a expor, como fizemos, os conceitos nucleares do instituto e as respectivas previsões legais, para, assim fixados, podermos aferir qual o seu alcance, sua natureza e demais reflexos no direito tributário.

## **1.2. O devido processo legal e a necessidade de observância na esfera administrativa**

---

<sup>28</sup> Nesse sentido, Renato Lopes Becho (*Responsabilidade de Terceiro e Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2012, 16º v., p. 310), quando assevera que, “se a pessoa jurídica foi utilizada para a prática de ato efetivamente pelo sócio ou pelo administrador, o Fisco lança o tributo ou revê aquele feito, mas agora em nome da pessoa física. Sem precisar pedir ao Poder Judiciário, como ocorre no Código Civil, se o lesado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial for o Fisco, seu representante simplesmente desconsiderará a personalidade jurídica e constituirá o crédito tributário sem se ater aos vícios do negócio jurídico (dolo, fraude ou simulação)”.

A fim de bem situarmos a natureza e o alcance do *devido processo legal*, iniciaremos com breve introdução acerca das origens históricas do instituto e, para tanto, nos utilizaremos das lições proferidas por Antonio Roberto Sampaio Dória<sup>29</sup>.

O devido processo legal tem origem no direito inglês, mais especificamente com a Magna Carta, outorgada em 1215 pelo Rei João Sem Terra, fruto das pressões que lhe foram impostas pela nobreza, frente ao arbítrio real, firmando, nesses primórdios, os princípios básicos de estruturação política e jurídica da nação inglesa, cuja função era, fundamentalmente, limitar apenas a ação real, mas não o Parlamento, muito menos garantindo direitos individuais do cidadão.

Entre as garantias outorgadas pela Magna Carta (dirigidas, saliente-se, ao baronato) destaca-se a inviolabilidade dos direitos relativos à vida, liberdade, propriedade, cuja supressão só poderia efetivar-se por meio da “lei da terra” (*law of the land* – expressão esta que perdurou por vários reinados, para então, em 1354, por uma lei do Parlamento e por motivos ignorados, ser substituída por *due process of law*).

Eduardo Arruda Alvim<sup>30</sup>, na oportunidade que reforça a assertiva de que a Magna Carta dá origem à cláusula do devido processo legal, traz o texto que dá suporte ao instituto, nos seguintes termos:

“Nenhum homem livre poderá ser detido ou preso, nem que se lhe retirem bens, nem declarado fora da lei, nem prejudicado por qualquer outra forma, nem se procederá e nem se ordenará que se proceda contra ele, senão em virtude de um processo legal e em conforme com a lei do País” (lei do País significa, no caso, *law of the land*, vale dizer, é expressão mais ou menos equivalente a direito material) – (texto da Magna Carta, do Rei João-sem-Terra, 1215 [refere-se nessa época a *law of the land* e não há referência, ainda, à expressão *due process of law*], tendo significado, na época, a limitação ao poder absoluto a favor dos súditos).

Assim, tem-se que, originariamente, o devido processo legal possuía traços nitidamente processuais, consistindo na simples exigência de processo judicial correspondente à natureza do caso *sub judice*, ou seja, na existência de um processo ordenado. Posteriormente, com o desenvolvimento dos institutos processuais, no período que vai do século XIV ao século XVII, introduzem-se, nesse conceito, os requisitos da prévia citação

<sup>29</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 9-36.

<sup>30</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. Devido Processo Legal Judicial – Enfoque Tributário do Princípio. *Revista dos Tribunais*. Edições Especiais. 2011, vol. VII, p. 812.

para a demanda e da oportunidade de defesa. Por fim, durante o século XVII, acresce-se, ainda, um último aspecto ao instituto, por meio da *Petition of Rights*, de 1628, que consistia na garantia de que ninguém poderia ser preso sem a evidência de uma justa causa.

Será com base nesse panorama histórico que teremos a fixação do devido processo legal no direito americano, diante da colonização inglesa naquele território instaurada já no início do século XVII, com a primeira menção expressa por meio da “Declaração de Liberdades” da colônia situada na baía de Massachusetts.

Contudo, será somente com as inúmeras declarações de direitos elaboradas, posteriormente, pelas colônias, durante as lutas de independência, que se mostra possível extrair o conceito revolucionário do instituto. Tal processo inicia-se com a declaração da Virgínia, que, no entanto, limitava-se apenas às questões criminais; as declarações de Nova York, Pensilvânia, Massachussets e Maryland, por sua vez, estendem a proteção aos direitos patrimoniais.

Já a Declaração de Independência dos Estados Unidos não traz previsão da norma, e será apenas com a Convenção da Filadélfia, em 1787, com a consolidação da Federação e a Constituição dos EUA, que se faz sentir a necessidade de proteção aos direitos individuais, frente à interferência da União recém organizada. Assim é que se promulgaram as emendas, em 1791, com especial atenção à Emenda V, que trouxe expressa previsão da observância ao devido processo legal (saliente-se, contudo, que até esse momento ainda permanecia a natureza eminentemente processual do devido processo legal) e a Emenda XIV, que traz a noção não apenas de devido processo legal, mas da igual proteção da lei (*equal protection of law*).

Somente com o término da Guerra Civil, quando ressurgem, mais uma vez, as necessidades de novas limitações constitucionais à autonomia dos Estados, é que o conteúdo material do devido processo legal aflora (meados do século XIX), erigido com base na fixação da competência do Poder Judiciário na apreciação da incompatibilidade do exercício do poder legislativo com o texto fundamental, ante a consagração da supremacia da Constituição sobre a legislação ordinária. Conforme apontado por Eduardo Arruda Alvim<sup>31</sup>, “a cláusula *due process of law* constitui-se no principal canal de controle dos atos do Legislativo, pelo Judiciário, fixando-se como a mais importante do sistema constitucional americano”,

---

<sup>31</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. Devido Processo Legal Judicial – Enfoque Tributário do Princípio. *Revista dos Tribunais*. Edições Especiais. 2011, vol. VII, p. 815.

partindo-se, então, para a concepção não apenas para *igualdade perante a lei*, mas também *igualdade na lei* (aspecto material do instituto).

Nesses termos, e sob o panorama que se desenvolveu após os dois conflitos mundiais, os rumos que deveriam ser definidos pela política capitalista e o significativo aumento das funções sociais do Estado, afigura-se possível extrair, conforme o autor<sup>32</sup>, os princípios defendidos pelo conteúdo material do devido processo legal na seara tributária: “inexistência do direito do contribuinte à contraprestação direta pela cobrança de impostos e, contrariamente, o reconhecimento desse direito no caso de taxas e contribuições de melhoria; necessidade de destinação pública de receita tributária; limitação da competência tributária do Estado aos atos, fatos, negócios ou pessoas vinculados a seu território; igualdade perante os tributos; vedação de tributos confiscatórios; respeito à capacidade contributiva objetiva do sujeito passivo tributário”.

Realizada essa breve introdução histórica, acerca das origens do instituto, impende sejam delineados, de forma mais concreta, quais seriam os já apontados *aspectos processual e material do devido processo legal* para, após, nos atermos, mais detidamente, à sua observância na esfera administrativa.

De plano, merecem destaque, mais uma vez, as lições proferidas por Eduardo Arruda Alvim<sup>33</sup>, quando, apreciando cada termo da expressão em estudo, define “devido” como a adequação da conduta administrativa, tal como exigida pela Constituição, e “legal” como desdobramento do princípio da legalidade expresso no art. 5º, II, da CF<sup>34</sup>. Sobre a importância desse princípio frente ao objeto de que ora cuidamos, oportunas são as lições de Lucia Valle Figueiredo<sup>35</sup>:

O princípio da igualdade, averbamos, coloca-se como vetor fundamental no texto Constitucional.

A generalidade da norma jurídica deve conduzir à igualdade perante a lei, porém também a *equal protection of law*, tal seja, igualdade na lei.

O princípio da igualdade é a mola propulsora do Estado de Direito; sem seu cumprimento o exercício da função administrativa seria realmente sem sentido. Não se concebe possa estar a função administrativa debaixo da lei e sem respeitar o princípio da igualdade.

<sup>32</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 9-36.

<sup>33</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. Devido Processo Legal Judicial – Enfoque Tributário do Princípio. *Revista dos Tribunais*. Edições Especiais. 2011, col. VII, p. 820.

<sup>34</sup> Art. 5º, II, CF – “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

<sup>35</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. *O devido processo legal e as decisões administrativas*. Direito Público – Estudos, 2007 (estudo produzido em 1996), p. 153-154.

Em consequência, o princípio da igualdade deve nortear, de ponta a ponta, toda atividade da Administração e os provimentos por esta emanados.

Conclui a referida autora asseverando que “só será devido processo legal quando a lei respeitar a igualdade dentro de seu próprio bojo, quando a lei somente contiver discriminações que guardem razões de pertinência lógica com as situações discriminadas”.

Odete Medauar<sup>36</sup> traz, por sua vez, os dois aspectos em que deve ser observado:

No concernente aos sujeitos, o devido processo legal significa o conjunto de garantias que lhe são propiciadas para a tutela de posições jurídicas ante a Administração Pública. Sob o ângulo do poder público, consiste na obrigatoriedade de atuar mediante processo em determinadas situações.

Fixadas tais premissas, temos que *devido processo legal processual* pode ser definido como aquele referente ao modo como o procedimento previsto para determinado ato deve ser levado a efeito; refere-se à observância do processo legal unicamente sob o ponto de vista procedimental, sem ater-se à substância do ato, do procedimento ou do processo. Conforme Fredie Didier Jr.<sup>37</sup>, é, basicamente, o direito a ser processado e de processar de acordo com as normas previamente estabelecidas para tanto.

O *devido processo legal substantivo*, por sua vez, refere-se ao conteúdo material do processo, vale dizer, liga-se à ideia de observância de diversos princípios, garantias e direitos fundamentais do cidadão frente à própria lei que pretende seja aplicada. Guarda estrita relação com o princípio da proporcionalidade, vez que, tratando-se de *igualdade na lei*, como já nos referimos, essa lei deve observar (aqui, portanto, sob a ótica do legislador), em tudo e por tudo, todos os demais princípios e garantias previstos no ordenamento jurídico pátrio, garantindo-se, com isso, a efetivação do prefalado devido processo legal, em sua ótica material.

Nessa linha é a decisão da Suprema Corte, da lavra do Min. Celso de Mello, publicada no *Informativo de Jurisprudência* nº 381<sup>38</sup>:

---

<sup>36</sup> MEDUAR, Odete. As Garantias do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Administrativo Tributário. *Repertório IOB Jurisprudência* n. 12/94, p. 238.

<sup>37</sup> DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 7ª ed. Bahia: Jus Podium, 2007, p. 37.

<sup>38</sup> RTJ 176/578-580, STF, Pleno, RE nº 374.981. DJ 28/03/2005

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “*substantive due process of law*” (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 60/140-141 - RTJ 178/22-24, v.g.): “O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do *substantive due process of law* – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.”

Vale ainda a transcrição do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal, na liminar concedida na ADIN nº 1.511, que bem traduz os conceitos ora ventilados:

*Due process of law*, com conteúdo substantivo – *substantive due process* – constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexos com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, *due process of law*, com caráter processual – *procedural due process* – garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa.

Passemos agora à análise do devido processo legal na seara tributária, mais especificamente no que tange ao *processo administrativo*, visto ser nesse campo que se concentram os maiores debates, atualmente. Com efeito, o alcance e a aplicação do que se denomina “devido processo legal” na esfera judicial de há muito se encontram sedimentados e definidos.

Saliente-se, de início, por oportuno, que, na realidade, não mudam os conceitos, as premissas, os valores e os princípios pertencentes quer ao processo administrativo quer ao

processo judicial. A ambos é (ou ao menos deveria ser) conferido o mesmo tratamento, mormente após a promulgação da Carta de 1988, cujos incisos LIV e LV do art. 5º da CF expressamente o elencaram entre os direitos e garantias individuais (LIV – “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” – e LV – “Aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, respectivamente).

Nada obstante, o que se constata, em verdade, é que ao processo administrativo muito pouco se atribuiu (e ainda se atribui) à sua importância, e à submissão, também dessa espécie processual, ao que se denomina *devido processo legal*. Vale dizer, nem sempre a ele foi conferido o mesmo regime legal, doutrinário e jurisprudencial, relegando-se-o, no mais das vezes, a um procedimento em que não seria exigível, ou imprescindível, a observância dos princípios e regras então aplicados para o processo judicial, talvez porque não dotado de atributos próprios da esfera judicial (tais como a definitividade da decisão, a natureza do órgão julgador, que, no processo judicial, exercem, por assim dizer, a função primordial para a qual foram designados, enquanto no administrativo, tal exercício se faz de forma anômala etc.).

Nesses termos é que os debates atuais concentram-se, fundamentalmente, em analisar se o processo administrativo, na forma como vem se desenvolvendo, tem se estribado no devido processo legal, aspecto esse que aqui veremos sob os ditames do direito tributário (restrito ao redirecionamento das obrigações tributárias para terceiro responsável, consoante art. 135, III, do CTN).

Sobre o tema, Eduardo Botallo<sup>39</sup> fez interessante exposição, proferida durante o XXIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em que, demonstrando, segundo seu entendimento, que a Constituição, por si só, já trouxe normatização suficiente à existência do processo administrativo (deixando pouco ou nenhum espaço à legislação ordinária), pretendeu, a um só tempo, salientar a pouca importância conferida ao processo administrativo pelo próprio Estado (frente aos interesses dos administrados) e defender, contrariamente a essa postura, sua significativa expressão, sob a égide dos mandamentos constitucionais em vigor.

---

<sup>39</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Processo Administrativo Tributário – Garantias do Contribuinte e Prerrogativas do Fisco. Avanços e Retrocessos. *Revista de Direito Tributário*, 2011, v. 111, p. 11-18.

Afirma o autor que essa tese (de que a Constituição Federal normatizou por completo o processo administrativo) pode ser demonstrada por meio de quatro princípios constitucionais: (i) *direito de petição*, que se traduz tanto no direito de dirigir-se ao órgão administrativo, como também o direito à produção de prova (pois se eu alego algo, tenho direito de provar), bem como o direito de recorrer, visto que, da decisão proferida pela primeira autoridade, posso dirigir-me à autoridade imediatamente superior, legitimando-se, portanto, o próprio direito ao contencioso administrativo; (ii) *controle da juridicidade*, traduzido pelo direito de verificar se o lançamento foi realizado de acordo com o ordenamento jurídico; (iii) *devido processo legal, contraditório e ampla defesa* (conforme art. 5º, inciso LV<sup>40</sup>), que, nesse específico aspecto, criou equivalência expressa entre os processos judicial e administrativo, do ponto de vista principiológico; e (iv) *princípio da proporcionalidade*, oportunidade em que defende a existência de julgadores independentes no contencioso administrativo, nomeados para cargos efetivos, para tais funções.

Já Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>41</sup>, tratando do devido processo legal administrativo tributário, e apoiado nas lições proferidas por James Marins<sup>42</sup>, afirma que

o *due process of law* biparte-se nos princípios do devido processo legal substancial (que abarca os postulados do direito material, como os princípios da legalidade, isonomia, não confisco, etc.) e do devido processo legal processual, que expressa as garantias elementares do processo administrativo fiscal a saber: direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal; direito à autoridade julgadora competente; direito ao contraditório; direito à cognição formal e material ampla; direito à produção de provas.

Na realidade, insta consignar, por relevante, que todas essas exposições doutrinárias, toda a importância de se impor o devido processo legal à esfera administrativa diz, essencialmente e antes de mais nada, com a própria constituição do crédito tributário.

Nesse aspecto, oportuno o apontamento elaborado por Renato Lopes Becho<sup>43</sup>, quando, em análise ao julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal, da lavra do Min. Joaquim Barbosa (AgRg no RE nº 608.426/PR, Segunda Turma, DJE de 21.10.2011), afirma

<sup>40</sup> ‘Art. 5º, inciso LV, CF – Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.’

<sup>41</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Processo na Constituição*, in *O Devido Processo Legal na Formação do Título Executivo da Fazenda Pública – A Falácia do Crédito Tributário Não-Contencioso*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 642.

<sup>42</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 168.

<sup>43</sup> BECHO, Renato Lopes. A Sujeição Passiva Tributária na Jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 201, junho 2012.

que a Suprema Corte reconheceu que “a constituição do crédito tributário é um procedimento administrativo sobre o qual repousam as garantias constitucionais que o devido processo legal alberga” – tal fato apresenta distinta importância, como veremos, ao cuidarmos da prévia inserção, pela Fazenda Pública, do terceiro na certidão de dívida ativa, ou seja, antes mesmo de qualquer procedimento apuratório da efetiva responsabilidade desse terceiro – na seara administrativa, portanto.

Confira-se o julgado em questão:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários, etc.).

[...]

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Tal conclusão (a de que a constituição do crédito tributário é um procedimento administrativo) irradia seus efeitos, outrossim, para a própria apuração da responsabilidade do terceiro, contra quem haverá o prefalado redirecionamento (conforme também será demonstrado), que, da mesma forma, deverá ater-se, no seu curso e na específica ótica do contribuinte, ao devido processo legal.

Extrai-se, portanto, sob a égide das considerações aqui ventiladas, que o devido processo legal, em sua dupla concepção, deve ser observado indistintamente, quer na esfera judicial, quer, frise-se, na esfera administrativa, garantindo, nesses termos, a estrita observância aos princípios constitucionais, tanto gerais quanto tributários. Efetivam-se, por consequência, e em última análise, os direitos e garantias do contribuinte, frente à atividade tributária do Estado, consubstanciando-se (o devido processo legal), por assim dizer, em aspecto fundamental do que atualmente se denomina *estatuto do contribuinte*<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Sobre o tema “Estatuto do Contribuinte”, oportunas são as palavras de Paulo de Barros Carvalho: “Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade” (Estatuto do contribuinte, direitos, garantias

Cuida-se, nesses termos, como afirmado por Fredie Didier Jr.<sup>45</sup>, de verdadeira *cláusula geral*, no sentido de que – aberta à experiência histórica que acaba por preenchê-la – engloba conteúdo principiológico dos mais diversos contextos axiológicos, que, em razão da enorme relevância de tal conteúdo, permite sejam constatados em seu bojo inúmeros outros princípios dele decorrentes, bem como permite a efetiva realização do direito material nele (processo) almejado.

Cumpra anotarmos, por fim, que a relevância desse item para o presente trabalho se fará sentir com a explanação concernente ao detalhamento da hipótese normativa traçada pelo art. 135, III, CTN, mais especificamente no que tange à forma como vem sendo realizado o redirecionamento do processo executivo pelos órgãos fazendários e judiciais, frente à necessidade de observância, nesse aspecto, do devido processo legal.

---

individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuintes, *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n.º 7-8, 1979).

<sup>45</sup> DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 7ª ed. Bahia: Jus Podium. 2007, p. 37.

## CAPÍTULO 2 – A SUJEIÇÃO PASSIVA

### 2.1. Introdução

Para cuidarmos, a partir de agora, da temática objeto deste trabalho, qual seja, a configuração da hipótese de responsabilidade de terceiro, prevista pelo art. 135, III, do CTN, ou, noutras palavras, o redirecionamento da obrigação tributária a sujeito diverso daquele que seria o contribuinte, mister sejam feitas algumas considerações acerca da sujeição passiva, em especial no que diz com a definição do sujeito passivo e o *status* desse sujeito frente ao ordenamento jurídico.

Para tanto, devemos fixar, de plano, que a figura do sujeito passivo aparece como elemento integrante do que chamamos *obrigação tributária*, obrigação esta que consiste na própria “relação jurídica, expressando o vínculo que une duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos”, consoante lições de Luciano Amaro<sup>46</sup> (não nos interessando demais acepções que possam ser atribuídas ao termo “obrigação”, que não a de *relação jurídica*, em atenção ao foco de nosso estudo).

Temos, assim, partindo para a esfera tributária, que é a relação que se instaura entre credor e devedor (sujeito ativo e sujeito passivo, respectivamente) que tenha por objeto uma prestação de natureza tributária.

Renato Lopes Becho<sup>47</sup> nos fornece o seguinte:

Ao especificarmos, na nossa definição, que o tributo é uma prestação, destacamos seu caráter obrigacional: o tributo é, pois, o objeto do vínculo jurídico. Toda obrigação possui três elementos: sujeito, objeto e vínculo jurídico. [...] No elemento subjetivo encontramos os pólos ativo e passivo da obrigação: o primeiro tem o direito de exigir do segundo a satisfação do vínculo. [...] O objeto é sempre uma prestação humana, um dar, um fazer ou um não fazer. [...] Quanto ao vínculo jurídico, seu fundamento é sempre a lei [...]

Nesse contexto, importa, então, direcionarmos nossa atenção, dentro do aspecto subjetivo da obrigação, à figura do sujeito passivo, merecendo transcrição algumas definições doutrinárias.

---

<sup>46</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 270.

<sup>47</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 65.

Iniciando por Geraldo Ataliba<sup>48</sup>, temos que

sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.

Já Regina Helena Costa<sup>49</sup>, com maior especificidade, define sujeito passivo, nos seguintes termos:

a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no pólo passivo da relação jurídica dessa natureza, em qualquer de suas modalidades, afirmando que, em sentido amplo, é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal, seja o pagamento do tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária, ou ainda, aquele a quem, na relação jurídica sancionatória, foi imposta a penalidade.

Podemos, sob a égide dessas premissas, apresentar o “sujeito passivo como aquele sujeito que concretiza, no mundo fenomênico o comando traçado pela lei (hipótese de incidência, como também falaremos), ficando compelida ao recolhimento do tributo”<sup>50</sup>.

De outro norte, afigura-se aspecto de relevância a ser destacado: a sujeição passiva é tema com *estatura constitucional ou infraconstitucional*? Dito em outras palavras, a Constituição é quem define o sujeito passivo ou tal aspecto pode ser tratado pela legislação infraconstitucional? A questão pode ser detectada a partir dos distintos posicionamentos doutrinários, como a seguir demonstraremos.

A doutrina que defende o *status* constitucional da sujeição passiva, com a qual nos identificamos, tem como representantes, entre outros, Geraldo Ataliba<sup>51</sup>, Roque Antonio Carrazza<sup>52</sup> e Renato Lopes Becho<sup>53</sup>. Para essa linha, a Constituição Federal traça limites à eleição do sujeito passivo, delineando aquele que pode ser o sujeito passivo possível, extraído da interpretação dos comandos traçados pelo texto constitucional.

<sup>48</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem, 2011, p. 86.

<sup>49</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 208.

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 159.

<sup>51</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem, 2011, p. 80.

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 161.

<sup>53</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

Há, outrossim, a doutrina apregoada por Paulo de Barros Carvalho<sup>54</sup>, Maria Rita Ferragut<sup>55</sup> e Luciano Amaro<sup>56</sup>, entre outros, segundo a qual a Carta Magna não indica o sujeito passivo, delegando essa tarefa para o legislador infraconstitucional.

Os dizeres de Paulo de Barros Carvalho<sup>57</sup> bem ilustram essa posição:

A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte alude a evento, deixando a cargo do legislador ordinário, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.

Contudo, como apontado por Renato Lopes Becho<sup>58</sup>, a questão parece ter se definido a favor da doutrina que defende a estatura constitucional do tema, conclusão extraída em razão do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 562.276/PR (rel. Min. Ellen Gracie) e 608.426/PR (rel. Min. Joaquim Barbosa), que cuidaram, embora sob prismas distintos, de questões afetas à responsabilidade tributária. De sujeição passiva, portanto.

Diante da apreciação desse assunto pelo Supremo Tribunal Federal (oportunidades em que tratou de “regra matriz de responsabilidade tributária” e “devido processo legal no redirecionamento das obrigações tributárias” – aspectos que ainda serão mais detidamente explanados), na qualidade de guardião da Constituição que ostenta, tem-se por estatuído o caráter constitucional da sujeição passiva.

Apresentados a definição de sujeito passivo e o seu caráter constitucional, partiremos, agora, para exposição do tratamento conferido pelo Código Tributário Nacional.

## 2.2. O tratamento legal definido pelo Código Tributário Nacional

O tema sujeição passiva tributária encontra-se regulamentado, no Código Tributário Nacional, pelo Livro Segundo (“Normas Gerais de Direito Tributário”), Título II

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 525.

<sup>55</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 30.

<sup>56</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 324.

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 525.

<sup>58</sup> BECHO, Renato Lopes. A Sujeição Passiva Tributária na Jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 201, junho 2012 .

(“Obrigação Tributária”), Capítulo IV (“Sujeito Passivo”), que, dividido em cinco Seções (“Disposições Gerais”, “Solidariedade”, “Capacidade Tributária”, “Domicílio Tributário” e “Responsabilidade Tributária”), permite sejam identificados os conceitos normativos traçados pelo legislador e as diversas figuras que se encaixam na definição do que vem a ser o sujeito passivo da obrigação tributária, de acordo com as dicções dos artigos 121 e seguintes do *Codex*.

Iniciando pelo art. 121, assim vemos:

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 tributária 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.

Extraímos do texto legal a existência de duas figuras que podem assumir o papel de sujeito passivo, o *contribuinte* e o *responsável*.

*Contribuinte* (ou *sujeito passivo direto*) seria o sujeito que efetivamente pratica a situação material descrita na hipótese normativa (“fato gerador”, conforme o termo utilizado pelo CTN), guardando, por isso, relação pessoal e direta com tal situação. Desde o nascimento da obrigação tributária ele já está apontado pela lei como o sujeito passivo daquela obrigação, bastando apenas que realize a situação fática constante do comando legal.

*Responsável* (ou *sujeito passivo indireto* – que se verifica quando há alteração subjetiva no polo passivo da obrigação), por sua vez, é o sujeito que, muito embora não realize a situação fática descrita no arquétipo legal, é onerado pelo encargo da obrigação tributária, por expressa disposição legal.

Interessante a observação realizada por Hugo de Brito Machado<sup>59</sup> quanto ao termo “responsabilidade” e às acepções em que é adotado pelo Direito Tributário:

No Direito Tributário, a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 178.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Aqui, contudo, ante a singeleza do texto legal, carente de maiores especificidades, necessárias algumas observações, a fim de que não sejam tomadas conclusões precipitadas.

*Primeiro*, verificamos que, em se tratando da figura do responsável, ele não é o realizador da situação fática descrita na norma como apta ao ensejo do nascimento da obrigação tributária, ele é assim um sujeito determinado pela lei – nesse aspecto, importante ressaltar que a condição de responsável não pode ser imposta a qualquer pessoa, a depender apenas da opção do legislador. Necessário que o sujeito alçado à condição de responsável detenha algum liame com a obrigação tributária a que foi vinculado, liame esse de natureza econômica ou jurídica<sup>60</sup>, de acordo com a política fiscal e/ou arrecadatória justificadora dessa opção do legislador.

No que tange à natureza dessa mencionada relação, oportunas são as palavras de Luciano Amaro<sup>61</sup>, quando diz que ela (relação pessoal e direta) estaria na pertinência lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o agente. Já quando não estiver presente relação dessa natureza entre o fato gerador e o sujeito passivo, mas algum vínculo existir entre ele e a situação que constitui o fato gerador, teremos a figura do responsável.

Assim, para esse autor, o critério de identificação do contribuinte como aquele que realiza o fato gerador não se mostra rigorosamente suficiente (a depender da situação concreta que se apresente), adotando, portanto, a averiguação consoante a natureza da relação instaurada entre fato gerador e sujeito passivo.

Regina Helena Costa<sup>62</sup>, por sua vez, assevera a existência de limites constitucionais no que tange ao trato da matéria de responsabilidade tributária, quais sejam: a exigência de lei complementar (cf. art. 146, III, b) e a razoabilidade, “a orientar o legislador

---

<sup>60</sup> Para nós, o *liame jurídico* seria a vinculação com o aspecto material (e por vezes também pessoal) da hipótese de incidência, ou, ainda, se caracterizaria pela própria juridicização de uma situação de cunho econômico – cunho econômico este relevante para todos os casos de substituição; o *liame econômico*, por sua vez, poderia ser definido como a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva do “substituído” aliado ao direito de regresso do substituto, com relação à repercussão do ônus tributário (direito este baseado na existência de mecanismos próprios do sistema jurídico tributário para fins de ressarcimento do substituto) – fazendo sobressair, aqui, a importância da observância do liame jurídico.

<sup>61</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 325.

<sup>62</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 215.

na escolha do terceiro que virá a responder pelo ônus tributário, uma vez que sempre há de estar vinculado indiretamente ao fato gerador (art. 5º, LIV)”.

*Segundo*, devemos observar que a redação do art. 121 não especificou (ou distinguiu) as modalidades em que se divide a figura do *responsável* – divisão esta que, adiantamos, consiste no sujeito passivo responsável “por transferência” e no sujeito passivo responsável “por substituição”, derivada de construção doutrinária.

Desta feita, partimos então para o art. 128 do CTN, que inaugura o capítulo relativo à responsabilidade tributária:

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.

Vemos que esse dispositivo, ao contrário do prefalado art. 121, traz uma noção do “limite” à eleição do sujeito passivo *responsável* adrede mencionado, ao mencionar que a terceira pessoa seja *vinculada* ao fato gerador da respectiva obrigação. Sobre a existência e importância desse “vínculo”, Ives Gandra Silva Martins<sup>63</sup> afirma que

A relação jurídica tributária que se estabelece na composição entre o pólo ativo e o pólo passivo, respectivamente, entre o Poder Público, representado pelo Fisco, e o contribuinte (vocábulo ora empregado na acepção genérica de sua expressão), tem como supedâneo de sua existência a obrigação tributária, cujo conteúdo é o vínculo que a lei determina nessa relação, ensejando, necessariamente, a aplicação de sua respectiva definição para, ao depois, analisar-se a mencionada relação de natureza jurídico-tributária, com direcionamento específico para a figura do sujeito passivo.  
[...]

Ademais, ao determinar que a responsabilidade do contribuinte será excluída, permite que identifiquemos a figura do *responsável por substituição (substituto)* – qual seja, aquele sujeito que, sem realizar o critério material da norma tributária, é alçado, desde logo (ou seja, desde o nascimento da obrigação tributária), à condição de sujeito passivo da obrigação correspondente. Anote-se que essa eleição se destina a atender, consoante nos

---

<sup>63</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 234-235.

ensina Leandro Paulsen<sup>64</sup>, “a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito”.

De se salientar, conforme apontado por Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>65</sup>, que o art. 128 do CTN traz a exigência do preenchimento de três requisitos condicionantes para a figura da substituição: que a responsabilidade decorra de lei (lei estrita), que seja expressa e que envolva pessoa ligada obrigatoriamente ao fato jurígeno do “substituído” (liame jurídico ou econômico).

Já da segunda parte do texto, extraímos a figura do *responsável por transferência* – qual seja, aquele sujeito que, muito embora não realize o critério material da norma tributária (aqui, à igualdade do que ocorre com o primeiro caso), é alçado – diante da ocorrência de um fato estranho à obrigação tributária em si ou ao próprio surgimento da obrigação tributária, no sentido de ser diverso da configuração da hipótese de incidência – à condição de sujeito passivo responsável. Diz-se, portanto, “por transferência”, porque a ocorrência desse fato – destacado da obrigação tributária, como dito – “transfere” à terceira pessoa a responsabilidade por aquela obrigação.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>66</sup> acrescenta as seguintes definições:

Cabe frisar que, nos casos de responsabilidade por transferência, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de substituição tributária a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário.

Ives Gandra da Silva Martins<sup>67</sup>, nesses termos, preceitua que “é evidente, ao falar ‘vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação’, pela amplitude da expressão, que admitiu os dois tipos de responsabilidade por relação, ou seja, a ‘transferente’ e a ‘substitutiva’”.

<sup>64</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 92.

<sup>65</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição Passiva Direta e Indireta – Substituição Tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 208.

<sup>66</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Forense: 2012, p. 597.

<sup>67</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011, Nova Série nº 17, p. 41.

Fixadas tais premissas, poderíamos então afirmar: como sujeito passivo de uma relação jurídica tributária temos (i) o *contribuinte* (sujeito passivo direto) e (ii) o *responsável* (em sentido amplo – sujeito passivo indireto), sendo que esse responsável pode ser (a) *responsável por substituição* (substituto) ou (b) *responsável por transferência* (responsável em sentido estrito).

Anote-se, por oportuno, que a classificação do “substituto” como espécie de sujeito passivo indireto não é unânime, existindo abalizada doutrina a defender ser espécie de sujeito passivo direto. Isso porque a ocorrência da substituição se dá em momento pré-jurídico, uma vez que ele já consta da norma jurídica tributária, na qualidade de sujeito passivo, quando do surgimento da respectiva obrigação tributária. Na realidade, a sua distinção para com o contribuinte propriamente dito residiria no fato de sua vinculação se dar de forma mediata, por não ser o titular da manifestação de riqueza tributada, conforme podemos extrair das lições de Alfredo Augusto Becker<sup>68</sup>.

Essa é também a posição de Zelmo Denari<sup>69</sup> (que considera que a sujeição passiva direta engloba a figura do contribuinte e do substituto, enquanto a sujeição passiva indireta o responsável e o sucessor, *inter vivos* ou *causa mortis*) e Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>70</sup> (que sugere chamar o substituto de “destinatário legal tributário” para diferenciá-lo do “contribuinte”, e considerar ambos “sujeitos passivos diretos”, afirmando que “contribuinte” é aquele que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio e “substituto” aquele que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio)

Definidas essas questões, e continuando a classificação da sujeição passiva, adentramos, agora, nas hipóteses de *responsabilidade por substituição*, que, previstas concretamente apenas na legislação esparsa (que não o CTN), podem ser de duas espécies: (i) *substituição tributária para trás* e (ii) *substituição tributária para frente*.

A *substituição tributária para trás* (ou regressiva) se dá posteriormente ao fato jurídico tributário, na hipótese em que o legislador (por razões de política fiscal, arrecadatória, etc.) elege como sujeito passivo da obrigação tributária pessoa que irá figurar na cadeia produtiva de determinado após a ocorrência da situação material que dá ensejo ao seu nascimento.

<sup>68</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses. 2010, p. 596.

<sup>69</sup> DENARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973, p. 245.

<sup>70</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição Passiva Direta e Indireta – Substituição Tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 212.

Conforme Roque Antonio Carrazza<sup>71</sup>, “na chamada *substituição tributária para trás*, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituído)”.

Nas palavras de Leandro Paulsen<sup>72</sup>, na substituição tributária para trás, “há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter ou recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente de produtos ou serviços”. Ocorre, por exemplo, quanto ao ICMS, na hipótese de o adquirente da mercadoria ser o substituto do alienante.

Na *substituição tributária para frente* (ou progressiva), prevista pelo art. 150, § 7º, CF<sup>73</sup> (introduzido pela Emenda Constitucional nº 3/93), diversamente, elege-se um sujeito passivo antes mesmo de verificado o fato jurídico tributário; noutras palavras, determina-se o sujeito passivo de uma obrigação tributária que ainda não existe<sup>74</sup>.

Ainda segundo Leandro Paulsen<sup>75</sup>, na substituição tributária para frente, “há uma antecipação do pagamento relativamente à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente”. Como exemplo, podemos citar a cobrança do ICMS nas hipóteses de circulação relativas a bebidas gaseificadas, em que o primeiro sujeito da cadeia (industrial) se responsabiliza não apenas pelo tributo devido na operação em que figure como contribuinte, mas também pelo tributo devido nas operações subsequentes, por antecipação.

Partimos, agora, para as espécies de *responsabilidade por transferência*, que, consoante delineado pelo próprio Código Tributário Nacional, traduzem-se em (i) *responsabilidade por sucessão*, prevista pelos arts. 129 a 133, (ii) *responsabilidade de terceiro*, prevista pelos arts. 134 e 135, e (iii) *responsabilidade por infrações*, prevista pelos arts. 136 a 138.

<sup>71</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 312.

<sup>72</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 942.

<sup>73</sup> “§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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.”

<sup>74</sup> Não pretendemos aqui, anote-se, nos imiscuir na polêmica sobre a constitucionalidade (ou não) do mencionado instituto, pois que refoge ao objeto do presente trabalho; apenas nos restringiremos a conceituá-lo, dentro do quadro de sujeição passiva que ora estamos apresentando. No entanto, sobre o tema merecem destaque as lições de Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 490 e ss.).

<sup>75</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 942.

Sinteticamente (porque nosso estudo, repise-se, tem como objeto o comando inserto no art. 135, III), exporemos cada uma dessas hipóteses, objetivando, tão-somente, propiciar a visualização do panorama de sujeição passiva delineado pelo Código Tributário Nacional.

Na *responsabilidade por sucessão*, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Conforme Aliomar Baleeiro<sup>76</sup>, divide-se em: (i) responsabilidade dos adquirentes de imóveis, sub-rogação legal do artigo 130 e sub-rogação no preço, previstas pelo artigo 130<sup>77</sup>; (ii) responsabilidade dos adquirentes e remitentes, responsabilidade do sucessor e do cônjuge meeiro e responsabilidade do espólio, previstas pelo artigo 131<sup>78</sup>; (iii) responsabilidade por fusão, transformação e incorporação de empresas e responsabilidade pela continuação da atividade da empresa extinta, prevista pelo artigo 132<sup>79</sup>; e, por fim, (iv) responsabilidade na alienação da empresa ou estabelecimento, prevista pelo artigo 133<sup>80</sup>.

*A responsabilidade de terceiros* vem prevista pelos arts. 134 e 135 do CTN.

O art. 134 traz as hipóteses de obrigações relacionadas a atos ou omissões de terceiros, que, por tal motivo, assumem a responsabilidade tributária:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros,

<sup>76</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 744-751.

<sup>77</sup> “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 sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre no respectivo preço.”

<sup>78</sup> “Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos com inobservância do disposto no art. 191. 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 meação. III – o espólio, pelos tributos devidos pelo ‘de cujus’ até a data da abertura da sucessão.”

<sup>79</sup> “Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outro ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”

<sup>80</sup> “Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma individual, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato: I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.”

pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Importante observar, em primeiro lugar, que a responsabilidade prevista pelo mencionado artigo, ao contrário de que afirma – sobre ser a responsabilidade “solidária” –, somente tem lugar, consoante prega o mesmo dispositivo, *nos casos de impossibilidade de exigir-se o cumprimento da obrigação principal do contribuinte e quando essas pessoas de alguma forma participaram dos atos que deram origem aos tributos ou praticaram omissões de deveres que eram de sua responsabilidade*. Vê-se, portanto, cuidar-se, dados tais vetores, de *responsabilidade subsidiária*.

Conforme Luciano Amaro<sup>81</sup>:

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

Além disso, importante ressaltar que a responsabilidade aqui fixada, em relação a esses terceiros, se dá pela *culpa*, pois, em sendo hipótese de dolo, o enquadramento legal será o previsto pelo art. 135, a seguir mencionado.

No que tange à natureza *culposa* dessa responsabilidade, valemo-nos das lições proferidas por Paulo de Barros Carvalho<sup>82</sup>, quando afirma que a previsão de imputação, ao responsável, tão-somente das penalidades de caráter moratório, evidencia justamente essa característica.

É de se trazer à tona, ainda, a significativa divergência, que permanece atual, acerca da natureza da responsabilidade prevista pelo art. 134 do CTN. Consoante pontuado

<sup>81</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 352.

<sup>82</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 637.

por Renato Lopes Becho<sup>83</sup>, existem quatro posições, no sentido de ostentar essa responsabilidade natureza de *representação*, de *substituição*, de *garantia* ou *sanção*.

Sustenta que as teorias que defendem essa responsabilidade como sendo uma substituição ou como uma garantia foram formuladas não com foco específico na responsabilidade de terceiro, razão pela qual restaria inviabilizada a adoção das conclusões a elas afetas ao estudo em comento.

Quanto à primeira (da substituição, defendida por Geraldo Ataliba), adotou-se a equivalência entre responsabilidade e substituição, o que, como vimos e como ainda veremos, são institutos absolutamente distintos.

Quanto à segunda (da garantia), implica a adoção de posição no sentido de ser a impossibilidade mencionada no dispositivo legal de cunho *econômico* (posição defendida, conforme interpretação realizada por Renato Lopes Becho, por Alfredo Augusto Becker<sup>84</sup>, com base na assertiva deste último no sentido de que “o responsável sempre é devedor de débito próprio” – ou, conforme aduzido por Becho, “para ele (Becker), só surgia o responsável legal tributário depois que ocorresse o fato da não satisfação do débito tributário, pelo contribuinte de direito”<sup>85</sup>).

No entanto, tal interpretação deve ser afastada, quer porque somente haverá a responsabilização do terceiro se referir-se a ato que tenha participado ou intervindo (afastando a ideia de garantia, pura e simplesmente, portanto), quer porque estaríamos diante de hipótese de responsabilidade objetiva (afastando-se, aqui, da ideia de culpa, em que bastaria o mero inadimplemento da obrigação tributária como situação hábil ao ensejo dessa responsabilidade – o que, também, como se verá adiante, já foi rechaçado pelo Superior Tribunal de Justiça, com a edição da Súmula 430<sup>86</sup>).

Retornando à natureza da responsabilidade prevista pelo art. 134, temos a posição que defende cuidar-se de *representação*. Contudo, indica Renato Lopes Becho que essa linha argumentativa, por não ser aplicável a todas as hipóteses constantes dos incisos do art. 134 (notadamente o inciso VI), acaba por infirmar essa natureza representativa; além disso, aponta

---

<sup>83</sup> BECHO, Renato Lopes. As Diversas Interpretações para a Responsabilidade Tributária de Terceiros – artigo 134 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 185, fevereiro de 2011, p. 106.

<sup>84</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus. 1998, p. 558.

<sup>85</sup> BECHO, Renato Lopes. As Diversas Interpretações para a Responsabilidade Tributária de Terceiros – artigo 134 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 185, fevereiro de 2011, p. 110.

<sup>86</sup> Súmula 430 STJ – “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

que, fosse esse o caso, o representante arcaria com o encargo tributário por meio do patrimônio do representado e não do seu próprio, o que, como sabido, não ocorre.

Por fim, temos posição no sentido de a responsabilidade deter natureza *sancionatória*, defendida por Mizabel Abreu Machado Derzi<sup>87</sup>, Ives Gandra Martins<sup>88</sup> e Regina Helena Costa<sup>89</sup>.

Nessa mesma oportunidade em que apresenta essas linhas argumentativas, Renato Lopes Becho<sup>90</sup> traz ainda uma outra possibilidade interpretativa, consistente na conjugação dos critérios da *impossibilidade econômica* e da responsabilização do terceiro como *sanção jurídica*. Nesse cenário, e baseando-se nas lições proferidas por Aliomar Baleeiro<sup>91</sup>, aduz o autor que, “conjugando os dois pressupostos, teremos que o terceiro responderá com seu patrimônio, pela dívida tributária, quando (a) o contribuinte não tiver bens para satisfazer o crédito fiscal, e (b) ele, o responsável, participou para que isso acontecesse, intervindo ou se omitindo em seus deveres”.

O art. 135 do CTN, por sua vez, trata, como dito, das hipóteses de responsabilidade de terceiros em razão de atos praticados com *dolo* (“excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”):

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – os mandatários, prepostos e empregados; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Diversamente do que vimos no artigo anterior, nessa hipótese de responsabilidade, não há subsidiariedade, pois o contribuinte é excluído da relação com o Fisco, falando-se, assim, em *responsabilidade pessoal* desse terceiro. Outro aspecto a ser destacado, para que se configure a situação descrita no comando normativo, é a necessidade da prática de atos “com

<sup>87</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

<sup>88</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Impacto Tributário do Novo Código Civil. A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 68.

<sup>89</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 223.

<sup>90</sup> BECHO, Renato Lopes. As Diversas Interpretações para a Responsabilidade Tributária de Terceiros – artigo 134 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 185, fevereiro de 2011, p. 121.

<sup>91</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 433: “De qualquer modo, a solidariedade prevista nesse dispositivo pressupõe duas condições: – a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro – pai, tutor etc., nos atos tributados ou nas omissões verificadas. Há de existir essa relação de causa e efeito”.

excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”, bem como qual seria a natureza e ao alcance desse *ilícito*.

Deve-se trazer à tona, outrossim, a parte do comando normativo que, ao que parece, tem sido paulatinamente negligenciada pelos órgãos fazendários e pelo judiciário, relativa à expressão “*correspondentes a obrigações tributárias resultantes de*”. Apreciaremos, ainda, a forma como o comando normativo vem sendo apreciado pela doutrina e pela jurisprudência, sob a égide de uma interpretação literal e sistemática.

Em conclusão, observa-se que, nos casos de responsabilidade, encontra-se presente um vínculo, um nexo causal, de modo que a imputação da obrigação tributária a pessoa diversa do sujeito que praticou o fato gerador, na qualidade de sucessora, terceiro, liga-se à existência e/ou ocorrência de um fato que, demonstrado ou concretizado, “autoriza” a dita transferência. Tal fato pode ser lícito ou ilícito (a depender, logicamente, da natureza desse ilícito, ante a expressa vedação legal – art. 3º do CTN – de tributabilidade dos ilícitos), não importa, o que se deve considerar é a sua efetiva ocorrência, de modo a legitimar a responsabilização de outro sujeito que não o que efetivamente integrou a relação jurídico-tributária originária.

Nos casos de responsabilidade por sucessão, pode-se afirmar que o “fato autorizador” se consubstancia na transferência patrimonial do sujeito passivo “originário” para o “sucessor”, quer por aquisição de bens móveis ou imóveis, quer por sucessão *causa mortis* (em relação ao sucessor propriamente dito e ao cônjuge meeiro e ao espólio), quer nas hipóteses de alteração da pessoa jurídica por fusão, transformação e incorporação de empresas, quer por alienação da empresa ou estabelecimento, nos termos dos artigos 130 a 133 do CTN, já mencionados.

Na responsabilidade de terceiros, deve-se ter presente ou o elemento culpa ou o dolo, nas ações praticadas pelas pessoas indicadas nos dispositivos legais (artigos 134 e 135 do CTN, respectivamente) e que, de fato, originem as obrigações tributárias exigidas.

Por fim, temos a *responsabilidade por infrações*, tratada nos artigos 136 e 137 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição da 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.

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.

Vê-se, conforme citados dispositivos, que, nas hipóteses de cometimento de infrações, a responsabilidade do sujeito será, igualmente, pessoal, não cabendo falar-se em responsabilidade por transferência ou substituição. Outrossim, ambos pressupõem o dolo.

No entanto, observamos que aqui, diversamente, temos imputação de responsabilidade pela prática de infrações (e não de responsabilidade por obrigações tributárias principais, na origem).

Ademais, cabe ainda destacarmos outra distinção entre essa responsabilidade e a prevista pelo art. 135, e, sobre tal aspecto, oportunas são as lições de Renato Lopes Becho<sup>92</sup>:

Assim, quer nos parecer que não há distinção, em relação à forma de responsabilização das pessoas físicas, entre os artigos 135 e 137 do CTN. A diferença entre os textos legais diz respeito ao conteúdo: enquanto o art. 137 destina-se a crimes, o artigo 135 não abrange esses tipos. Especificando, para clareza de nossa ideia: no artigo 137 as infrações à legislação são criminosas (infração à legislação penal), enquanto que as infrações à legislação, no artigo 135 do CTN, não são criminosas, constituindo-se desatenções à legislação diversa (notadamente a civil e a comercial). Ambos os textos legais, contudo, excluem a responsabilidade dos contribuintes, fazendo recair a responsabilidade apenas nas pessoas físicas listadas.

Temos, assim, que no art. 137 as infrações capituladas configuram crimes, ou seja, atentam contra a própria legislação penal, enquanto as infrações constantes do art. 135, como já apreciado, constituem inobservância à legislação civil ou comercial.

### **2.2.1 A classificação do sujeito passivo frente ao princípio da capacidade contributiva**

---

<sup>92</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 182, p. 117.

Antes de prosseguirmos com nosso “quadro geral” de sujeição passiva, faz-se necessário abriremos parêntese acerca do *princípio da capacidade contributiva*, ante a divergência doutrinária quanto a ser ele de observância obrigatória para todos os tipos de sujeito passivo (contribuinte, responsável por substituição e responsável por transferência) ou apenas dever ser observado para alguns deles.

O princípio da capacidade contributiva vem previsto pelo art. 145, § 1º, CF, nos seguintes termos:

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

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>93</sup>, com propriedade, afirma que, não obstante a sua previsão constitucional expressa, ele “sempre esteve presente, mesmo que de maneira implícita, dentro do princípio da igualdade”, já que “todos devem, pois, contribuir para o sustento do Estado, na medida de suas manifestações exteriores de riqueza, que traduzem, em última instância, sua capacidade econômica. Está autorizado, portanto, o tratamento diferenciado das pessoas, em razão, repita-se, de sua capacidade econômica”.

Consiste, portanto, em síntese, na imposição, ao legislador, de que a tributação realizada não comprometa os meios de subsistência do contribuinte. Conforme Regina Helena Costa<sup>94</sup>, pode ser definido “como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento do imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

Sobre ser do *contribuinte*, em última instância, o ônus do encargo financeiro da obrigação tributária (em atenção, repise-se, ao princípio da capacidade contributiva), podemos citar, de plano, Geraldo Ataliba<sup>95</sup>, quando nos diz:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

<sup>93</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992, p. 52-54.

<sup>94</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 107.

<sup>95</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem, 2011, p. 86.

Já Luciano Amaro<sup>96</sup>, para quem o princípio estende-se a todas as hipóteses, afirma que é necessário que a natureza do vínculo (nos termos adrede expostos) permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso.

Contudo, a questão sobre a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva frente à figura do responsável (aqui tomado em seu sentido amplo) recebe interpretação mais restritiva, conforme Renato Lopes Becho<sup>97</sup>, para quem referido princípio (e o direito de regresso a ele correlato) deve ser observado somente quando se tratar da figura do substituto (ou responsável por substituição, segundo colocamos), não se aplicando ao responsável tributário propriamente dito (em sentido estrito, “por transferência”).

Na oportunidade, e ao discorrer acerca da importância científica (e não apenas didática) da classificação dos sujeitos, o referido autor traz interessante análise sobre o critério distintivo entre contribuinte, substituto e responsável, frente ao mencionado princípio.

Confira-se:

Repetindo, para deixar mais claro nosso pensamento, acreditamos que somente poderá ser considerado contribuinte aquela pessoa que tenha realizado o critério material da hipótese de incidência (núcleo do fato gerador). Quanto ao responsável, para nós, ele pode ter relação com o fato gerador da obrigação tributária ou não. O substituto tributário precisa ter vinculação com alguns dos critérios da regra-matriz constitucional tributária (fato gerador). Por isso se admite a retirada do contribuinte da relação jurídico-tributária, que passará a ser entre o sujeito ativo e o substituto. Firmando nossa atenção no princípio da capacidade contributiva, temos que o contribuinte precisa ter a condição econômica para sustentar o ônus fiscal, conforme comando constitucional (CF, art. 145, parágrafo 1º). Da mesma maneira, considerando que o substituto tributário precisa ter alguma relação, ainda que indireta, com algum dos critérios da hipótese de incidência tributária, o legislador terá que verificar se ele também tem a capacidade contributiva de arcar com o peso do tributo. O responsável tributário – quer esteja expressamente previsto no Código Tributário Nacional (*in exemplis*, art. 137), quer esteja colhido pela legislação não codificada (responsabilidade como punição pela prática de ato fiscalmente ilícito) – não precisa demonstrar possuir capacidade contributiva para que sua obrigação tributária seja exigida.

Hugo de Brito Machado<sup>98</sup> frisa a importância da observância do princípio da capacidade contributiva na eleição desse *substituto*, como se vê:

<sup>96</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 337-338.

<sup>97</sup> BECHO, Renato Lopes. As Modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 192, setembro 2011, p. 131.

<sup>98</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São. Paulo: Malheiros, 2007, p. 171.

[...] Entretanto, como o princípio da capacidade contributiva foi adotado pela Constituição (Art. 145, § 1º, da Constituição de 1988), a outorga desse direito de reembolso é necessária à validade jurídica da substituição, especialmente nos casos em que o substituto não tenha efetiva capacidade contributiva.

De fato, cuidando-se de *contribuinte*, despiciendas maiores digressões – sendo ele o sujeito passivo “natural” da obrigação tributária subjacente, imperioso seja observado o princípio da capacidade contributiva.

Quanto ao *responsável por substituição*, considerando que o substituto (muito embora não realize o fato imponible previsto na hipótese de incidência), já de início (desde o nascimento da obrigação tributária), figura como sujeito passivo e diante da natureza do vínculo que o liga tanto àquele que seria, efetivamente, o sujeito passivo, como à situação material prevista pela norma tributária, mister a observância do aludido princípio.

Por fim, resta o *responsável por transferência*. Quanto a esse sujeito, adotamos o posicionamento de que, a depender da hipótese que se apresente, caberá (ou não) a imposição do postulado. Melhor dizendo, apenas nas hipóteses de responsabilidade por transferência em razão da sucessão *causa mortis* (art. 131, II e III, CTN<sup>99</sup>) é que podemos ver presente a sua aplicação. Com efeito, tratando-se de responsabilidade decorrente de sucessão *causa mortis*, os sucessores, seja a que título for, somente poderão ser responsabilizados pelas obrigações tributárias até os limites do patrimônio percebido, encontrando-se, aí, portanto, o princípio da capacidade contributiva.

Quanto às demais hipóteses, dada a natureza dos fatos que geram a sobredita “transferência”, não se põe aplicável o postulado. Aliás, admitir o contrário abriria uma brecha para burla ao cumprimento das obrigações tributárias a serem “transferidas”. Ora, se o responsável (nas demais situações que não a sucessão *causa mortis*, repise-se) pudesse contrapor-se à satisfação da obrigação tributária a ele transferida, alegando, para isso, ausência de capacidade contributiva, tal proceder acabaria por criar um meio de desoneração do cumprimento dessa obrigação, assumida pelo próprio risco e natureza do negócio (ou fato) que decidiu, por ato de vontade própria, realizar.

---

<sup>99</sup> “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;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.”

### 2.3. As espécies de sujeito passivo

A preocupação com a classificação ou identificação dos tipos de sujeitos passivos ganhou ênfase em meados do século passado, remontando, portanto, a período anterior à própria previsão do Sistema Constitucional Tributário, instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e à edição do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, diploma legislativo que, conforme visto, traz a normatização infraconstitucional do instituto e sobre o qual nos debruçaremos no presente trabalho (mais especificamente em seu art. 135, III).

Dentre os primeiros tributaristas a se ocupar do assunto podemos destacar Rubens Gomes de Souza e Alfredo Augusto Becker. Rubens Gomes de Souza<sup>100</sup> classificava a sujeição passiva em *direta* (correspondente à pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir, pessoa esta que realiza a situação econômica que será tributada) e *indireta* (correspondente às pessoas escolhidas pelo legislador), sendo esta última dividida em duas espécies: *por substituição* e *por transferência* (operada, a transferência, por meio da solidariedade, da sucessão e da responsabilidade – classificação esta, como visto, não adotada pelo Código Tributário Nacional, que se utilizou do termo “responsabilidade” para abarcar os casos de substituição e transferência).

Alfredo Augusto Becker<sup>101</sup> traz classificação tripartite dos responsáveis tributários, a saber:

(i) o contribuinte de “jure”, a que o CTN define o contribuinte, como sendo aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo; (ii) o responsável legal tributário, sendo a pessoa à qual a lei atribui a obrigação de cumprir a prestação jurídico-tributária, porque o contribuinte de “jure” não a satisfaz e (iii) o substituto legal tributário que é identificado como sendo uma única pessoa a quem a lei, de forma inicial e direta, elege como sujeito passivo da relação jurídica-tributária em substituição ao contribuinte de “jure”.

Contudo, tais classificações eram alvo de severas críticas, a maioria delas consistentes no fato de que os critérios aplicados para se chegar a essas classificações eram não jurídicos, mas sim econômicos ou financeiros, ao que se seguiram novas propostas doutrinárias para a classificação das espécies de sujeito passivo.

---

<sup>100</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

<sup>101</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1988, p. 287.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>102</sup>, em análise ao Código Tributário Nacional, assevera que o responsável tributário assume tal condição por dois modos: substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei, e recebendo por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.

Singularmente, contudo, e perfilhando do quanto sustentado por Zelmo Denari<sup>103</sup>, considera que “a sujeição passiva direta engloba a figura do contribuinte e a do substituto, enquanto a sujeição passiva indireta congloba o responsável e o sucessor, *inter vivos* ou *causa mortis*”. Continua, afirmando que

[...] tanto o contribuinte quando o substituto são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da substituição, dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese de norma e a que figura na consequência.

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

Já Renato Lopes Becho<sup>104</sup>, sinalizando a adoção de parte dos ensinamentos proferidos por Rubens Gomes de Sousa, sugere classificação que divide a sujeição passiva em direta (contribuinte) e indireta, esta subdividida em substituição e responsabilidade (sendo a responsabilidade dividida por aquela prevista no CTN – por sucessão, de terceiro, por infrações – e na legislação não codificada). Rejeita, assim, a adoção da nomenclatura “transferência”, fazendo-o com base na afirmativa de que as hipóteses previstas pelos arts. 133, II, e 134 do CTN cuidam não de transferência, mas sim de responsabilidade subsidiária.

Rejeita, ainda, na oportunidade, a classificação adotada por Zelmo Denari e Sacha Calmon Navarro Coelho (exposta linhas atrás), sustentando, isto sim, a vinculação indireta do substituto com os critérios da regra-matriz constitucional tributária. Traz também, nesse aspecto, ao propor uma definição de cada um desses sujeitos, posicionamento (contrariamente

<sup>102</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Forense: 2012, p. 596-597 e 613.

<sup>103</sup> DENARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973, p. 245.

<sup>104</sup> BECHO, Renato Lopes. As Modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 192, setembro 2011, p. 129.

ao que preceitua grande parte da doutrina, p. ex., Ives Gandra da Silva Martins<sup>105</sup>) no sentido de que os responsáveis (aqui empregado no sentido restrito que adotamos) “não precisam estar vinculados a nenhum dos critérios da hipótese de incidência tributária”.

Anotamos, diferentemente do preconizado pelo referido autor, que, em que pese a instauração de relação jurídica firmada sob o manto da responsabilidade subsidiária, isso não elimina a efetiva ocorrência da “transferência”, uma vez que o sujeito passivo responsável subsidiário passa a integrar a relação jurídica tributária já existente, em razão de um acontecimento posterior ao nascimento da obrigação tributária.

De fato, com a verificação de fato, *posterior* e *estranho* ao surgimento da obrigação tributária (como é caso, por exemplo, da impossibilidade econômica do sujeito previsto pelo art. 134 do CTN, aliada ao fato de o responsável ter participado para que isso acontecesse, intervindo ou se omitindo em seus deveres; ou, ainda, do fato de o alienante ter prosseguido na exploração ou iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, na hipótese do art. 133, II, do CTN), é que poderá ser chamado o terceiro a compor a relação jurídica tributária, cuja obrigação, como dito, já havia sido previamente originada. Desse modo, trata-se de efetiva hipótese de “transferência”, como sinalizado linhas atrás. Diz-se, portanto, “por transferência”, porque a ocorrência desse fato – destacado da obrigação tributária, como dito – “transfere” à terceira pessoa a responsabilidade por aquela obrigação.

Na oportunidade, traça o autor, ainda, algumas outras objeções à classificação dita “tradicional”. Uma delas, que é a que nos interessa e com a qual partilhamos, diz com a inclusão da solidariedade como subespécie de responsabilidade. De fato, dita solidariedade, prevista pelo art. 124 do CTN (“Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei”), revela impropriedade na eleição realizada pelo *Codex* como espécie de sujeição passiva.

Conforme leciona<sup>106</sup>, a solidariedade tributária não consiste em hipótese de responsabilidade indireta, pois ela pode acontecer entre contribuintes (sujeição direta), entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto ou entre sujeitos passivos indiretos.

<sup>105</sup> BECHO, Renato Lopes, MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impacto Tributário do Novo Código Civil. A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 67.

<sup>106</sup> BECHO, Renato Lopes. Quais os Tipos de Sujeito Passivo Tributário e quais as Relações Jurídicas entre Eles? Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 359-360 e 364.

Na realidade, não se cuida, certamente, de um tipo de sujeito passivo ou de um tipo de responsabilidade, nos exatos termos tratados até o momento, mas sim de possibilidade de composição plúrima do polo passivo de uma determinada obrigação tributária. Nada há que altere a natureza do sujeito que ali figura. Com efeito, não se trata de substituição nem de transferência, havendo apenas uma extensão da subjetividade passiva, como preconiza Luciano Amaro<sup>107</sup>.

Finalizando, merece destaque, ainda, a esquematização realizada por Heleno Taveira Torres<sup>108</sup>, apresentada na oportunidade em que tratou de substituição tributária, que adota distinta classificação, afirmando serem sujeitos passivos da obrigação tributária, de acordo com a CF e o CTN: os *contribuintes* (individuais ou solidários, consoante art. 121, parágrafo único, I, e art. 124, I); os *responsáveis* (com ou sem solidariedade, com ou sem subsidiariedade, nos termos da lei, e vinculados ao fato jurídico tributário, conforme art. 121, parágrafo único, II, e art. 128) – sendo essa responsabilidade por sucessão, de terceiros ou por infrações, nos termos dos arts. 129 e seguintes; os *agentes de retenção* (denominação para a hipótese de substituição tributária para trás); e *substituição tributária propriamente dita* ou substituição tributária para frente, conforme art. 150, § 7º, da CF.

Ao cabo da exposição de todos esses entendimentos, resta pontuar que perfilhamos da classificação que prevê a figura do contribuinte e do responsável (em sentido lato), nos termos do art. 121 do CTN, sendo que esse responsável pode o ser por substituição (adotando-se a nomenclatura de substituto) e por transferência (responsável em sentido estrito), consoante o art. 128 do referido *Codex*; o fenômeno da transferência, por sua vez, pode se dar, segundo ainda o CTN, pela responsabilidade por sucessão, pela responsabilidade de terceiros e pela responsabilidade por infrações (arts. 129 e seguintes), além, é claro, de demais hipóteses trazidas pela legislação não codificada.

Podemos, então, assim, dispor, esquematicamente:

---

<sup>107</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 335.

<sup>108</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 70, julho 2001, p. 93.

## SUJEIÇÃO PASSIVA (CTN)

|                      |                                                                                               |                                       |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| SUJEITOS<br>PASSIVOS | 1. contribuinte (art. 121, parágrafo único, I)                                                |                                       |
|                      | 2.a. por substituição (art. 128, primeira parte)<br>(substituto)                              |                                       |
|                      | 2. responsável (art. 121, parágrafo único, II)<br>(em sentido amplo)                          |                                       |
|                      |                                                                                               | 2.b.1 por sucessão (arts. 129 a 133)  |
|                      | 2.b. por transferência (art. 128, segunda parte)<br>( <i>responsável em sentido estrito</i> ) | 2.b.2 de terceiros (arts. 134 e 135)  |
|                      |                                                                                               | 2.b.3 por infrações (arts. 136 e 137) |

Tomados os posicionamentos ora explanados e fincados na exposição constante do item precedente, podemos então identificar a existência de três tipos de sujeito passivo da relação jurídica tributária, a saber: (i) *contribuinte*, como sendo aquele sujeito que pratica o critério material da hipótese normativa, guardando, por isso, relação pessoal e direta com o fato imponible; (ii) *substituto*, como aquela pessoa que, sem realizar o critério material da norma tributária, mas possuindo vínculo econômico ou jurídico com os critérios da regra-matriz de incidência, é alçada, *desde logo* (ou seja, desde o nascimento da obrigação tributária), à condição de sujeito passivo da obrigação correspondente, e (iii) *responsável*, aquele que, à igualdade do que se verifica com o substituto, muito embora não realize o critério material da norma tributária, mas possuindo vínculo econômico ou jurídico com os critérios da regra-matriz de incidência, é alçado, diante da ocorrência de um *fato posterior* ao surgimento da obrigação tributária, à condição de sujeito passivo responsável.

### **CAPÍTULO 3 – O ART. 135, III, DO CTN – INTERPRETAÇÃO DO COMANDO NORMATIVO**

Partindo agora para maiores especificidades do art. 135, III, do CTN, impõe-se uma averiguação acerca do quanto dispõe o referido comando normativo. Essa averiguação, salientamos, busca, em última análise, verificar se, efetivamente, podemos falar no fenômeno da subsunção quando confrontamos a hipótese legal em comento com as situações fáticas sobre as quais tem incidido a norma.

Com efeito, e retomando a premissa de que “a tributação é uma relação jurídica, possuindo, como tal, dois requisitos: a relação intersubjetiva (fato imponível) e a hipótese normativa (hipótese de incidência ou previsão legal)”<sup>109</sup>, imperioso aferirmos se as relações intersubjetivas instauradas (ao menos as que têm, na prática, servido de suporte à aplicação do art. 135, III, do CTN, nas esferas administrativa e judicial, conforme demonstram as decisões exaradas pelos tribunais pátrios) subsumem-se, de fato, ao referido texto legal.

Assim é que cuidaremos da natureza dessa responsabilidade, da natureza do sujeito ali previsto, das obrigações tributárias que podem, efetivamente, ser imputadas ao terceiro, sob o manto da responsabilidade pessoal, e, por fim, da natureza dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

#### **3.1. A natureza da responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN**

Questão que exige maior aprofundamento diz com a definição da *natureza da responsabilidade* de que estamos a tratar, diante, mais uma vez, da divergência de posicionamento doutrinário e, principalmente, jurisprudencial (considerando a natureza vinculativa conferida mais recentemente aos julgados proferidos pelas Cortes Superiores, notadamente o julgamento de processos sob a sistemática de recursos repetitivos – prevista pelos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, e o instituto da Súmula Vinculante, sem falar do denominado efeito transcendente – ou objetivação da coisa julgada – atribuído às decisões proferidas em sede de controle difuso) acerca do tema.

---

<sup>109</sup> Conforme expusemos na introdução ao capítulo 2 e consoante os ensinamentos proferidos por Renato Lopes Becho (*Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 112).

A relevância do tema se pauta na consequente definição do regime jurídico a ser aplicado, conforme a determinação da natureza da responsabilidade fixada.

Partilhamos do entendimento sobre ser essa responsabilidade de natureza *pessoal e exclusiva*. De fato, podemos extrair da literalidade do dispositivo, que expressamente preceitua serem pessoalmente responsáveis as pessoas ali elencadas, conjugada com uma interpretação sistemática (realizada a partir do art. 137 do CTN<sup>110</sup>), que a responsabilidade ali aventada diz com exclusiva imputação àqueles sujeitos, excluindo-se dessa relação de responsabilidade a pessoa jurídica que, a princípio, figuraria como sujeito passivo da obrigação tributária correlata.

Ademais, relevante elemento a ser fixado, de modo a corroborar tal posicionamento, é o referente à natureza dessa responsabilidade e, nesse ponto, insta determinar seu caráter sancionatório. Isso porque, ao imputar a responsabilidade a terceira pessoa (que não o sujeito que normalmente figuraria) pelas obrigações tributárias decorrentes de atos ilícitos, traz evidente regra de caráter punitivo, como prelecionado por Paulo de Barros Carvalho<sup>111</sup>.

Maria Rita Ferragut<sup>112</sup>, explanando sobre a natureza da norma de responsabilidade, afirma que, de fato, para a maior parte da doutrina ela não detém natureza tributária (mas sim sancionatória), apontando, para tanto, a existência de três características: (i) a relação jurídica, para ser tributária, deve ter como sujeito passivo exclusivamente aquele que realizou o evento descrito no fato jurídico; (ii) o fato que dá nascimento à responsabilidade não é o previsto como apto a ensejar o nascimento de relações jurídicas tributárias (não é o “fato gerador”); e (iii) a relação de responsabilidade é acessória à eminentemente tributária.

A adoção desse entendimento (de que a norma de responsabilidade detém natureza sancionatória) torna mais simples e cristalina a defesa dessa linha argumentativa:

---

<sup>110</sup> “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.”

<sup>111</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 393-396.

<sup>112</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 5-6.

tratando-se de norma de caráter sancionador, aplicáveis serão “os princípios e regras do direito tributário sancionador, especialmente a culpabilidade e a personalidade da sanção, podendo-se afirmar que a sanção deve ser adequada, necessária e na justa medida, exigida da pessoa que cometeu o ilícito em face da pessoa jurídica”, conforme preconizado por Heleno Taveira Torres<sup>113</sup>.

O mencionado autor<sup>114</sup>, reforçando tratar-se de responsabilidade pessoal, acrescenta que,

por isso, o art. 135 do CTN cumpre a finalidade de imputar *responsabilidade pessoal* a determinados sujeitos pelos créditos e obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como todos os demais casos de excesso de poderes nos diferentes regimes societários. (*ênfase acrescentada*)

Ives Gandra da Silva Martins<sup>115</sup>, ao cuidar do tema, assim dispôs:

O elemento, todavia, fundamental, reside no fato de cuidar, o artigo, de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, *mas exclusivamente os representantes*. (*ênfase original*)  
[...]

Ora, sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber, os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a quem pertencem, está, como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora.

Sob esse aspecto, parece-me sadia a orientação legislativa em tornar, para esses casos: a) pessoal, b) total e c) exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas, enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias.

Na mesma linha são as lições de Renato Lopes Becho<sup>116</sup>:

Conforme exposto, portanto, segundo a interpretamos que damos à expressão “respondem pessoalmente”, contida no artigo 135 do CTN, afasta a responsabilização do contribuinte, sempre que esse dispositivo legal for aplicado.

<sup>113</sup> TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração da Personalidade Jurídica. *Temas Essenciais de Direito Empresarial – Estudos em Homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 232.

<sup>114</sup> TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração da Personalidade Jurídica. *Temas Essenciais de Direito Empresarial – Estudos em Homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 229-230.

<sup>115</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 318-319.

<sup>116</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 182, p. 117.

Significa afirmar, também, que, nos termos como estipulado pelo legislador, não pode haver solidariedade entre contribuintes e responsáveis quando for aplicado o indigitado texto legal.

Não somos partidários, portanto, dos posicionamentos que defendem hipótese de responsabilidade subsidiária ou solidária, tal como exarado por Hugo de Brito Machado<sup>117</sup>, quando afirma que o art. 134 traria hipótese de responsabilidade subsidiária, enquanto o art. 135 traria hipótese de responsabilidade solidária, definindo-se a responsabilidade prevista pelo art. 135 como sendo pessoal e exclusiva do terceiro. Assim também preceitua Ricardo Lobo Torres<sup>118</sup>.

Nada obstante, e como já sinalizado, as Cortes Nacionais, notadamente o Tribunal da Cidadania, têm proferido decisões cujo conteúdo adota diversas espécies de responsabilidade (ou, ao menos, diversas nomenclaturas, ainda que, na prática, cuidem da mesma situação fática), quando tratam da hipótese legal em comento (art. 135, III, do CTN): ora afirma-se pela responsabilidade dita subsidiária, ora pela solidária e ora pela pessoal.

Tal fato foi detectado com minúcia por Renato Lopes Becho<sup>119</sup>, quando se aprofundou na redação dos comandos traçados pelas Súmulas 430 (“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”) e 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”) do C. Superior Tribunal de Justiça, em confronto com o aresto, vazado pela mesma Corte, que teria servido de suporte à edição de tais verbetes, Recurso Especial nº 1.101.728-SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, DJE 23.03.2009 (julgado sob a sistemática do recurso representativo de controvérsia, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil), a seguir reproduzido, para melhor compreensão do que ora estamos a falar:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

<sup>117</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 181, outubro 2010, p. 75.

<sup>118</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Renovar, 2011, p. 270.

<sup>119</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 182, p. 106-126.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).
2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido 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. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). (*ênfase acrescentada*)
3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Na oportunidade, cuidou de frisar a incongruência entre o texto do enunciado das súmulas, que adotam a expressão *responsabilidade solidária*, enquanto no julgado usa-se *responsabilidade subsidiária*; prossegue, cotejando julgados que foram, inclusive, objeto de citação (e fundamentação) do voto proferido pelo Min. Teori Zavaski (EREsp nº 374.139/RS<sup>120</sup>, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ 28.02.2005, e AgRg no REsp nº 938.779/SP<sup>121</sup>, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJE 03.12.2008), demonstrando, com isso, a diversidade terminológica empregada, incluindo-se, ainda, a responsabilidade tida por *peçoal* (caso do REsp nº 801.659/MG<sup>122</sup>, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 20.04.2007).

A definição sobre qual a responsabilidade inserta no art. 135, III, CTN é de suma importância, porquanto se atrela, como sinalizado inicialmente, ao regime jurídico a ser

---

<sup>120</sup> “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO.

1. A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, sem que se tenha prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

2. Embargos de divergência rejeitados.”

<sup>121</sup> “PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROVIMENTO MONOCRÁTICO PELO RELATOR. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. (*omissis*).

2. É firme a orientação do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que é inviável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, porquanto tal circunstância, nem em tese, acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios.

3. Agravo regimental desprovido.”

<sup>122</sup> “TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA – LEI ESTADUAL – TAXA SELIC – LEI 9.250/95.

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

2. (*omissis*)

3. Recurso especial parcialmente provido.”

aplicado, conforme a natureza dessa responsabilidade, o que, por sua vez, traz diretas implicações em diversos outros institutos afetos à obrigação tributária, com especial destaque para o modo e o momento de apuração do terceiro como responsável (temas esses que serão objeto de análise nos capítulos subsequentes).

### 3.2. A natureza do sujeito previsto pelo art. 135, III, do CTN

Interessa-nos agora definir qual seria a espécie de sujeito passivo previsto pelo art. 135, III, do CTN.

Quanto ao *tipo de sujeito*, despiciendas maiores ilações, ante ao que se explanou até o momento: cuida-se de responsável, na modalidade de responsabilidade de terceiros, por transferência.

Outro aspecto que se deve apreender, por relevante, neste momento, é que, a par de discussão que empreenderemos sobre a natureza do sujeito, o elemento hábil à imputação de responsabilidade liga-se ao exercício da administração ou gerência da sociedade, valendo repisar, nesses termos, que a mera condição de sócio não implica, por si só, responsabilização.

Conforme Heleno Taveira Torres<sup>123</sup>:

A norma do art. 135 aplica-se preponderantemente ao administrador – sócio ou não – que detenha o poder decisão, influência e controle quanto à prática do fato jurídico tributário. Para a imputação de responsabilidade a terceiros pelos débitos da pessoa jurídica, sejam estes sócios, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes, exige-se que a pessoa responsabilizada tenha poderes de gerência dos negócios da empresa.

[...]

Os sócios não podem ser responsabilizados pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica, salvo aqueles que atuam como administradores, pois a imposição de responsabilidade pressupõe a presença de conduta com excesso de poderes na gestão do negócio. No exercício da administração da sociedade, o sócio-administrador, o sócio-gerente, diretor ou qualquer outra denominação que o valha, devem ter a dedicação de um homem probo, atuar dentro da legalidade e em benefício da sociedade; sendo que condutas ilegais ou abusivas dão ensejo à responsabilidade tributária do art. 135 do CTN.

---

<sup>123</sup> TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. *Temas Essenciais de Direito Empresarial – Estudos em Homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 233 e 237.

Importante destacar que a responsabilização somente recairá em relação ao terceiro que, seja qual for o título que lhe seja outorgado, detenha *poderes de administração* na sociedade. É por essa razão que o texto legal fala em *diretores, gerentes ou representantes*, ou seja, elenca as figuras que, a princípio, são detentoras de aludido poder de administração ou gerência. Isso significa que apenas quem, de fato, seja responsável pela administração da sociedade é que poderá sofrer as consequências determinadas pelo tipo normativo, não cabendo tal imputação, portanto, para aquele sujeito que não participar da administração.

Na definição de Maria Rita Ferragut<sup>124</sup>, “sócio é a pessoa que participa no capital da sociedade, representado por quotas e ações. Administrador é a pessoa física que tem poderes de gerência para tomar as decisões em nome da sociedade e ambas as figuras têm suas cláusulas de responsabilidade civil e tributária firmemente delineadas no Código Civil e no CTN. Com efeito, a imposição da responsabilidade tributária ao sócio gerente não advém da qualidade de sócio, mas do exercício da gestão patrimonial ou administração da sociedade”.

Ainda conforme Heleno Taveira Torres<sup>125</sup>:

Os sócios não podem ser responsabilizados pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica, salvo aqueles que atuam como administradores, pois a imposição de responsabilidade pressupõe a presença de conduta com excesso de poderes na gestão do negócio. No exercício da administração da sociedade, o sócio-administrador, sócio-gerente, diretor ou qualquer outra denominação que o valha, devem ter a dedicação de um homem probo, atuar dentro da legalidade e em benefício da sociedade; sendo que condutas ilegais ou abusivas dão ensejo à responsabilidade tributária do art. 135 do CTN.

Atentando, contudo, às denominações dos sujeitos constantes do inciso em tela – *diretores, gerentes ou representantes* –, vê-se que não se encontra a figura do *sócio*. Nada obstante, constata-se que, na seara jurisprudencial, quando da apreciação dos casos afetos à responsabilidade de terceiro prevista pelo art. 135, III, do CTN, há a utilização, pelos tribunais pátrios, de terminologias distintas, por vezes a expressão sócio e, em outras oportunidades, sócio-gerente.

<sup>124</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 5-6.

<sup>125</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração da Personalidade Jurídica. Temas Essenciais de Direito Empresarial – Estudos em Homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 234.

Veja-se, a título de exemplo, a seguinte ementa, oriunda do C. Superior Tribunal de Justiça, que bem ilustra o quanto explanamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS NÃO CONSTATADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. REVERSÃO DAS CONCLUSÕES NA VIA ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. “Para se chegar à conclusão diversa da firmada pelas instâncias ordinárias no tocante ao redirecionamento da execução fiscal em razão do descumprimento ao art. 135, III do CTN pelo sócio-gerente seria necessário o reexame de matéria fático-probatória, o que encontra óbice na Súmula 7 desta Corte, segundo a qual a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial” (AgRg no Ag 1.341.069/PR, Primeira Turma, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 15/9/11).

2. “É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido 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. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EResp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005)” (REsp 1.101.728/SP, Primeira Seção, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 23/3/09).

3. Agravo regimental não provido<sup>126</sup>.

Impõe-se, nesse cenário, portanto, sejam realizadas algumas ilações, a fim de pontuar os sujeitos elencados no aludido comando normativo, bem como se a figura do sócio (ou sócio-gerente) poderia ser tomada como sinônimo das demais expressões ali utilizadas, e, ainda, qual seria o critério correto para identificação daquele sujeito que efetivamente poderá ser apontado como responsável.

Inicialmente, cumpre consignar que devemos partir de uma interpretação literal, gramatical, para, assim feito, aventarmos da realização de uma interpretação sistemática. Nesse sentido apregoa Renato Lopes Becho<sup>127</sup> (o autor, aliás, evidenciou com minúcias, nessa mesma oportunidade, a diversidade de terminologia empregada pelos tribunais e suas diversas implicações).

Fixada tal premissa, e como já sinalizamos, vemos que no inciso III do art. 135 não há menção à expressão *sócio (ou sócio-gerente)*. Assim, somos obrigados a atentar para as pessoas elencadas no art. 134 do CTN – ante a remissão realizada pelo inciso I do art. 135

<sup>126</sup> AG no REsp nº 1.246.984/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJE 21.09.2012.

<sup>127</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 182, novembro 2010, p. 116.

–, quando então nos deparamos com a disposição constante do inciso VII, que prevê como terceiros os *sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas*.

Cabe, então, uma observação: consoante a literalidade da norma, a responsabilização, nessa hipótese, refere-se apenas às *sociedades de pessoas*. Nesse caso, portanto, que remete à sociedade de pessoas, em que encontramos sócios de responsabilidade *ilimitada*, entendemos que não pode haver sua aplicação aos sócios de sociedades limitadas.

Sobre essa temática, oportunas são as palavras de Renato Lopes Becho<sup>128</sup>, quando discorre justamente sobre a não existência de norma que traga a previsão de responsabilidade de sócio ou sócio-gerente de sociedades limitadas:

Aplicando a classificação ao disposto no artigo 134, VII, do CTN, conclui-se que somente os sócios das sociedades comerciais de responsabilidade ilimitada responderão pessoalmente, nos termos do artigo 135 do CTN, por débitos tributários contraídos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social e estatuto. Aplicar-se-á os dispositivos legais citados, então, para os sócios das seguintes sociedades: em nome coletivo, de capital e indústria, em comandita simples e em conta de participação.

[...]

Já os sócios das formas usuais de constituição em nosso País – sociedade anônima e sociedade por quotas de responsabilidade limitada – não estão abrangidos pelo inciso VII do artigo 134 do CTN.

Com efeito, forte naquilo que sustentamos até o momento, não se mostra cabível que a previsão legal em questão (art. 134, VII, do CTN) abarque a hipótese de responsabilização de sócio de sociedade limitada. Conforme expusemos no capítulo inicial, quando tratamos da classificação das sociedades, definimos a sociedade limitada como sendo uma sociedade de natureza híbrida, nem propriamente de pessoas, nem propriamente de capital (a depender, portanto, de uma análise casuística), mas que ostenta relevante característica, característica esta que se presta a viabilizar nossas conclusões: *a responsabilidade dos sócios (uma vez integralizado o capital social) é limitada*. Por conseguinte, inviável pretender-se tal subsunção.

Na esteira desse posicionamento podemos citar Mizabel Derzi<sup>129</sup>, para quem o art. 134 do CTN não traz nada de inovador, visto eleger como responsáveis tributários apenas os

<sup>128</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 182, novembro 2010, p. 119.

<sup>129</sup> DERZI, Mizabel. Notas de atualização em *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 754.

sócios de sociedades de pessoas, que, à luz dos institutos de Direito Privado, já estão solidária e pessoalmente obrigados pelos débitos sociais.

De outro norte, devemos apreciar ainda uma outra questão acerca da interpretação da lei: definir se entre os sujeitos elencados pelo inciso III do art. 135 encontrar-se-ia a figura do *sócio ou sócio-gerente* (e, conseqüentemente, se poderíamos, então, aventar da subsunção da responsabilidade das sociedades limitadas frente a esse dispositivo).

Renato Lopes Becho<sup>130</sup> afirma não serem expressões sinônimas, conclusão tirada a partir da análise que faz, por meio de interpretação literal e sistemática, dos arts. 10, 11, 13 e 14 do Decreto nº 3.708/19<sup>131</sup>, dos arts. 154 e 158 da Lei 6.404/76<sup>132</sup> e, principalmente, do art.

<sup>130</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 182, p. 106-126.

<sup>131</sup> “Art. 10. Os sócios gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.”

“Art. 11. Cabe ação de perdas e danos, sem prejuízo da responsabilidade criminal, contra o sócio que usar indevidamente da firma social ou que dela abusar.”

[...]

“Art. 13. O uso da firma cabe aos sócios gerentes; si, porém, forem omissos o contrato, todos os sócios dela poderão usar. É lícito aos gerentes delegar o uso da firma somente quando o contrato não contiver cláusula que se oponha a essa delegação. Tal delegação, contra disposição do contrato, dá ao sócio que a fizer pessoalmente a responsabilidade das obrigações contraídas pelo substituto, sem que possa reclamar da sociedade mais do que a sua parte das vantagens auferidas do negócio.”

“Art. 14. As sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, responderão pelos compromissos assumidos pelos gerentes, ainda que sem o uso da firma social, se forem tais compromissos contraídos em seu nome ou proveito, nos limites dos poderes da gerência.”

<sup>132</sup> “Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;  
b) sem prévia autorização da assembléia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;  
c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembléia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.”

[...]

“Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral.

134, VII, do CTN. Afirmar o autor que mencionados diplomas, estes sim, regulamentam a matéria, trazendo, de forma explícita e clara, as figuras do sócio e do sócio-gerente (que, por sinal, não se confundem), concluindo que a “responsabilidade tributária de terceiros (prevista pelos arts. 134 e 135 do CTN) somente alcança, em relação aos sócios ou sócios-gerentes, os de sociedades comerciais de responsabilidade ilimitada, não estando ali elencados os sócios das demais sociedades”. O autor, nessa mesma oportunidade, evidencia a problemática dessa questão no que toca às Súmulas 430 e 435 do STJ, vez que ambos os enunciados se utilizam da expressão “sócio-gerente”, reforçando a afirmação de que, de fato, ainda há muito que se esclarecer (e definir, mormente na esfera jurisprudencial) sobre a interpretação que deva ser atribuída ao art. 135, III, do CTN.

Nada obstante, expusemos que o elemento hábil à imputação da responsabilidade de que ora tratamos é o exercício da administração ou gerência da sociedade, não bastando, portanto, a mera condição de sócio para que se viabilize a sobredita responsabilização; nesses termos, essa responsabilização também prescinde da análise da nomenclatura adotada, ou mesmo atribuída ao terceiro, visto não ter ela qualquer participação na definição da norma dessa norma de responsabilidade.

### 3.3. As obrigações tributárias que podem ser objeto de imputação ao responsável

O art. 135, III, do CTN determina que haverá *responsabilização pessoal de terceiro* quanto aos créditos correspondentes a *obrigações tributárias resultantes* de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ora, extrai-se, de plano, em decorrência de uma interpretação literal, que o objeto, por assim dizer, da responsabilidade pessoal, circunscreve-se somente às obrigações tributárias que sejam *resultado* dos atos infracionais.

---

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto.”

A interpretação literal aqui se faz necessária e obrigatória – haja vista cuidar-se de disposição legal de natureza eminentemente sancionatória, punitiva (como defendido no capítulo anterior), impõe-se a observância do quanto disposto no art. 112 do referido *Codex*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Apenas pautados por essa singela, mas relevante, argumentação, podemos então afirmar que a interpretação atribuída ao comando normativo, tal como vem sendo realizada tanto pela Fazenda Pública e, principalmente, pelo Judiciário, se traduz em equivocada aplicação da previsão legal.

De fato, o que se observa do cotidiano do redirecionamento dos créditos tributários é que não há qualquer distinção quanto aqueles (créditos tributários) que devam (ou possam) ser imputados ao terceiro/responsável. Noutras palavras, constatando-se a consubstanciação de alguma hipótese de ato infracional (e aqui ainda não adentraremos na discussão sobre a natureza de tais atos, o que faremos em item subsequente), há, automaticamente, a imputação dos créditos tributários existentes ao terceiro, sem qualquer avaliação sobre serem eles decorrentes do sobredito ato infracional ou não.

Contudo, justamente porque ostenta natureza sancionatória é que essa responsabilização, pessoal, tem de estar vinculada apenas e tão-somente às consequências dos atos praticados com excesso ou contrariamente à lei. Não se mostra plausível, em afronta aos princípios da legalidade, razoabilidade, entre outros, admitir a responsabilização do terceiro, pessoal e exclusivamente, por obrigações tributárias que, no mais das vezes, são constituídas por regular exercício da atividade empresarial e gerencial.

De outro norte, ao tomarmos por lúdimo tal proceder, acabamos por adotar, em afronta à própria natureza do dispositivo legal, a *responsabilidade objetiva*: basta a constatação do ato infracional para que o terceiro seja responsabilizado, ainda que por obrigações, como dito, oriundas do regular exercício da atividade empresarial e gerencial.

Mizabel Abreu Machado Derzi<sup>133</sup> ressalta essa problemática, trazendo, em seu raciocínio, interessante “critério temporal” para delimitação dessa responsabilidade, ao afirmar que o ilícito em tela deve ser *concomitante* com a ocorrência do fato imponible previsto pela hipótese de incidência (reforçando a ideia, portanto, de que a prática do ilícito, por si só, não tem o condão de vincular as obrigações tributárias anteriores a ele).

Confira-se:

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilização do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação. Por isso, o dispositivo menciona ‘obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto’.

Renato Lopes Becho<sup>134</sup> atenta para tal situação, asseverando a ausência de subsunção do fato à norma, nas circunstâncias que ora estudamos. Igualmente, Hugo de Brito Machado<sup>135</sup>, para quem a Fazenda Pública, ao pretender promover a execução contra o responsável tributário, deverá fazer prova de que o mesmo corresponde à obrigação tributária *decorrente* de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos.

Heleno Taveira Torres<sup>136</sup>, do mesmo modo, expressamente elencou os requisitos para aplicação do art. 135, III, CTN:

Destarte, tratando-se de sociedade limitada, a execução fiscal poderá incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, com aplicação do art. 135, do CTN, unicamente quando o ato decorre de sócio ou administrador com gestão patrimonial comprovada (i) e este age *com excesso de poder ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto*, também provada (ii) e, deste ato, *resulta o crédito tributário* devido (iii) mormente quando se tem o ‘esvaziamento’ da sociedade sem sua prévia dissolução regular e sem o pagamento das dívidas tributárias (art. 134, VII, do CTN). (ênfase no original)

<sup>133</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

<sup>134</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros – O Art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 197, fevereiro-2012.

<sup>135</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 181, outubro-2010, p. 76.

<sup>136</sup> TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. *Temas Essenciais de Direito Empresarial – Estudos em Homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 234.

De fato, o inciso III do art. 135 é claro (além de expresso) ao dizer que as obrigações tributárias imputáveis ao terceiro somente serão aquelas que sejam *decorrentes* dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Nada obstante, infelizmente, esse não tem sido o posicionamento adotado pelo Judiciário, que, diuturnamente, acolhe requerimento formulado pela Fazenda Pública para redirecionamento da cobrança executiva dos créditos tributários em face de terceiros, ou responsável tributário (mais especificamente, sócios ou sócios-gerentes), sob o fundamento de dissolução irregular da empresa, englobando, com isso, todos os valores em execução, indistintamente.

### 3.4. Os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei

Continuando nossa análise do art. 135, III, do CTN, insta agora apreciar a natureza dos *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, haja vista cuidar-se de elemento fundamental à consubstanciação da responsabilidade de que ora falamos.

Para fins deste estudo, salientamos, porém, que serão incluídas sob a denominação ilícitos (ou ato infracionais) todas as espécies de atos descritas na lei, quais sejam, excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Convém consignar, de plano, muito embora seja, obviamente, algo sedimentado não apenas pela doutrina, mas pela própria redação do art. 3º do CTN, que não há tributação de ilícito, não se tributa o fato jurídico tomado como ilícito, sendo despiciendas, portanto, maiores ilações nesse sentido<sup>137</sup>. Resta sabermos, no entanto, de que forma devemos interpretar o comando legal ou, melhor dizendo, a qual *ilícito* está ele a se referir, quando afirma que o terceiro será responsável pelas obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

O ilícito, nessa situação, não está no fato jurídico previsto pela hipótese de incidência, ele não se traduz no fato impositivo ali positivado. Trata-se, na realidade, do ilícito sob a ótica do direito vigente na esfera privada, esfera esta na qual se encontra o *contribuinte*,

---

<sup>137</sup> Sobre o tema, confira-se, a propósito: BECHO, Renato Lopes. A Discussão sobre a Tributabilidade de Atos Ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 172, janeiro 2010.

frente a atos que sejam contrários ao seu interesse, que contrariem os regramentos previstos na legislação, no contrato ou no estatuto, e que regulem juridicamente seus interesses (no caso, da sociedade). Não se cuida, pois, de ilícito tomado em acepção ampla (no sentido de descumprimento de qualquer dever jurídico), mas sim restrita, na forma que ora nos reportamos. De outro giro, os tais atos, em si mesmo considerados, são lícitos, não ferem as normas cogentes previstas pelo ordenamento; são, contudo, do ponto de vista do contribuinte (sociedade), ilícitos, porque praticados contrariamente ao seu interesse.

Conforme lecionado por Renato Lopes Becho<sup>138</sup>:

Salvo melhor juízo, o que está estabelecido no art. 135 do CTN não se refere à prática genérica de ilícitos, mas a atos lícitos contrários aos interesses do contribuinte (aqui está o ilícito). [...] Considerando que, para nós, os atos ilícitos não são tributáveis, supomos que, no primeiro momento (normal fiscal básica), o fato gerador (fato impositivo) realizado era lícito. O ilícito é no *animus* do agente (responsável), que contraria os interesses do contribuinte. Além da intributabilidade dos atos ilícitos, a prática de atos ilícitos, em geral, pelo responsável, deve ser tipificada no art. 137 do CTN, cujo estudo vai além do aqui desejado.

[...]

Melhor esclarecendo, quando o legislador estabeleceu, no caput do art. 135, que este dispositivo se aplica à responsabilidade “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados”, podemos visualizar, efetivamente, duas regras-matrizes tributárias, uma lícita, outra ilícita. A primeira, para prosseguirmos no exemplo aventado, gera faturamento para a pessoa jurídica, o que é lícito. Todavia, como o faturamento gerado decorreu da prática de atos com infração de lei, contrato social ou estatuto, há uma segunda regra-matriz. Esta decorre de um ilícito não tributário, mas que gera efeitos fiscais: a imputação de responsabilidade ao terceiro e não mais ao contribuinte.

Na mesma linha, Mizabel de Abreu Machado Derzi<sup>139</sup>, quando aduz que a lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro “contra os interesses do contribuinte, o que reforçaria, ainda, a justificativa de manter-se no pólo passivo apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto”.

Juliana Furtado Costa Araújo<sup>140</sup> traz afirmação que bem sinaliza não se tratar de ilícito tributário, ao aduzir que “quando falamos em responsabilidade tributária, o dever do

<sup>138</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiro – O Art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 197, fevereiro 2012, p. 130.

<sup>139</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 756.

<sup>140</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária na Sucessão Empresarial: fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimentos*. 2010, 295f. Tese de Doutorado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

terceiro, chamado responsável, de arcar com o cumprimento da prestação surgirá da ocorrência no mundo social de um fato lícito ou ilícito por ele praticado, que não se confunde com o evento tributário”.

De outra banda, insta frisar a natureza *dolosa* de tais atos, a determinar, por conseguinte, ser a responsabilidade *subjética*. Nesse aspecto, ressaltamos a imprescindibilidade da figura do *animus*, vez que a prática dolosa impõe o reconhecimento de que o administrador tinha opção de praticar ou não a infração, pois, se tal opção inexistia, não poderá haver a imputação de responsabilidade, pela ausência de *animus*, não obstante o resultado do ato praticado. Nesse contexto, há de se discriminar como elemento da responsabilidade tributária, além do pessoal (que se refere ao sujeito responsável), o *elemento fático*, atinente às condutas reveladoras de infração que exija dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Com efeito, e em consonância com a definição da responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN – sobre ser ela (a responsabilidade) pessoal e exclusiva do terceiro, cuja norma dispositiva detém natureza evidentemente sancionatória –, temos, por questão de congruência, que o dolo (e o *animus* nele contido) se afigura como elemento central dessa figura (a de responsabilidade de terceiro, prevista pelo citado artigo).

Por conseguinte, ao colocarmos o dolo como elemento central, estamos a cuidar de responsabilidade tida por subjetiva, que exige, em termos sintéticos, a devida comprovação da prática, pelo terceiro (responsável), dos fatos tidos como ilícitos e de esses mesmos fatos originarem as obrigações tributárias pretendidas pela Fazenda Pública (sobre esse aspecto, falaremos em item subsequente).

Nesse sentido são as lições de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>141</sup>:

Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. [...] No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo e a má-fé hão de ser cumpridamente provados.

Definida, pois, a natureza dos ilícitos constantes do *caput* do art. 135, III, do CTN, impõe-se, neste momento, uma averiguação acerca dos comandos traçados pelos enunciados das Súmulas 430 e 435 do Superior Tribunal de Justiça, vez que trazem em seu bojo

---

<sup>141</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 635.

justamente situações que se ligam à consubstanciação (ou não) dos sobreditos atos infracionais.

#### 3.4.1. A Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça

O enunciado da Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça dispõe que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Acertadamente se posicionou a Corte.

Na esteira do que sustentamos até o momento, temos que somente as obrigações tributárias *resultantes* de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto é que poderão ser objeto da imputação de responsabilidade. Defendemos, outrossim, a natureza da responsabilidade e a natureza dos atos ilícitos previstos pelo art. 135 do CTN.

Vemos claramente, em consequência da aplicação das premissas até então ofertadas, que, ao se definir que o mero inadimplemento da obrigação tributária não gera a norma de responsabilidade, estatui-se, a um só tempo, (i) que não se cuida, para configuração dessa responsabilidade, de qualquer ilícito, ou do ilícito em sentido amplo, nos termos expostos linhas atrás (pois que o inadimplemento de uma obrigação tributária é, em última análise e tomada a acepção ampla, um ilícito, vez que tal obrigação encontra-se positivada e prevê, na hipótese de descumprimento, uma sanção); (ii) que o ilícito em questão, diversamente, vem preconizado na acepção estrita já pontuada; (iii) que o inadimplemento deve ser *resultado* desse ilícito tomado em sentido estrito e (iv) que se cuida de responsabilidade subjetiva (não fosse assim, bastaria o inadimplemento para a imputação da responsabilidade, hipótese em que estaríamos cuidando, à evidência, de responsabilidade do tipo objetivo).

De fato, com base na assertiva aposta na Súmula em questão, detectamos a perfeita consonância da posição jurisprudencial com a norma contida no art. 135, III, do CTN, no sentido e alcance que ora lhe conferimos.

Nesse sentido, Regina Helena Costa<sup>142</sup>:

Nesse contexto, entendemos que a simples inadimplência da obrigação pela pessoa jurídica, embora constitua infração à lei tributária, não acarreta a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado. Será preciso demonstrar que tal inadimplemento decorreu da prática de ilícito pelos gestores da pessoa jurídica, que incorreram em excesso de poder ou em infração à lei, contrato social ou estatutos.

Eduardo Botallo<sup>143</sup>, por sua vez, assevera que

[...] a não satisfação de obrigações tributárias pela pessoa jurídica, embora possa configurar infração, somente gera responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica caso tenha resultado de atos contrários à lei ou praticados com excesso de poderes.

Tal responsabilidade não se configura no momento em que a prestação tributária deixa de ser satisfeita, mas sim naquele em que ocorre a prática dos atos ou condutas que levam ao seu nascimento.

Em consequência, se o inadimplemento resultou de circunstâncias inerentes aos riscos que toda e qualquer atividade empresarial apresenta, não ocorre a incidência do art. 135, III, do CTN.

Ademais, como bem salienta Hugo de Brito Machado Segundo<sup>144</sup>, o problema do entendimento diverso (o de que o mero inadimplemento da obrigação tributária ensejaria infração à lei, nos moldes do art. 135 do CTN)

[...] é que ele transforma o que deveria ser uma exceção (a responsabilidade pessoal do administrador) em uma regra sem exceções. Se o inadimplemento é a própria infração, sempre o administrador poderá ser responsabilizado por qualquer dívida não paga, seja qual for a causa do não pagamento. Desapareceria a própria distinção entre a sociedade e aquele que a representa, em uma desconsideração geral e *a priori* de toda e qualquer personalidade jurídica, daí decorrendo insegurança bastante prejudicial ao desempenho das atividades econômicas.

Aliás, a transcrição ora realizada traz em seu bojo, ainda, outros dois importantes aspectos, que merecem ser repisados.

<sup>142</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 223.

<sup>143</sup> BOTALLO, Eduardo. Responsabilidade dos Sócios Administradores de Empresas por Dívidas Fiscais – Compreensão e Limites. *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009, p. 579.

<sup>144</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Responsabilidade de Sócios e Administradores e Devido Processo Legal*. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, 15º v.

O primeiro deles diz com a já mencionada caracterização da responsabilidade objetiva (quando fala da responsabilização por toda e qualquer dívida) – percebemos claramente que, se assim fosse, o dolo seria prescindível, pois, como dito, bastaria o mero inadimplemento, não se agregando a esse fato jurídico qualquer discussão sobre a natureza da conduta do sujeito<sup>145</sup>.

O segundo diz com a também assinalada inviabilização da atividade econômico-empresarial. Diante da desconsideração indiscriminada da personalidade jurídica, nos termos aventados, a própria distinção da personalidade (e do patrimônio, evidentemente) existente entre pessoa jurídica e pessoa física não subsistiria, atentando, em última análise, contra os próprios princípios e postulados concernentes ao direito societário, que, sob essa ótica, acabam por garantir e fomentar, por assim dizer, a própria atividade empresarial.

#### **3.4.2. A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça**

A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, assim dispõe: “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”.

Nesse caso, diferentemente do que afirmamos no item precedente, partilhamos do entendimento de que o Tribunal da Cidadania não caminhou bem ao assim consolidar a sua jurisprudência.

Em primeiro lugar, devemos inquirir sobre o significado da *dissolução irregular* da empresa, ao menos no sentido que vem sendo utilizado, na prática, pela Fazenda Pública (e acolhida pela esfera judicial), que acabou dando ensejo à edição da súmula em comento.

Vemos, nesse aspecto, atentos à realidade fática que nos cerca, que a tarefa de dissolver regularmente uma sociedade não é das mais fáceis, para não dizer, no mais das vezes, impossível, no caso de estarmos diante de uma empresa que esteja em dificuldades financeiras ou econômicas. Isso porque, para que se realize a “baixa” da empresa (ou seu regular encerramento), necessária a quitação de todas as dívidas de natureza tributária.

---

<sup>145</sup> Sobre o afastamento da possibilidade de imputação de responsabilidade objetiva, vide decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo do RE nº 562.276/PR, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, no que tange ao reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 (ementa transcrita à fl. 93).

Cumpra ressaltar, nada obstante, que, em pese a configuração do dolo – consistente na vontade livre e consciente de encerramento da empresa/atividade –, o que não se encontra presente é a prática de infração, pois a dissolução irregular, pura e simplesmente, não pode ser assim considerada, sem que haja a efetiva demonstração de que tenha decorrido de atos de má gestão ou fraude.

Nessas hipóteses, estamos convencidos de que não há consubstanciação da situação fática ensejadora da norma de imputação de responsabilidade, pela ausência, repise-se, do elemento *infração*.

Corroborando o explanado, afirma Kiyoshi Harada<sup>146</sup>:

Se a falta de baixa na repartição fiscal significa dissolução irregular a acarretar responsabilidade pessoal do sócio, como tem entendido a jurisprudência, parece óbvio que estamos diante de nova hipótese de responsabilização pessoal de sócio, que não tem amparo no citado art. 135, III, do CTN. Afinal, não conseguir obter baixa na repartição fiscal, motivado pelo crédito tributário em aberto, não configura, nem pode configurar, infração de lei, contrato social ou estatuto, muito menos o ato de dissolução pode ser reputado como aquele praticado com excesso de poderes.

Na mesma linha, Eduardo Botallo<sup>147</sup> afirma que, “em casos de dissolução de fato, em virtude de falência ou de mera cessação de atividades da sociedade, a responsabilidade tributária dos sócios somente se configura caso fique demonstrado que tais eventos decorreram de atos de má gestão ou fraude”.

Definido esse importante aspecto, impõe-se uma digressão *sobre* a questão da prefalada *dissolução irregular*, frente ao comando normativo que tem sido utilizado, tanto pela Fazenda, como pelo Poder Judiciário, para determinação da desconsideração da personalidade jurídica e consequente redirecionamento das dívidas fiscais.

Na quase totalidade dos casos, vemos que a desconsideração – pautada na dissolução irregular e que ensejará a responsabilização prevista pelo art. 135, III, do CTN – se dá com suporte no art. 50 do Código Civil (mencionado no primeiro capítulo deste trabalho), que preconiza:

---

<sup>146</sup> HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade dos Sócios no Caso de Liquidação de Sociedade de Pessoas. *Revista de Estudos Tributários*, v. 77, janeiro-fevereiro 2011, p. 232.

<sup>147</sup> BOTALLO, Eduardo. Responsabilidade dos Sócios Administradores de Empresas por Dívidas Fiscais – Compreensão e Limites. *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009, p. 572.

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

O dispositivo em comento, como se denota, traz em sua redação que a desconsideração estará autorizada nos casos de *abuso da personalidade jurídica*, abuso esse caracterizado pelo *desvio de finalidade* ou pela *confusão patrimonial*.

Por sua vez, e conforme salientado no início deste tópico, a *dissolução irregular* aventada pelos órgãos fazendários, e acolhida pelos órgãos judiciais, vem determinada pela não localização da empresa no endereço informado nos cadastros fiscais, ou seja, quando há o encerramento não formal dessas empresas, ocasionado, no mais das vezes, pela insuficiência financeira.

Ora, como dizer, então, que essa dissolução irregular seria sinônimo de abuso da personalidade jurídica? Então o simples insucesso empresarial equivaleria a um desvio de finalidade ou mesmo uma confusão patrimonial? Parece evidente não ser essa a hipótese, em que se verifica tão-somente o inadimplemento de obrigações tributárias pela impossibilidade econômica de arcar com tais ônus.

Aqui entendemos necessária uma breve incursão acerca da utilização dos institutos de Direito Privado (*in casu*, a desconsideração da personalidade jurídica) no Direito Tributário.

Tomados os artigos 109 e 110 do CTN, que expressamente regulamentam o tema, assim encontramos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição e conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do 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.

Extraímos, dessas redações, em síntese, duas premissas: (i) a de que os conceitos, as formas e os institutos próprios do Direito Privado não podem ser alterados pelas normas de

Direito Tributário e (ii), nada obstante, será a lei tributária que irá determinar os *efeitos tributários* que poderão ser atribuídos a cada conceito, forma e instituto de Direito Privado.

Nas palavras de Eduardo Domingos Bottallo<sup>148</sup>, diante desses preceitos, podemos definir o Direito Tributário como um “direito de sobreposição”, no sentido de que a lei tributária “tem de prevalecer-se dos conceitos, institutos, formas e princípios de Direito Privado, para, trabalhando sobre os mesmos, atribuir-lhes *efeitos tributários*” (ênfase acrescentada).

Declara, ainda, o mencionado autor:

Assim posta a questão, fica fácil perceber a relação desses preceitos com a responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais da sociedade.  
No campo do Direito Tributário, não se justifica a exclusão de regras, como por exemplo, a do artigo 20 do Código Civil, que diz: “as pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros”. Estabelece, portanto, o princípio da autonomia da personalidade dos sócios. Por igual forma, o Direito Tributário não pode ignorar o artigo 2º do Decreto nº 3.078/19, que, tratando especificamente das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, declara que a responsabilidade dos sócios é limitada à importância total do capital social, portanto, em princípio, o mesmo tipo de responsabilidade que os sócios têm pelas demais obrigações contraídas pela sociedade, que não tenham natureza tributária. [...] De modo que todas essas regras de Direito Privado não são estranhas ao Direito Tributário, e nem podem ser, porque são normas explicitadoras de princípios que decorrem da Constituição.

Nesse cenário, evidencia-se que a dissolução irregular da sociedade não pode, sem dúvida, equiparar-se ao abuso de personalidade jurídica, restando ilegítima a desconsideração da personalidade – vale dizer, a pretensão do órgão fazendário de consubstanciação da hipótese prevista pelo art. 135, III, do CTN, nesses termos, configura afronta aos preceitos estabelecidos pelos arts. 109 e 110, pois acaba por alterar o próprio conceito e alcance de instituto de Direito Privado (o da desconsideração da personalidade jurídica) para o fim de lhe atribuir efeitos tributários.

Conforme também sintetizado por Eduardo Domingos Bottallo<sup>149</sup>, “somente quando demonstrada, pelo Fisco, que a obrigação tributária a cargo da sociedade decorreu de

<sup>148</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Responsabilidade dos Sócios por Dívidas Fiscais nas Sociedades Por Quotas de Responsabilidade Limitada. *Revista do Advogado*, v. 57, janeiro de 2000, p. 37/38.

<sup>149</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Responsabilidade dos Sócios e Administradores por Dívidas Fiscais nas Sociedades À Luz do Código Civil e do Código Tributário Nacional. *Temas Relevantes do Direito Civil Contemporâneo*. Reflexões sobre os cinco anos do Código Civil. Estudos em homenagem ao Professor Renan Lotufo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 122.

alguma das causas apontadas na lei civil (art. 50) é que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional, poderá validamente ser acionado”.

Prosseguindo, impende ainda adentrar outro aspecto. Na forma como determinado pela Súmula, há a caracterização do ato infracional pela dissolução irregular da empresa, o que, por sua vez, autorizaria a imputação de responsabilidade ao terceiro. Contudo, e forte no que expusemos, somente haverá a prefalada responsabilização no que tange às obrigações tributárias *resultantes* do ato infracional. Nesse contexto, convém ressaltar, uma vez mais, a questão aventada relativa ao critério temporal do ilícito – ele deve ser anterior ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária, nunca posterior.

Ora, trazendo essa premissa para o enunciado ora apreciado, não encontramos essa relação de temporalidade. Vemos, ao contrário, inclusive pela posição adotada pelo Poder Judiciário (em todas as suas instâncias), que haverá a imputação da responsabilidade relativamente às obrigações tributárias existentes até o momento em que se tenha por configurada a dissolução irregular (configuração esta que, aliás, ocorre no bojo de processo de execução fiscal), pela não localização da empresa no domicílio indicado.

Não se aventava, nessa hipótese, a aferição desse marco temporal assinalado. Noutras palavras, não há qualquer preocupação em verificar se as obrigações tributárias, em relação às quais se pretende o redirecionamento, surgiram antes ou depois da aludida dissolução irregular.

Muito pelo contrário. Considerando a conhecida demora da Fazenda Pública para o ajuizamento dos processos de execução fiscal<sup>150</sup>, a configuração da dissolução, na quase totalidade dos casos, é *posterior* ao surgimento das obrigações tributárias que se pretende sejam satisfeitas, ou seja, as mencionadas obrigações tributárias não são resultantes dessa dissolução irregular. Não obstante, havendo a demonstração desse fato (dissolução irregular) no curso do processo, a Súmula vem sendo aplicada, indistintamente.

Renato Lopes Becho<sup>151</sup>, enfaticamente, sustentou que,

como pode ser verificado, não há adequação entre a situação descrita na súmula e aquela estipulada pelo legislador. Isso porque o *caput* do dispositivo legal menciona sua aplicação “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

<sup>150</sup> Sobre o tema, vide BECHO, Renato Lopes. Efeitos do ajuizamento tardio das execuções fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 170, 2009, p. 64-74.

<sup>151</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética. 2012, p. 300.

resultantes [...]” e, conquanto o encerramento irregular não seja acobertado pela lei, ele não gera créditos tributários. Em outras palavras, o que o legislador determinou foi que, naqueles fatos impositivos (lícitos) que geram obrigação tributária – tais como contratos de venda e compra, aquisição de renda, operações de crédito, câmbio e seguro etc. – que resultem de atos ilícitos (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto), o agente responsável pelo ato responderá, sozinho (“são pessoalmente responsáveis”), por referida dívida fiscal. Assim, o núcleo da súmula (“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar em seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes”) não é reconhecível na hipótese legal.

Podemos verificar que, nos termos da presente exposição e ainda nos termos do citado enunciado de súmula, em verdade, a regra que tem sido (equivocadamente) aplicada para situações que tais é a de que o ato infracional (ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos – no caso, respeitante à dissolução irregular) gera o *inadimplemento do tributo*, viabilizando, por conseguinte, o redirecionamento da feito executivo<sup>152</sup>.

Contudo, vale anotar que a dissolução irregular, por si só, e nos termos ora expostos, não gera qualquer obrigação tributária e que, no mais, a regra a ser aplicada é a de que os atos infracionais *originem* obrigações tributárias (e não que impliquem o inadimplemento de obrigações tributárias regularmente originadas – regularmente, aqui, no sentido de não se ligarem a qualquer ilícito, no sentido ora empregado).

A ementa a seguir transcrita bem ilustra essa equivocada interpretação:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135 DO CTN. 1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade. 2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão da dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos<sup>153</sup>. (ênfase acrescentada)

<sup>152</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros – O Art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 197, fevereiro-2012, p. 128.

<sup>153</sup> STJ, 1ª Seção, EAg nº 494887/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJE 05.05.2008.

Esse cenário reforça uma das premissas centrais do presente trabalho: a aplicação da responsabilidade de terceiro em foco não está consonante com o quanto dispõe o art. 135, III, do CTN.

Indo mais além, devemos trazer à tona uma outra perspectiva, constatada na esfera judicial (que extraímos de nossa experiência em Vara de Execuções Fiscais), a saber: nos processos de execução fiscal, havendo a consubstanciação da dissolução irregular (pela não localização da empresa no endereço fornecido ao Fisco, repita-se), apresenta a Fazenda pedido de redirecionamento do feito, apontando, para tanto, aqueles sujeitos que constam na ficha cadastral da Jucesp (espelhando as disposições contratuais e estatutárias existentes para aquela determinada sociedade).

Surge, então, o seguinte questionamento: o que define qual será o sujeito sobre quem recairá o redirecionamento no processo executivo (obviamente, no que tange aos sujeitos que efetivamente exerçam a administração ou pratiquem atos de gerência): ele figurar à época da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias exequendas ou ele figurar à época da configuração da dissolução irregular da empresa? Qual dessas situações deve balizar a definição do sujeito responsável, nessas hipóteses?

Se tomarmos a premissa concernente ao critério temporal, ou seja, de que somente as obrigações tributárias *decorrentes* dos atos infracionais é que podem ser objeto da responsabilidade em tela, o debate dilui-se em termos de significância. Assim, importa, nas hipóteses de que falamos, aferir tão-somente a relação de precedência ou concomitância da ocorrência dos atos ilícitos, em relação às obrigações tributárias objeto de redirecionamento, bem como se essas mesmas obrigações são resultados da prática dos mencionados atos infracionais.

A indagação sobre estar o sujeito figurando na época da ocorrência do fato gerador ou quando da dissolução irregular não é o que, efetivamente, portanto, irá definir o redirecionamento do processo executivo, mas sim se esse sujeito foi o responsável pela prática do ilícito gerador de obrigações tributárias.

### **3.5. A finalidade do dispositivo legal**

Importa-nos agora definir qual a finalidade do art. 135, III, do CTN.

Como vimos, ele traz norma de responsabilização de terceiros que, no exercício da gerência ou administração da sociedade, pratiquem atos com excesso de poderes ou que constituam infração à lei, contrato social ou estatuto, dos quais decorram obrigações tributárias, pelas quais serão pessoal e exclusivamente responsabilizados.

Maria Rita Ferragut<sup>154</sup>, ao tratar sobre as causas da existência da responsabilidade tributária (em sentido amplo), assevera que a função primeira de qualquer norma de responsabilidade é a *arrecadatória*, visto que, “por razões de conveniência e necessidade, a lei elege um terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo”. Traz, ainda, que o art. 135 teria também finalidade *sancionatória*, uma vez que a lei determina que o terceiro seja responsável pessoal pelo pagamento do tributo, como forma de sanção pelo ato praticado com dolo e que prejudicou os interesses do Fisco e, eventualmente, de terceiros.

Para nós, e consoante o que defendemos, em especial a natureza sancionatória atribuída ao comando normativo em destaque (conforme item 3.1), evidencia-se, por consectário lógico, sua finalidade também sancionatória.

Contudo, num aspecto mais restrito, voltado para a interpretação do comando normativo (art. 135, III, do CTN) realizada até o momento, extraímos que tal finalidade vincula-se diretamente à proteção do contribuinte “originário”, por assim dizer; noutras palavras, essa previsão de responsabilidade possui como principal objetivo resguardar a pessoa jurídica (empresa) da eventual prática de atos, perpetrados por aqueles que detenham poderes de administração, contrários aos objetivos e interesses sociais.

Isso se constata pelo fato de que a obrigação tributária será cobrada, ou seja, para o Fisco não se discute sobre ser devida ou não essa obrigação, isso não está em discussão até porque não há qualquer cláusula excludente nesse sentido.

O que temos é a tradução dessa *finalidade* do dispositivo (de proteção de contribuinte originário) na autorização para que a Fazenda Pública, diante da constatação da situação fática prevista pela norma (leia-se, surgimento de obrigação tributária resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social e estatutos), possa exigir diretamente do terceiro (responsabilidade *exclusiva* e *pessoal*) o cumprimento dessas obrigações.

---

<sup>154</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *A Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 52-53.

Em conclusão, no que tange ao art. 135, III, do CTN, temos que: (i) a responsabilidade constitui-se em modalidade de sujeição passiva indireta por transferência; (ii) a responsabilidade é exclusiva e pessoal; (iii) a responsabilidade somente será imputada àquele que efetivamente exercer a gerência ou administração da sociedade, independentemente da nomenclatura que lhe seja atribuída; (iv) somente as obrigações tributárias *resultantes* dos atos infracionais é que poderão ser objeto da imputação de responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN; (v) os ilícitos praticados, e que geram a imputação de responsabilidade ora aventada, são de natureza não tributária, concernentes à infração da lei vigente entre contribuinte e responsável (legislação civil e comercial); (vi) os ilícitos possuem natureza dolosa, com imputação de responsabilidade subjetiva; (vii) a dissolução irregular, pela mera não localização da empresa no endereço informado às autoridades fazendárias, não se consubstancia em hipótese hábil a autorizar a aplicação da responsabilidade prevista pelo citado comando normativo; (viii) com isso, não há, efetivamente, subsunção dos fatos apontados pelo Fisco (e acolhidos pelo Judiciário) à norma de responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN.

### 3.6. A Portaria nº 180 PGNF, de 25 de fevereiro de 2010

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, objetivando regulamentar o tema da responsabilidade tributária de terceiros, prevista pelo art. 135, III, do CTN, editou a Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, alterada posteriormente pelas Portarias nº 904 e 1.242 da PGFN, de 03 de agosto de 2010 e 02 de dezembro de 2010, respectivamente, trazendo, segundo expressamente menciona, orientação acerca da *responsabilização do codevedor*.

A fim de melhor analisarmos o referido ato normativo, mister sua integral transcrição:

Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010  
 Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor.  
 Alterada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010 .  
 Alterada pela Portaria PGFN nº 1.242, de 2 de dezembro de 2010  
 A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional , e no art. 79, inciso VII, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 , resolve:

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

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

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

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

(Art. 3º - revogado)

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

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

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

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

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

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Um primeiro ponto a ser destacado diz com a preocupação em colocar na condição de responsável somente aquele sujeito que possua *poderes de gerência sobre a pessoa jurídica*, conferindo-lhe, nesse aspecto, esmerada observância com o quanto preconiza o comando legal.

No entanto, essa observância é parcial. Vejamos.

A Portaria refere-se à adoção da responsabilidade *solidária*, que vem mencionada em praticamente todos os seus artigos. Ora, como vimos, a responsabilidade do art. 135, III, do CTN não é solidária, nem mesmo subsidiária, mas sim *peçoal e exclusiva*.

Outrossim, vemos que se pretende a responsabilização daquele sujeito que, exercendo a administração ou gerência da sociedade, figure à *época da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária exigida, ou seja, não há qualquer preocupação com o critério temporal do ilícito (se anterior ou concomitante ao fato gerador), visto que apenas as obrigações tributárias *resultantes* dos atos ilícitos é que poderiam ser redirecionadas ao terceiro responsável.

Ponto de relevância, ainda, diz com a absoluta inobservância *do devido processo legal*, especificamente quanto ao respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Extrai-se dos art. 2º a 5º que, constatando a Fazenda a ocorrência de algumas das situações elencadas nos incisos I a IV (excesso de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto ou dissolução irregular da pessoa jurídica), a autoridade fiscal poderá, de imediato, proceder à inclusão do responsável na certidão de dívida ativa.

Muito embora haja menção à necessidade de fundamentação da decisão, não se concede, como visto, qualquer oportunidade de contraditório ou defesa nessa hipótese; não há nenhuma previsão de instauração do regular processo administrativo (em capítulo subsequente, concernente ao aspecto probatório da responsabilidade tributária, trataremos mais pormenorizadamente sobre a questão do processo administrativo, sob a égide do devido processo legal).

Essa problemática foi apontada por Renato Lopes Becho<sup>155</sup>, oportunidade em que enfatiza a necessidade de processo administrativo, resguardando-se ao terceiro responsável o contraditório e a ampla defesa, inviáveis, como aduz, em sede de processo de execução.

Maria Rita Ferragut<sup>156</sup>, em artigo sobre o tema, tece elogios à Portaria (não obstante ressalve a ausência de disposição expressa acerca da necessidade de instauração de processo administrativo), no que tange à imposição de que a decisão de inclusão do responsável na certidão de dívida ativa deva ser fundamentada. De fato, quanto a esse aspecto e também no que se refere à delimitação da imputação da responsabilidade, o ato afigura-se consonante com o melhor direito. Mas isso não diminui os equívocos nele estampados e, nesse ponto, entendemos que a análise realizada pela mencionada autora deixou de abarcar aspectos relevantes, como demonstramos.

---

<sup>155</sup> BECHO, Renato Lopes. A Sujeição Passiva Tributária na Jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 201, junho 2012, p. 147.

<sup>156</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 178, julho 2010, p. 102-106.

Já Leandro Paulsen<sup>157</sup> destaca, a partir da edição dessa Portaria, a introdução da exigência de um *ato de declaração de responsabilidade*, concernente à necessidade de fundamentação da decisão tomada pela autoridade de redirecionamento do crédito exequendo, mediante indicação da ocorrência de um dos pressupostos de fato da sobredita responsabilidade.

Em nosso entendimento, contudo, nesse aspecto a portaria revela-se dotada de prescindibilidade: sendo ato administrativo que é (o ato de inclusão do terceiro responsável) e, mais do que isso, por ostentar natureza vinculada, imperioso que siga, no seu *iter* procedimental, todos os princípios e regras atinentes ao Direito Administrativo, notadamente a necessidade de fundamentação de todas as decisões tomadas pela autoridade competente.

Podemos asseverar, portanto, que a Fazenda Pública, com a edição desse ato, reforça a sua equivocada interpretação do comando normativo, interpretação essa que, infelizmente, como dito, vem sendo acolhida pela esfera judicial. Por outro lado, no que tange aos aspectos tomados, por assim dizer, consonantes com o melhor direito (quais sejam, imputação de responsabilidade somente àquele sujeito que detenha poderes de administração e gerência e necessidade de fundamentação das decisões), revela-se absolutamente inócua, pois tais imposições já se encontram tratadas à suficiência pelo ordenamento pátrio, prescindindo de qualquer detalhamento infralegal.

Nesse cenário, impõe-se registrar que, em verdade, ao dispor, como o fez, acerca das interpretações que confere ao citado art. 135, III, do CTN, o sobredito ato infralegal acaba por materializar em normas jurídicas o acolhimento, pelo Poder Judiciário – aqui na acepção de Fonte do Direito –, das próprias interpretações fixadas pelo Poder Executivo (representado pela Fazenda Nacional). Noutras palavras, a edição da indigitada Portaria revela que seus posicionamentos têm sido reiteradamente acolhidos pelo Judiciário, solidificando norma de aplicação da responsabilidade de terceiros evidentemente desvinculada do texto legal, ou melhor, não prevista no ordenamento positivado.

---

<sup>157</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 142-143.

## CAPÍTULO 4 – A REGRA-MATRIZ DA RESPONSABILIDADE PREVISTA PELO ART. 135, III, DO CTN

### 4.1. Noções introdutórias

Com base no que expusemos até esse momento, em especial sobre a interpretação e o alcance do comando traçado pelo art. 135, III, do CTN, em seus aspectos pessoal, material e temporal, que são os que, efetivamente, merecem destaque na análise empreendida, dada a problemática que encerra a aplicação desse dispositivo legal, iniciaremos então a averiguação do que podemos denominar de *regra-matriz da norma de responsabilidade*, restrita à hipótese objeto do presente trabalho.

Para tanto, nos utilizaremos dos conceitos firmados pela doutrina acerca do que vem a ser a chamada regra-matriz, para, a partir daí, os transportamos para a hipótese de responsabilidade em comento.

Segundo leciona Roque Antônio Carrazza<sup>158</sup>, a Constituição Federal cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando o que ele denomina de “norma-padrão de incidência” de cada uma das exações que poderão ser criadas pelos entes políticos, não obstante o nascimento do tributo só se dê a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária, o que só se verifica após a edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora dessa mesma norma.

Partindo dessa ideia, podemos extrair dois institutos fundamentais ao tema que ora pretendemos investigar: a *hipótese de incidência* e o *fato imponível*, em adoção ao quanto difundido, originariamente, por Geraldo Ataliba<sup>159</sup>.

Segundo esse ilustre autor:

Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.

---

<sup>158</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 541.

<sup>159</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 54-56 e 76-78.

Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob vários aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. [...] São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

Para esse jurista, o fato gerador, no direito positivo, entre os doutrinadores e jurisprudência, é usado quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das ideias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas, quer nos fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente das normas individuais e concretas. Tece, assim, severas críticas, apontando, como fundamento, a existência do que para ele se afigura um vício muito grave: a de aludirem, a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas: (i) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e (ii) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação. Dessa forma, propôs a adoção de *hipótese de incidência* para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e *fato imponível* para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos que satisfazem os pressupostos requeridos pela norma jurídica.

Já Paulo de Barros Carvalho<sup>160</sup> adota denominação diversa para essa mesma fenomenologia: “regra-matriz de incidência tributária”, que seria, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.

Continua, asseverando que a norma tributária em sentido estrito é a que define a incidência fiscal (sendo normas tributárias em sentido amplo todas as demais), do que constatamos a existência de uma hipótese/suposto ou antecedente (traz previsão de um fato), a que se conjuga um mandamento/consequência/estatuição (prescrição da relação jurídica – obrigação tributária – que vai se instaurar onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto), associados pelo dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar – em ambos existem referências a critérios identificativos: na hipótese temos os critérios material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial – lugar da adoção do comportamento), e na consequência

<sup>160</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 352 e ss.

teremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos fornece, portanto, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária (regra-matriz de incidência).

Sem nos imiscuirmos nos conceitos de antecedente e consequente das normas gerais e abstratas e das normas individuais e concretas (dentro do que se intitula fenomenologia da incidência tributária, segundo ainda Paulo de Barros Carvalho<sup>161</sup>), de modo a não nos distanciarmos do enfoque de nosso estudo, certo é que, independentemente da terminologia (ou acepção) que se adote, são apontados os elementos ou aspectos constitutivos dessa hipótese de incidência (ou critérios da regra-matriz), qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento, quais sejam: *aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo*.

Conforme Alfredo Augusto Becker<sup>162</sup>, a dissecação de toda e qualquer hipótese de incidência mostrará que ela se compõe de um único núcleo (que seria, para nós, o aspecto material) e de um ou mais elementos adjetivos e que ela somente poderá se realizar na época de no espaço que foram previstos pelas coordenadas de tempo e lugar. Aduz, ainda, que a realização da hipótese de incidência está sempre ligada a alguém (do que identificamos o critério pessoal).

Importante ressaltar que a relevância do tema também se evidencia diante de recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal<sup>163</sup>, que expressamente aventou a existência de uma “regra-matriz de responsabilidade”. É certo que o mencionado julgado traz em seu bojo a possibilidade de discussão de outras diversas abordagens da responsabilidade de terceiro prevista pelo art. 135, III, do CTN (muitas delas já expostas nos capítulos precedentes). Contudo, nos interessa no momento apenas aferir, repise-se, a regra matriz da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN.

Confira-se a ementa:

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

<sup>161</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 315.

<sup>162</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 350-352.

<sup>163</sup> STF, RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJE 10.02.2011.

GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. *O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.* 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei” não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as *regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.* A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão do crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. *A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, 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, 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 personalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas físicas e jurídicas, 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 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 análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (ênfase acrescentada)

Nesse panorama, vale transcrever os ensinamentos de Regina Helena Costa<sup>164</sup>, que evidenciam a ideia de responsabilidade como relação jurídica própria, diversa da relação

<sup>164</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 228.

jurídica tributária propriamente dita, a ensejar, ao menos em nosso entendimento, a aferição do que vem a ser a regra matriz da aludida responsabilidade.

Veja-se:

[...] na obrigação principal, o sujeito passivo direto ou contribuinte é o protagonista do fato ensejador do nascimento do vínculo; já o chamado sujeito passivo indireto ou responsável, terceiro em relação ao fato-jurídico tributário, é o protagonista de relação jurídica distinta, uma vez que alcançado pela lei para satisfazer a prestação objeto da obrigação principal contraída por outrem em virtude da prática do ilícito (descumprimento de dever próprio), ou em função de disciplina assecuratória da satisfação do crédito tributário.

São esses aspectos que devem agora ser apreciados, frente à demonstração da existência de uma regra-matriz de responsabilidade, conforme mencionado.

#### 4.2. Critério material

No *critério material*, encontramos referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critério espacial e temporal, adiante tratados). É muito comum, por isso, a indevida alusão ao critério material como a descrição objetiva do fato; contudo, a descrição objetiva do fato é o que se obtém da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos.

Cuida-se, em verdade, da descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência, donde extraímos a *base impositiva* – perspectiva dimensional da hipótese de incidência, que fornece critério para determinação do *quantum* tributário. Cuida-se de conceito legal, qualidade jurídico-normativa da hipótese de incidência, permitindo a identificação da natureza do tributo. E a *alíquota* – termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração, sob a forma de percentual ou outra, da base impositiva<sup>165</sup>.

Transportando esses conceitos para a hipótese de responsabilidade de terceiros prevista pelo art. 135, III, do CTN, podemos afirmar, forte no que já expusemos, que o *critério material traduz-se nos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei*,

<sup>165</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108-110.

*contrato social ou estatuto*, nos exatos termos apregoados nos capítulos antecedentes (ou seja, o ilícito tomado em acepção restrita, referente tão-somente à infração à legislação vigente entre contribuinte e responsável). Em outras palavras, a regra matriz de responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN tem como critério material a prática de atos lícitos (daí por que cabível falar na tributação de tais atos), mas contrários aos interesses do contribuinte.

Renato Lopes Becho<sup>166</sup> evidenciou essa temática, preconizando que o critério material consiste em “realizar negócio jurídico lícito, em nome do contribuinte, mas contra seus interesses (agindo com excesso de poderes ou infração à lei – que rege a conduta do responsável – contrato social ou estatuto), que faça nascer uma obrigação tributária”.

Helena Taveira Torres<sup>167</sup>, ao cuidar do assunto, afirma ainda a existência de pressuposto para esse critério material, consistente no fato de que “as pessoas que serão responsabilizadas tenham poderes de decisão e atuem em nome e por conta da sociedade no exercício da atividade empresarial”.

Contudo, a nosso ver, o denominado “pressuposto” se consubstancia, na realidade, no próprio aspecto pessoal da regra matriz de responsabilidade, como pontuaremos adiante.

### 4.3. Critério Pessoal

O *critério pessoal* traduz-se na qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária que o fato imponible fará nascer; conexão entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força de lei, em sujeitos da obrigação. Em consonância com o objeto de nosso estudo, não focaremos na figura do sujeito ativo, mas apenas na figura do sujeito passivo, visto ser esse o alvo das várias implicações existentes quando da aplicação do art. 135, III, do CTN.

Na realidade, e conforme ainda as lições de Geraldo Ataliba<sup>168</sup>, “a indicação do sujeito passivo é, na maioria dos casos, implícita (não há direta determinação), consistindo na

---

<sup>166</sup> BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das Decisões sobre Responsabilidade Tributária de Terceiros no STF: Regras-matrizes de Responsabilização, Devido Processo Legal e Prazo de Decadência e Prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 204, setembro 2012, p. 51.

<sup>167</sup> TORRES, Helena Taveira. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração da Personalidade Jurídica. *Temas Essenciais de Direito Empresarial – Estudos em Homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 232.

<sup>168</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108-110.

imputação das consequências jurídicas de um fato a um sujeito”. É precisamente sob essa ótica, portanto, qual seja, do sujeito que sofre a imputação das consequências jurídicas de um fato, que faremos nossas considerações acerca do critério pessoal da regra matriz da responsabilidade tributária prevista pelo art. 135, III, do CTN.

Para tanto, mister sejam novamente expostas as premissas até então firmadas, atinentes à questão. Nesse sentido, imperioso rememorar que: (i) definimos a natureza do sujeito previsto pelo comando legal como sendo aquele que detém poderes de gerência e administração da sociedade (vide capítulo 2, item 2.3) e (ii) definimos, outrossim, que entre os sujeitos previstos pelo referido dispositivo não se incluem a figura do sócio ou sócio-gerente das sociedades limitadas, ante a ausência, em última análise, de expressa previsão legal – considerando que as sociedades limitadas não podem ser tomadas como sociedades de pessoas, cuja responsabilidade dos sócios é, conforme cediço, de natureza ilimitada.

Nesse panorama, impõe-se concluir que o critério pessoal, relativamente ao sujeito passivo da regra matriz de responsabilidade, pode ser definido *como sendo aquele sujeito que detenha poderes de gerência e administração de uma sociedade de pessoas*.

#### 4.4. Critério Temporal

Quanto ao *critério temporal*, nos ensina Geraldo Ataliba<sup>169</sup> que ele consiste na indicação (implícita ou explícita), pela hipótese de incidência, das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis; é a propriedade que a hipótese de incidência tem de designar o momento em que se deve reputar consumado um fato imponível.

Oportunas são as lições de Jose Eduardo Soares de Melo<sup>170</sup>:

O aspecto material consiste na fixação de um determinado momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo, tendo em vista que a norma deve conter a circunstância de tempo, certo e determinado.

[...]

O instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação [...]

<sup>169</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 94.

<sup>170</sup> MELO, Jose Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética. 2012, p. 261-262.

Nesses termos, e atentos ao que defendemos linhas atrás, quando tratamos da questão afeta à interpretação do comando normativo, especificamente no que concerne à expressão “obrigações tributárias resultantes” (capítulo 3, item 3.3), afirmamos que o ilícito (na conotação por nós adotada – sentido restrito, qual seja, infração à lei vigente entre contribuinte e responsável) a ser considerado como hábil a ensejar a imputação da responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN é aquele praticado anterior ou concomitantemente à ocorrência do fato imponível tributário.

Assim, temos que o critério temporal para a regra matriz de responsabilidade do comando legal em tela diz *com o momento em que, anterior ao surgimento da obrigação tributária, se tenha realizado o fato jurídico (ato ilícito)*.

#### 4.5. Critério Quantitativo

No que tange ao critério quantitativo, que para Geraldo Ataliba<sup>171</sup> seria afeto ao critério material da hipótese de incidência, merece ser repisado o que expusemos linhas atrás, relativamente aos conceitos de *base imponível* e *alíquota*.

Para esse doutrinador, o denominado critério quantitativo consiste no que ele denomina perspectiva dimensional da hipótese de incidência, ou base de cálculo ou base imponível. Seria a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*. Ressalta, ainda, a importância desse aspecto, “pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponível uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência”<sup>172</sup>.

De fato, o critério quantitativo da hipótese de incidência, ou regra matriz, na terminologia que ora adotamos, deve guardar vínculo direto com o aspecto material previsto pela norma, resguardando, assim, não apenas a natureza da espécie tributária veiculada pela norma, mas também relação de congruência entre a incidência da oneração (tributo) e o bem jurídico inserto na descrição material da hipótese normativa.

<sup>171</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108-112.

<sup>172</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem São Paulo: Malheiros, 2011, p. 112.

A alíquota, por sua vez, e como já dissemos, se define como o termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração, sob a forma de percentual ou outra, da base imponible. Ainda nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>173</sup>, “só a base imponible não é suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário [...] a lei deve estabelecer outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible”.

Cotejando tais explanações com o quanto expusemos na análise do comando previsto pelo art. 135, III, do CTN, podemos dizer que o critério quantitativo da regra matriz de responsabilidade *consiste nas obrigações tributárias que sejam resultado da prática do ato ilícito*. Com efeito, sendo esse o objeto da imputação ao terceiro responsável, temos como seu aspecto mensurável justamente as referidas obrigações, sendo esse o *quantum debeat*.

#### 4.6. Critério Espacial

Por fim, resta falarmos sobre o critério espacial. Cuida-se, conforme Geraldo Ataliba<sup>174</sup>, “das circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible”.

Para o que nos interessa, em atenção ao objeto do presente estudo, podemos afirmar que o critério espacial da regra matriz de responsabilidade, atinente ao art. 135, III, do CTN, diz, nas palavras de Renato Lopes Becho<sup>175</sup>, com o “local da realização do negócio jurídico descrito no critério material”. Vale dizer, *será o local onde se verificarem ocorridos os atos ilícitos (no significado que lhe atribuímos, repise-se) hábeis a ensejar a imputação de responsabilidade de que falamos*.

<sup>173</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108-112.

<sup>174</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 104.

<sup>175</sup> BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das Decisões sobre Responsabilidade Tributária de Terceiros no STF: Regras-matrizes de Responsabilização, Devido Processo Legal e Prazo de Decadência e Prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 204, setembro 2012, p. 52.

## **CAPÍTULO 5 – A APLICAÇÃO DO ART. 135, III, DO CTN PELAS AUTORIDADES FISCAIS E PELO JUDICIÁRIO E OS MEIOS DE DEFESA DO TERCEIRO RESPONSÁVEL**

### **5.1. O processo administrativo**

Diante do que definimos até agora, na hipótese prevista pelo art. 135, III, do CTN, relativamente à natureza do sujeito e da responsabilidade contida no mencionado dispositivo legal, bem como à interpretação e alcance de seus preceitos – mormente no que toca à verificação de se, de fato, como se observa na prática, há subsunção do fato à norma, qual o tipo de sociedade contido na norma, quais as obrigações tributárias podem, efetivamente, ser imputadas ao terceiro responsável, com o que apresentamos o que se pode chamar de regra matriz da responsabilidade tributária –, passaremos a analisar como tem se verificado a aplicação do aludido art. 135, III, do CTN, tanto na esfera administrativa como na judicial, sob o crivo de direito probatório e, em última instância, do devido processo legal.

O que constatamos, pela observação dos processos judiciais de execução fiscal, é que a imputação de responsabilidade ao terceiro tem-se operado, na quase totalidade dos casos, no bojo do feito executivo (em sua grande maioria pela não localização da empresa no endereço informado às autoridades fiscais, demonstrada por meio de aviso de recebimento de carta de citação negativo e certificado por oficiais de justiça). Sem retomarmos a questão sobre esse fato subsumir-se (ou não) à hipótese prevista pelo art. 135, III, do CTN (conforme expusemos no capítulo 3), o que nos interessa, neste momento, é definir se essa desconconsideração da personalidade jurídica detém legitimidade, sob a ótica do devido processo legal.

Partindo da esfera administrativa, duas situações se apresentam: (i) a primeira diz com a conclusão que podemos extrair da situação fática apontada no parágrafo anterior (de que a imputação de responsabilidade ao terceiro tem-se operado, na quase totalidade dos casos, no bojo do feito executivo) – se a configuração da hipótese de responsabilidade somente se verificou no curso da ação executiva, por certo que não foi sequer aventada em processo administrativo prévio; (ii) a segunda cuida de apontar a prática corrente adotada pelas autoridades fiscais de inclusão prévia do responsável na Certidão de Dívida Ativa, sem que se tenha assinalado a prática de alguma das hipóteses autorizadoras da aplicação do

referido art. 135, III, do CTN, com especial atenção para o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema.

Contudo, ambas implicam o seguinte questionamento: poderá haver a desconsideração da personalidade jurídica e consequente imputação da responsabilidade a terceiro sem prévio processo administrativo? Entendemos que não.

Para tanto, remetemo-nos ao quanto expendido no capítulo 1, relativamente ao devido processo legal, que deve ser observado seja na instância judicial, seja, como defendemos, na administrativa. Isso significa que ao administrado (contribuinte, no caso) devem ser garantidos o contraditório e a ampla defesa, já na esfera administrativa, com a respectiva indicação, pela autoridade fazendária, do(s) ato(s) que possa(m) ensejar a mencionada pretensão de responsabilização.

Disso podemos tirar duas premissas, pautadas nas duas situações adrede enumeradas. A primeira delas é a de que não poderá haver a inclusão prévia do responsável na Certidão de Dívida Ativa, sem que, além da indicação do fundamento da pretensão de responsabilidade, a ele tenha sido oportunizado o regular processo administrativo. Aliás, sobre esse assunto, mostra-se relevante a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, na oportunidade em que declarou a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, que assim dispunha:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

Decidiu a Corte, entre outras coisas, que o dispositivo legal padecia de vícios formal (pois a matéria deveria ser veiculada por meio de lei complementar) e material (porque o legislador não poderia descaracterizar a distinção patrimonial existente entre pessoa física e jurídica, bem como não poderia impor hipóteses de responsabilidade objetiva).

Confira-se o trecho da ementa (mencionada na íntegra no capítulo 4, item 4.1):

[...] 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 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 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 [...]<sup>176</sup>

Acertadamente caminhou a Suprema Corte, gerando, com essa decisão, a reapreciação das hipóteses em que se havia determinado o redirecionamento dos créditos de natureza previdenciária, sem menção a nenhuma hipótese geradora de tal responsabilidade (ou seja, afastou a responsabilidade objetiva, exigindo a demonstração do dolo).

Contudo, o mesmo acerto não se verifica quanto à oportunização do devido processo legal administrativo. O Superior Tribunal de Justiça possui posicionamento no sentido de que, havendo inclusão do responsável já na Certidão de Dívida Ativa, e sendo essa certidão título executivo extrajudicial dotado de presunção de legitimidade, caberá ao terceiro responsável a prova de que não cometeu atos ensejadores do redirecionamento.

É o que constatamos da seguinte ementa:

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

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

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

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

<sup>176</sup> STF, RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJE 10.02.2011.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.
5. Embargos de divergência providos<sup>177</sup>.

Nada obstante, a prática nos mostra que a prévia inserção do responsável no título executivo se realiza sem suporte na regular apuração da efetiva responsabilidade, ou seja, da prática do ilícito, na esfera administrativa.

James Marins<sup>178</sup> apregoa, nessa esteira, que a observância do *substantive due process* e do *procedural due process* condiciona inteiramente a validade da formalização pela Fazenda Pública dos vínculos fiscais, ou seja, limita constitucionalmente as pretensões dos entes tributantes. Isso significa que a identificação do sujeito passivo e do estabelecimento de pretensão fiscal do Estado deve dar-se em obediência às regras do procedimento e do processo administrativo (*procedural due process*).

É certo que a certidão de dívida ativa goza da presunção (*juris tantum*) de legitimidade e certeza (tal como apregoadado pelo art. 3º da Lei 6.830/80<sup>179</sup>), mas, também por certo, essa presunção só nascerá lúdima se para sua caracterização tiverem sido respeitados os requisitos formais e materiais de emissão do próprio título. Noutras palavras, a presunção, na forma como apregoadada pela Fazenda Pública, não se encontra amparada por regular processo administrativo, não podendo, portanto, ser oposta ao terceiro responsável.

Nesse sentido são as palavras de Leandro Paulsen<sup>180</sup>:

O redirecionamento da execução contra os sócios é, processualmente, admitido. Contudo, faz-se necessário distinguir a hipótese em que o nome do responsável, o fundamento legal da responsabilidade e o processo administrativo em que tenha sido apurada constam do título executivo, ou seja, da certidão de dívida ativa, da hipótese em que tal não ocorre. Constando, daí decorre a sua legitimação para a execução, sem que tal implique, contudo, qualquer juízo quanto à efetiva existência da responsabilidade, a ser discutida em embargos. Note-se, porém, que, indicado, na CDA, o sócio como devedor sem a correspondente indicação do fundamento legal da sua responsabilidade e da sua efetiva apuração na esfera administrativa, haverá evidente vício no título. Esta, aliás, é a situação que normalmente se verifica, aparecendo a indicação dos sócios como devedores de tributos que tem a pessoa jurídica como contribuinte sem que seja sequer indicado o fundamento da sua responsabilidade tributária, tampouco tenham sido efetivamente apurados os seus requisitos. Não constando do título o nome dos sócios contra os quais é pretendido o redirecionamento, faz-se indispensável que o Exequente demonstre os

<sup>177</sup> STJ, Primeira Seção, EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 14.09.2005.

<sup>178</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 664.

<sup>179</sup> “Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.”

<sup>180</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 916-917 e 924.

fundamentos, de fato e de direito, para a execução pessoal do sócio, na medida em que este não estará sendo demandado com suporte exclusivo no título.

Asseveram também Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado<sup>181</sup> “que há um motivo para a CDA goze de presunção de liquidez e certeza: o fato de ela ser antecedida por um ato administrativo devidamente motivado, em face do qual ao cidadão se assegura a oportunidade de instaurar processo administrativo de controle interno de sua legalidade, em respeito ao devido processo legal, o qual para que a CDA seja confeccionada, precisa culminar com a confirmação do ato impugnado”.

Aliás, sobre a importância de que essa presunção seja pautada em legítimo procedimento de expedição da certidão de dívida ativa, merece destaque o comando traçado pelo § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, de seguinte teor:

§ 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita por órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (ênfase acrescentada)

Como vemos, a determinação de que a inscrição se traduz em verdadeiro *ato de controle da legalidade* na apuração do crédito tributário traz, em seu bojo, a significação de que deve haver a verificação de que aquele crédito foi, efetivamente, apurado em consonância com os postulados da legalidade e do devido processo legal (seja no seu aspecto formal, seja no material).

Paulo de Barros Carvalho<sup>182</sup> bem pontuou a importância do ato de inscrição em dívida ativa, à luz do devido processo legal. Da mesma forma, Lucia Valle Figueiredo<sup>183</sup>, nos seguintes termos:

É a inscrição da dívida ativa que possibilita ao Fisco o título extrajudicial para cobrança de sua dívida ativa. E tem, como todo título extrajudicial, efeito de prova pré-constituída.

<sup>181</sup> MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Responsabilidade de Sócios e Administradores e Devido Processo Legal*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 141.

<sup>182</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 9-10, julho/dezembro 1979.

<sup>183</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. A Inscrição da Dívida como Ato de Controle do Lançamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 36, setembro 1998, p. 86.

Portanto, é imperioso concluir-se, ao lado de Mizabel Derzi, Alberto Xavier, Luciano Amaro que não se pode inscrever a dívida com apenas a declaração do contribuinte, que pode, ao longo do tempo, ter-se desatualizado, tendo havido, por exemplo, compensação, parcelamento, etc., enfim, qualquer fato superveniente que a alterasse.

De qualquer forma, não se poderia, como acentuado por Alberto Xavier, tratar de forma diferenciada os contribuintes, tal seja, aquele que sequer declarou com tratamento mais benéfico do que o que declarou e não pagou.

A inscrição não pode ser, apenas, mero fato administrativo, ou, por outra, a inscrição, o ato de inscrever-se, até poderia ser fato administrativo, mas não os efeitos por ela gerados que, inclusive, o de aparelhar a execução fiscal, são de molde a impedir que não se dê o contraditório.

[...]

Por tais razões, entendo que haveria cerceamento de defesa na hipótese de se ter inscrito crédito sem a realização do ato anterior necessário e natural antecedente. É dizer, haveria violação do devido processo legal.

Sobre Alberto Xavier<sup>184</sup>, nos interessa frisar afirmação no sentido de que “a exigência de publicidade e, conseqüentemente, de notificação de lançamento é requisito da sua ‘função garantística’, que consiste na necessidade de levar ao conhecimento do particular o ato pelo qual a Administração define as pretensões que afetam a respectiva esfera jurídica, de modo que aquele possa exercer plena e amplamente o seu direito de defesa”.

Tal contexto implica, por sua vez, outro relevante ponto a ser dirimido: em se tratando de créditos tributários constituídos pelo chamado “autolancamento”, ou seja, constituídos pelo próprio contribuinte, mediante entrega de declaração (o que se verifica, conforme cediço, na quase totalidade dos créditos tributários, atualmente), a eles seria dispensável o correspondente processo administrativo de constituição de crédito? Entendemos que não. Conforme já tivemos oportunidade de discorrer<sup>185</sup> (quando da apresentação da

<sup>184</sup> XAVIER, Alberto. A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 25, outubro-1997, p. 11.

<sup>185</sup> “Em que pese a sedimentação do entendimento pelo C. Superior Tribunal de Justiça, não concordamos com tal assertiva. Entendemos que a posição definida pela aludida Súmula 436, ao afirmar que a entrega da declaração dispensa qualquer providência da autoridade fiscal, tomando por constituído em definitivo o crédito tributário, afronta o devido processo legal.

Conforme cediço, o ordenamento jurídico pátrio tributário ostenta natureza extremamente complexa no que tange ao cumprimento de obrigações acessórias. Vale dizer, as normas de administração tributária afetas ao cumprimento de obrigações acessórias são inúmeras e na maioria das hipóteses de difícil interpretação, com vistas a definir com segurança o que o Fisco espera do contribuinte. Dessa forma, muitas vezes, e ainda que o sujeito passivo se utilize de profissionais habilitados para escoreita observância desses deveres, isso não é garantia de que tenha prestado as informações (apostas na declaração constituidora do crédito tributário) de forma correta, de modo a refletir exatamente as obrigações que lhe seriam imputadas.

Assim, entendemos necessária, mesmo nesses casos, a prévia intimação do contribuinte. Tal proceder viabilizaria a abertura de procedimento administrativo, anterior ao eventual ajuizamento da execução fiscal, de modo a apurar em definitivo (na órbita da esfera administrativa, saliente-se), a regularidade daquele crédito e, aí sim, permitir o ajuizamento da execução fiscal. Não se excluiria desse contribuinte a utilização da via administrativa de defesa, efetivando-se, em última análise, a observância do devido processo legal.

Aqui vale a lição proferida por Sacha Calmon Navarro Coêlho:

monografia de conclusão do crédito “Direito Tributário e Processo” deste Mestrado, sob o título *A Prescrição e o Processo Exacional*), defendemos que, ainda nos tributos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, imperioso seja concedida ao contribuinte a via administrativa prévia, anterior à inscrição em dívida e ao ajuizamento do executivo fiscal,

---

‘As faculdades de que goza o Estado, contudo, não autorizam medidas arbitrárias que impliquem na violação do devido processo legal na fase administrativa. Esta deve necessariamente preceder à extração da CDA, sob pena de violar-se o direito prévio de defesa do sujeito passivo.

Como já se tornou moeda corrente sustentar, mais de 98% dos tributos atualmente são pagos sem que haja lançamento prévio por parte da autoridade competente (lançamento por homologação). É de responsabilidade do contribuinte, dessarte, calcular o *quantum debeat* e pagar, por sua conta e risco, o montante do tributo que entende devido ao Estado (*lato sensu*). Sendo assim, em muitos casos o contribuinte pode se equivocar ao declarar o montante efetivamente devido à Administração Pública. Aliás, tais erros são inclusive previsíveis, dado o substancial número de obrigações acessórias existentes (nas quais os débitos são informados previamente ao seu pagamento), assim como as mezinhas dificuldades em se obter, sem auxílio do Estado, o preciso valor devido.

[...]

E a impugnação ao ato de lançamento não é mera faculdade do Estado-Administração, que pode ser concedida ou não conforme os interesses estatais. Trata-se, em verdade, de direito subjetivo do contribuinte. Este não pode ser privado de garantias fundamentais resguardadas pela Constituição, que são a ampla defesa e o contraditório.

[...]

Ora, impingir-se a uma declaração feita pelo contribuinte (que pode estar eivada de erros) a mesma força de uma decisão administrativa definitiva, prolatada após a oitiva de ambas as partes envolvidas, produção de provas necessárias e revisão pelo duplo grau de jurisdição administrativo (existente na maior parte das legislações contencioso-administrativas) é olvidar por completo as garantias processuais estabelecidas pela Carta de 1988’.

Outro aspecto interessante na adoção desse posicionamento é o exarado por Lucia Valle Figueiredo, quando diz que, se assim se considerasse correto (a dispensabilidade da prévia intimação), o contribuinte que não entregasse sequer a declaração estaria em vantagem àquele que entregou, mas não pagou os tributos declarados, pois o primeiro teria ao seu dispor a realização de defesa na seara administrativa.

Além disso, a viabilização do procedimento administrativo, nos termos aqui expostos, ainda possui outro efeito, de não menos importância: efetiva a revisão de atos administrativos praticados tanto pelo contribuinte como pela Administração, traduzindo o autocontrole do ato administrativo pelo próprio Poder Executivo, ajudando, por conseguinte, na formação do título executivo da Fazenda Pública, prestigiando, em última análise, os interesses da própria Administração.

Renato Lopes Becho defende a necessidade da prévia intimação do contribuinte:

‘O próprio fato de termos uma série de eventos e uma série de autoridades envolvidas (declarações do contribuinte, atuação de um fiscal – mesmo que para aferir o não recolhimento do tributo declarado –, posteriormente de um procurador) demonstra estarmos diante de um procedimento administrativo.

Como então, passarmos por cima (nós e os procuradores da Fazenda) da norma constitucional que determina o *due process of Law* para os procedimentos administrativos? Entendemos que não é possível.

É inconcebível não por questões de Direito Tributário. Nós aceitamos a existência de tributos sem lançamento. Contudo, o Direito Processual exige a notificação.

E a Fazenda Pública pode, então, simplesmente, desconsiderar o *due process of Law*? Sob outro giro verbal: está a Fazenda Pública desobrigada a cumprir a Constituição Federal? Obviamente que não.

A certeza do Direito, a segurança das relações jurídicas e o próprio patrimônio público estão a exigir a simples providência de notificação do contribuinte no procedimento administrativo, independentemente de ter sido ele o realizador dos atos materiais de identificação dos critérios do tributo. Um fato corriqueiro na atualidade assim o aponta: a quantidade significativa de executivos fiscais federais de tributos já quitados, notadamente daqueles administrados pela Receita e Procuradoria da Fazenda Nacional. Este fato sobrecarrega desnecessariamente o Poder Judiciário Federal, afeta a tranquilidade dos contribuintes, impinge-lhes significativos prejuízos (v.g. registros como devedores em instituições públicas e privadas de informações e constrição de bens) e causa prejuízos aos cofres públicos em despesas com processos, condenações em pagamento de honorários advocatícios a favor dos patronos dos contribuintes e, possivelmente, indenizações em perdas e danos.

[...]

Em conclusão, acolhemos que a entrega de declaração tenha o condão de constituir o crédito tributário, contudo, faz-se necessária a prévia intimação do contribuinte, oportunizando-lhe a defesa administrativa, e somente com a conclusão dessa fase, com a constituição definitiva, é que se pode falar em início prazo prescricional.

fazendo valer, nesses termos, não apenas o controle de legalidade dos atos administrativos, como também o devido processo legal a que tem direito o contribuinte.

Como assevera Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>186</sup>:

O processo administrativo é, portanto, condição de validade do ato de lançamento, sendo ilegítima a inscrição em dívida ativa de débitos que não passaram pelo crivo da instância administrativa. Trata-se de garantia fundamental, resguardada pela Constituição [...]

Insta ressaltar, outrossim, que o fato (já apontado no início deste capítulo) de que a quase totalidade dos casos de redirecionamento se dá (indevidamente) no bojo do processo executivo deve-se, justamente, ao posicionamento sedimentado jurisprudencialmente, sintetizado pela Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça (“A entrega da declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”), que dispensa qualquer providência da autoridade fiscal nos créditos constituídos mediante declaração do próprio contribuinte – noutras palavras: o referido crédito pode ser imediatamente inscrito e executado.

Com efeito, atualmente, em nosso ordenamento, a quase totalidade dos créditos tributários é constituída pelo contribuinte, o que implica deduzir que, em praticamente todos os casos, não teremos o processo administrativo prévio, no qual, por certo, também poderia (ou deveria) ser apurada eventual configuração de situação fática ensejadora do redirecionamento do processo executivo.

Os Tribunais Regionais, por sua vez, adotam a posição que ora defendemos, que culmina com o afastamento da presunção de legitimidade e certeza do título executivo, ante a ausência de processo administrativo de apuração da responsabilidade do terceiro.

Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 557 DO CPC. APLICABILIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO.

(*omissis*)

II. Para que haja responsabilidade pessoal do sócio, deve a Fazenda comprovar que o sócio, contra quem pretende seja redirecionada a execução fiscal, exerceu, ao

<sup>186</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Devido Processo Legal na Formação do Título Executivo da Fazenda Pública. A Falácia do Crédito Tributário Não-Contencioso. *O Processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 641.

tempo da constituição do crédito tributário, o cargo de gerência ou de administrador da pessoa jurídica sem observância da lei ou do estatuto, ou que a sociedade tenha sido irregularmente desconstituída.

III. É entendimento pacífico nesta 8ª Turma que nem mesmo o fato de constar o nome do sócio na CDA dispensa a demonstração desses requisitos legais, pois a presunção de legitimidade do título executivo não prescinde da observância dessas formalidades legais, até mesmo por implicar a transferência do ônus da prova à parte vulnerável do processo, já que o Fisco dispõe de todos os mecanismos legais para se certificar dessa responsabilidade.

IV. Não demonstrando a Fazenda quaisquer elementos que possam caracterizar administração temerária da sociedade pelos sócios ora redirecionados, muito menos a dissolução irregular desta, tenho como insuficiente o fato de constar o nome do sócio na CDA, se não foi juntado aos autos o menor indício de que sua inclusão deu-se em obediência ao devido processo administrativo. Também a certidão do oficial de justiça atestando que a empresa não foi localizada no endereço constante do mandado de citação é documento hábil a atestar a sua dissolução irregular. Muito menos o mero inadimplemento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica pode ser considerado infração à lei capaz de imputar a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional<sup>187</sup>.

PROCESSO CIVIL. AGRAVO LEGAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO EM FACE DOS SÓCIOS. ART. 135 DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO À LEI. IMPROVIMENTO.

(omissis)

5. A presunção de legitimidade da certidão de dívida é relativa, sendo necessária a comprovação de que o sócio, ainda que nela inscrito, tenha praticado atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN.

6. Nem mesmo o fato de constar o nome do sócio na CDA dispensa a demonstração desses requisitos legais, pois a presunção de legitimidade do título executivo não prescinde da observância dessas formalidades legais, até mesmo por implicar a transferência do ônus da prova à parte vulnerável do processo, já que o Fisco dispõe de todos os mecanismos legais para se certificar dessa responsabilidade (cf. TRF Primeira Região, AG 200701000237812/ BA, Des. Fed. Carlos Fernandes Mathias, Oitava Turma, DJU 18/02/2008, p. 664)

7. Arremate-se que, a presunção legal prevista no art. 204, parágrafo único do CTN, só se refere às pessoas jurídicas, posto que as físicas, em regra, não participam do processo administrativo que culmina na confecção da CDA, daí a necessidade de comprovação da responsabilidade do executado pelo débito fiscal, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal e ampla defesa.

8. Agravo legal provido<sup>188</sup>.

A corroborarem o explanado, os precisos ensinamentos de Paulo Cesar Conrado<sup>189</sup>:

[...] em tais casos de “autoconstituição” do crédito exequendo, por lógica, a presunção que se opera é oposta á anteriormente descrita; presume-se, nestas

<sup>187</sup> TRF 1ª Região – Oitava Turma – AGA nº 200801000501525 – Rel. Osmane Antonio dos Santos – DJ 20/02/2009, p. 543.

<sup>188</sup> TRF 3ª Região – Primeira Turma – AI nº 306661 – Rel. Des. Johonsom di Salvo – DJ 23/09/2009, p. 32.

<sup>189</sup> CONRADO, Paulo Cesar. O Ônus da prova do Processo de Execução Fiscal e o Cabimento da Exceção de Pré-Executividade: o caso da responsabilidade de terceiros. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Direito Tributário. Direito Processual Tributário: Aspectos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 284.

hipóteses, que não se consolidou prévio trabalho fiscal tendente à constituição do fato deflagrador nem da obrigação (já constituída pelo próprio contribuinte), nem tampouco da responsabilidade de terceiro, o que há de fazer pensar que a referência à pessoa de um terceiro afirmadamente responsável no corpo da certidão de dívida ativa apóia-se em presunção desautorizada pelo sistema.

De outro giro, trazemos ainda uma segunda premissa: a responsabilização do terceiro não pode se realizar no bojo do processo de execução fiscal. De fato, forte no que ora sustentamos, acerca da imposição da realização de processo administrativo para apuração da responsabilidade do terceiro, não se mostra plausível, por consequência, admitir que a imputação se dê após a expedição do título executivo e com supressão, logicamente, do devido processo legal administrativo.

Podemos apontar, outrossim, dois outros relevantes aspectos, que se prestam a corroborar a assertiva de impossibilidade de apuração da responsabilidade em sede de execução fiscal: (i) o processo de execução não ostenta juízo de cognição quanto ao direito material nele objetivado, servindo apenas para satisfação desse direito; assim, não se fala em ampla defesa e contraditório nessa espécie de rito, inviabilizando-se, por conseguinte, a abertura desse tipo de discussão em seu processamento; (ii) a alteração do aspecto subjetivo da certidão de dívida ativa (inclusão do terceiro responsável como sujeito passivo) extrapola o que preceitua o § 8º do art. 2º da Lei 6.830/80<sup>190</sup>, frente ao enunciado da Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

Sobre essa última premissa, insta consignar que, muito embora haja previsão legal de substituição da certidão de dívida ativa, tal possibilidade, por certo, não pode ir além do que dispõem os demais comandos normativos; noutras palavras, a referida substituição não pode atingir aspectos do título executivo que, ao final, acabem por suprimir do executado as garantias que lhe são firmadas constitucionalmente, *in casu*, a do devido processo legal.

O julgado a seguir transcrito bem ilustra essa questão:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.

<sup>190</sup> “Art. 2º, § 8º. Até decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.”

1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso pretoriano acerca da possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal, mediante emenda da CDA, para cobrar daquele a quem a lei imputa a condição de co-responsável da exação.
2. Caso em que a Fazenda municipal constituiu o crédito tributário de ISS apenas contra a empresa construtora (PLANEL) e tão somente contra ela ingressou com a execução fiscal. Somente depois de frustradas as tentativas de citação dessa empresa, no curso da execução, permitiu-se, com base em legislação municipal que prevê hipótese de co-responsabilidade, a inclusão da empresa tomadora do serviço (SCANIA) no polo passivo da execução mediante simples emenda da Certidão de Dívida Ativa.
3. Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es) imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a instância administrativa.
4. A esse respeito: “Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.” (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in: *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205)” (Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009).
5. Incide, na espécie, a Súmula 392/STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.
6. Embargos de divergência providos<sup>191</sup>.

James Marins<sup>192</sup>, nesse sentido, defende a impossibilidade de ser feito o acerto do crédito tributário após a execução ter início, aduzindo que “por contrariar a estabilização da lide, o alcance da possibilidade de emenda ou substituição fica adstrito à limitação da imutabilidade do Processo Administrativo. Ou seja, é impossível sanarem-se vícios materiais, por se ofender o direito de defesa do executado”.

<sup>191</sup> STJ, EREsp nº 1.115.649, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJE 08/11/2010.

<sup>192</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 659.

Não se afigura lícito, nesse contexto, admitir a substituição da certidão em razão de alteração do sujeito passivo (entre outros aspectos materiais), sem que, como expusemos, tenha lhe sido garantidos o contraditório e a ampla defesa em sede de processo administrativo.

Resta pontuar, por fim, que a questão ganhou relevância em recente julgado do Supremo Tribunal Federal, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, o que talvez venha trazer nova luz ao tema, de modo que se faça valer o comando inserto no art. 5º, LV, da CF<sup>193</sup>. No aresto, afirmou-se que “os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, substitutos, devedores solidários, etc.)<sup>194</sup>”.

Revela-se, nesse contexto, e ao cabo de tudo, a dupla finalidade do processo administrativo: a de servir, a um só tempo, como mecanismo de apuração do crédito tributário, sob a ótica do Fisco, e como mecanismo de oportunização do devido processo legal, agora sob a ótica do contribuinte.

Superadas tais temáticas, cumpre avaliar outro aspecto acerca do regular redirecionamento do crédito tributário, aspecto apenas sinalizado linhas atrás: o *ônus probatório*. Ora, conforme vimos desenvolvendo, sobre ser a responsabilidade (afeta ao art. 135, III, do CTN) do tipo subjetivo, impõe-se aferir a quem incumbe a demonstração da ocorrência dos fatos ensejadores da imputação de responsabilidade de terceiro.

Ora, se a responsabilidade é subjetiva, implicando, por conseguinte, a demonstração da existência de dolo e dos demais elementos afetos a esse tipo de responsabilidade – o que, *in casu*, significa a demonstração dos poderes de gerência e administração daquele que pretende seja reputado responsável, a demonstração da prática de atos ilícitos, bem como a demonstração de que referidos atos ilícitos deram ensejo a obrigações tributárias que se pretende sejam adimplidas pessoalmente pelo responsável –, imperioso reconhecer que caberá àquele que pretende o redirecionamento a prova de tais circunstâncias.

Hugo de Brito Machado<sup>195</sup> nessa linha leciona:

---

<sup>193</sup> “Art. 5º, LV, CF. Aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

<sup>194</sup> STF, Segunda Turma, AgR no RE nº 608.426, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJE 21/10/2011.

<sup>195</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 181, outubro 2010, p. 76.

Assim, se a Fazenda Pública pretende promover a execução contra o responsável tributário, deve fazer a prova, já no processo administrativo de constituição do crédito, de que o mesmo corresponde a obrigação tributária decorrente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e assim incluir o nome do responsável na Certidão da Dívida Ativa que serve como título executivo.

Reforça-se, com tal assertiva, a inviabilidade, sinalizada linhas atrás, quer da prévia inclusão do responsável na certidão de dívida ativa, quer do requerimento de redirecionamento a ser efetivado no bojo da execução fiscal, visto que em ambas as hipóteses não se verifica o desenvolvimento, na via administrativa antecedente, dos elementos probatórios necessários para tanto.

Renato Lopes Becho<sup>196</sup>, asseverando a inafastabilidade do devido processo legal, defende que, na hipótese de visualização de possibilidade de redirecionamento no curso do processo executivo, deverá ser a execução fiscal suspensa, para que justamente se efetive a apuração da mencionada responsabilidade, por meio do prefalado processo administrativo.

Confira-se:

Basta o juízo que preside o feito, diante da não localização do devedor ou de seus bens, aplicar o art. 40 d LEF, determinar a suspensão do feito no arquivo específico. Diante desse fato, deve a procuradoria fazendária iniciar o processo administrativo de responsabilização tributária, apurando as ocorrências fáticas, verificando a aplicação da regra matriz de responsabilização e, com todas as garantias apontadas pela Constituição, apurar a responsabilização. Se a decisão administrativa confirmar a ocorrência de fatos que levem à aplicação dos art. 134 e 135, munido dessa decisão, deverá o advogado do Estado requerer ao juiz o prosseguimento da execução, agora em face do responsável.

Conclui-se, portanto, na esteira do quanto explanado, pela estrita realização de processo administrativo para apuração da responsabilidade de terceiro prevista pelo art. 135, III, do CTN, seja antes do ajuizamento da execução fiscal (antecedendo, assim, a própria inscrição em dívida ativa dos créditos tributários), seja posteriormente à sua propositura, implicando, por conseguinte, a suspensão do feito executivo até decisão final que autorize a aplicação do referido comando normativo.

---

<sup>196</sup> BECHO, Renato Lopes. Redirecionamento da Execução Fiscal contra Sócio-Gerente. *Revista do Advogado*, v. 118, dezembro 2012, p. 146.

Findada a exposição acerca do meio de defesa a ser desenvolvido na esfera administrativa, partiremos então para os meios de defesa judiciais, de que pode fazer uso o terceiro responsável.

## 5.2. A exceção de pré-executividade

O instituto da *exceção de pré-executividade* tem sua origem em parecer elaborado, no ano de 1966, por Pontes de Miranda, em resposta a consulta feita pela Cia Siderúrgica Manesmann – a controvérsia baseou-se no fato de que a companhia alegava que os títulos executivos sobre os quais se embasava pedido de falência eram falsos, tendo ofertado, por tal motivo, e antes da formalização de penhora, pedido de nulidade da citação, resultando daí a consulta formulada, que culminou com o Parecer nº 95 (compilado na coleção *Dez Anos de Pareceres*<sup>197</sup>).

Existe significativa divergência doutrinária acerca da correta denominação a ser atribuída ao instituto – se exceção de pré-executividade ou se objeção de pré-executividade, ou, ainda, conforme Olavo de Oliveira Neto<sup>198</sup>, “incidente de pré-executividade”. Consuelo Yoshida<sup>199</sup>, Sergio Shimura<sup>200</sup> e Eduardo Arruda Alvim<sup>201</sup>, em síntese, afirmam tratar-se de *objeção* quando o incidente referir-se a matéria de ordem pública, que deva ser conhecida de ofício (decadência e prescrição, p. ex.); e *exceção* quando a matéria a ser apreciada depender de arguição (pagamento e compensação, p. ex.). Concluem que a expressão mais correta, frente à própria natureza das matérias que veicula (de ordem pública e cognoscíveis de ofício pelo Juízo), seria “objeção”, sendo esta a posição prevalente na doutrina e na jurisprudência.

Extraem-se da própria ilação acerca da natureza jurídica do instituto os seus requisitos: (i) direito aferível de plano, (ii) mediante prova pré-constituída, (iii) consubstanciado em matérias sobre as quais não recaia preclusão (cognoscíveis de ofício, em

<sup>197</sup> MIRANDA, Pontes de. Parecer nº 95. *Dez Anos de Pareceres*. Rio de Janeiro, 1975, p. 126-135.

<sup>198</sup> OLIVEIRA NETO, Olavo de. *A defesa do executado e de terceiros na execução forçada*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2000, p. 103.

<sup>199</sup> YOSHIDA, Consuelo. *A execução e a modulação do efeito suspensivo. Ponderação concreta e o ônus probandi: peculiaridades da execução fiscal. Execução Civil e Cumprimento de Sentença*. São Paulo: Método, 2009, v. 3, p. 105-128.

<sup>200</sup> SHIMURA, Sergio. *Título Executivo*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2005, p. 95-96.

<sup>201</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. *A Recente Reforma do Código de Processo Civil operada pela Lei 11.382/06 e a Objeção de Pré-Executividade em Matéria Fiscal*. Atualidades do Processo Civil. Cumprimento de Sentença, Execução e Temas Correlatos. v. II. Curitiba: Juruá, 2010.

qualquer tempo e grau de jurisdição, nos termos do art. 267, § 3º, do CPC – *condições da ação e pressupostos processuais*, conforme Cleide Previtalli Cais<sup>202</sup>), bem como sobre matérias substanciais e de fatos modificativos ou extintivos do direito do exequente, que dispensem a dilação probatória. Corroborando a natureza das matérias que podem ser ventiladas em sede de exceção de pré-executividade, merece destaque ementa e voto proferido pelo Ministro Castro Meira no bojo do Resp nº 872.300/RJ<sup>203</sup>, ressaltando-se, ainda, as assertivas de Humberto Theodoro Junior.<sup>204</sup>

Aspecto a ser destacado diz com a distinção que se deve fazer acerca da inexistência de ampla defesa, que se verifica no bojo de processo executivo, com a possibilidade, sim, de contraditório, a ser realizado, *in casu*, por meio da utilização da exceção de pré-executividade, nas hipóteses adrede aventadas. Pontua-se, assim, a mitigação da ampla defesa no feito executivo, sem, contudo, olvidar-se da exigência, por inafastável, de

<sup>202</sup> CAIS, Cleide Previtalli. Exceção de Pré-Executividade em Execução Fundada em Título Executivo Extrajudicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 43, abril 2009, p. 22-32.

<sup>203</sup> “[...]”

2. O critério definidor das matérias que podem ser alegadas em exceção de pré-executividade é o fato de ser desnecessária a dilação probatória, afastando-se a distinção fincada, exclusivamente, na possibilidade de conhecimento de ofício pelo Juiz.

3. Admite-se essa forma excepcional de defesa para acolher exceções materiais, extintivas ou modificativas do direito do exequente, desde que comprovadas de plano e desnecessária a produção de outras provas além daquelas constantes dos autos ou trazidas com a própria exceção.

4. O reconhecimento da inconstitucionalidade da norma que determinou a exigência fiscal é questão eminentemente de direito, passível, portanto, de ser conhecida por meio de exceção de pré-executividade. Precedentes.

5. Recurso especial improvido.

[...]”

Por construção doutrinária e jurisprudencial, a exceção de pré-executividade foi admitida como instrumento para provocar-se, através de prova documental pré-constituída, a manifestação do juízo sobre matérias que deveria conhecer de ofício e que não demandem dilação probatória.

Em um primeiro momento, o critério definidor das matérias que poderiam ser alegadas por meio desta excepcional modalidade de defesa do executado residia na possibilidade ou não de o Juiz conhecê-las de ofício.

Em momento posterior, temperou-se o entendimento inicialmente consagrado pela doutrina e jurisprudência, segundo o qual a exceção de pré-executividade somente poderia ser admitida na defesa de questões de ordem pública, que pudessem ser conhecidas de ofício pelo Juiz. Adotou-se como critério definidor das matérias que podem ser alegadas em objeção de pré-executividade o fato de ser desnecessária a dilação probatória, afastando-se, pois, o critério fincado, exclusivamente, na possibilidade de conhecimento de ofício pelo Juiz.

Assim, passou-se a admitir essa forma excepcional de defesa para acolher exceções materiais, extintivas ou modificativas do direito do exequente, desde que comprovadas de plano e desnecessária a produção de outras provas além daquelas constantes dos autos ou trazidas com a própria exceção.

[...]”

A circunstância de a controvérsia demandar uma discussão jurídica aprofundada não é empecilho à análise da exceção, desde que a questão de mérito seja apenas de direito ou, sendo de direito e de fato, não demande dilação probatória.

[...]”

É como voto.”

<sup>204</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. Oposição à Execução: Embargos, Impugnação e Exceção de Pré-Executividade. *Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil*, v. 23, p. 35.

contraditório. Aliás, nesse sentido são as palavras de Consuelo Yoshida<sup>205</sup>, quando afirma que não se deve confundir desnecessidade de dilação probatória com ofensa à garantia do contraditório.

A exceção de pré-executividade pode ser definida, portanto, como um instrumento de provocação do órgão jurisdicional, utilizável por quaisquer interessados, por meio do qual se permite arguir a ausência dos requisitos da execução civil, objetivando impedir o ato executivo de constrição judicial.

A justificativa para aceitação desse instituto encontra sustentação nas palavras de Humberto Theodoro Junior<sup>206</sup>:

[...] fora dos caminhos da ação de cognição incidental e diretamente dentro do processo executivo, prende-se à circunstância de que ao órgão judicial incumbe realizar, de ofício, o controle dos pressupostos processuais e das condições da ação (CPC, art. 267, § 3º). É que sem uma relação processual válida e eficaz, não se legitima o exercício da própria jurisdição. [...] Com efeito, a objeção de pré-executividade nada mais é do que uma das denominações dadas à arguição de nulidade absoluta da ação executiva, por falta das condições específicas da execução, matéria que pode ser conhecida e examinada pelo juiz, nos termos do art. 267, § 3º, do Estatuto Processual, independentemente de estar ou não seguro o juízo pela penhora, ou de que haja oposição de embargos ao devedor.

Importante anotar que, não obstante o lapso verificado desde o primeiro debate travado acerca da admissibilidade do instituto, ainda hoje se toma o incidente como desprovido de tratamento legislativo, fruto apenas de construção doutrinária. Renato Lopes Becho<sup>207</sup> e Paulo Conrado<sup>208</sup>, contudo, afirmam que, sim, há tratamento legal, verificado na dicção do art. 204<sup>209</sup> do Código Tributário Nacional e do art. 3º<sup>210</sup> da Lei 6.830/80.

<sup>205</sup> YOSHIDA, Consuelo. *A execução e a modulação do efeito suspensivo. Ponderação concreta e o ônus probandi: peculiaridades da execução fiscal. Execução Civil e Cumprimento de Sentença*. São Paulo: Método, 2009, v. 3, p. 105-128.

<sup>206</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Execução. Título Ilíquido, Objeção de Pré-Executividade*. Série Grandes Pareceristas. Pareceres de Processo Civil. 2003, v. II, p. 201.

<sup>207</sup> BECHO, Renato Lopes. Os prazos para os exequentes nas exceções de pré-executividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 180, setembro 2010, p. 137-155.

<sup>208</sup> CONRADO, Paulo César. Anais do XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 92, p. 141-143.

<sup>209</sup> “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

<sup>210</sup> “Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”

Partilhamos do entendimento, no entanto, de que os mencionados artigos (quais sejam, o art. 204 do CTN e o art. 3º da Lei 6.830/80) apenas tratam da fixação da presunção relativa de que goza a Certidão de Dívida Ativa, e, uma vez relativa, passível de ser ilidida, como, aliás, ocorre com qualquer outra hipótese de presunção relativa prevista em nosso ordenamento. Não cuida, propriamente, de previsão legal do instituto que estamos a tratar.

Devemos ressaltar, ainda, a discussão existente sobre a necessidade ou interesse na utilização da exceção de pré-executividade após o advento da Lei 11.382/06, que promoveu alteração na redação do art. 736<sup>211</sup> do Código de Processo Civil, consistente na dispensa da exigência de prévia garantia do juízo para oposição de embargos.

Eduardo Arruda Alvim<sup>212</sup>, discorrendo sobre o tema, inicia trazendo ao conhecimento as oposições existentes sobre a admissão de exceção de pré-executividade antes mesmo da edição da Lei 11.382 (ressalvando não ser esse o seu entendimento), sobre o instituto ir contra o clamor existente no sentido de conferir maior efetividade no processo de execução, o que se demonstraria pelas reformas recentes do próprio CPC (Leis 11.232/05 e 11.382/06), cuidando-se, na realidade, de mais um entrave à efetividade do feito executivo. Traz, ainda, posição exarada por Luiz Fux<sup>213</sup>, justamente defendendo a perda de interesse na exceção.

Defende o autor, contudo, posição com a qual compartilhamos, que mesmo após a edição do referido diploma permanece a necessidade/interesse na exceção de pré-executividade, sob os seguintes argumentos: (i) a redação do art. 739, § 1º, do CPC é clara ao dispor que a suspensão da execução somente se dará com a garantia do juízo; e (ii) prevalece a regra prevista pelo art. 16, § 1º, da LEF, necessidade de garantia para embargar, dada a especialidade do diploma frente ao CPC.

---

<sup>211</sup> “Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.”

<sup>212</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. *A Recente Reforma do Código de Processo Civil operada pela Lei 11.382/06 e a Objeção de Pré-Executividade em Matéria Fiscal*. Atualidades do Processo Civil. Cumprimento de Sentença, Execução e Temas Correlatos. v. II. Curitiba: Juruá, 2010.

<sup>213</sup> “[...] veda-se ao executado a apresentação de peças informais nos autos da execução para provocação acerca desses temas, anteriormente enquadráveis na denominada exceção de pré-executividade. Interpretação diversa é notoriamente contra a *men legis*. Destarte, muito embora a exposição de motivos apresente uma justificação para a dispensa da garantia do juízo, a realidade é que essa exoneração de segurança judicial atende ao postulado do acesso à justiça não só em relação aos que pretendiam se opor ao crédito exequendo e não ostentavam condições para caucionar, como também para aquelas hipóteses em que a fragilidade do crédito exequendo tornava injusto que o devedor comprometesse o seu patrimônio para livrar-se de um crédito evidentemente ilegítimo” (FUX, Luiz. *O novo processo de execução*. Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 409).

Devem ser acrescentados, por oportuno, outros dois argumentos que se prestam a reforçar a permanência do interesse na utilização do expediente em comento, indicados por Eduardo Talamini<sup>214</sup>. São eles o fato de que a exceção (objeção, na denominação adotada pelo referido autor) pode ser suscitada a todo tempo no curso do procedimento, ou seja, não se sujeita à preclusão, e o fato de ostentar natureza mais complexa e onerosa do que a simples arguição na própria execução.

Quanto ao prazo para oposição de exceção, considerando veicular matérias cognoscíveis de ofício e sobre as quais não recai preclusão, inviável a fixação de lapso para seu manejo. Assim, a arguição das matérias vertidas nesse incidente (por ostentarem natureza de ordem pública – condições da ação e pressupostos processuais) pode ser feita em qualquer tempo em grau de jurisdição, consoante comando traçado pelo art. 267, § 3º, do Código de Processo Civil.

Contudo, Renato Lopes Becho<sup>215</sup> acentua a existência de *prazo para manifestação do exequente*, asseverando que, ante a ausência de disposição legal expressa nesse sentido, devem ser tomados, conjugadamente, os comandos traçados pelos arts. 177, 185, 188 e 297<sup>216</sup> do Código de Processo Civil, extraindo-se, nesses termos, o prazo de 60 dias para resposta da exequente ao incidente. Continua o autor, afirmando sobre a possibilidade de prorrogação desse prazo por mais 30 dias, a pedido da exequente e desde que devidamente fundamentado, conforme art. 267, III<sup>217</sup>, do referido *Codex*; por fim, apresenta a hipótese de intimação da parte exequente para cumprimento da diligência no prazo de 48 horas, sob pena de extinção do feito, conforme § 1º do citado dispositivo. Fixa, nesses termos, que “ao processo de execução fiscal aplicam-se os princípios constitucionais, destacadamente e do devido processo legal e da garantia de duração razoável do processo”.

<sup>214</sup> TALAMINI, Eduardo. A objeção na execução (exceção de pré-executividade) e a reforma do Código de Processo Civil. *Revista de Processo*, n. 153, p. 24-26.

<sup>215</sup> BECHO, Renato Lopes. Os prazos para os exequentes nas exceções de pré-executividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 180, setembro 2010, p. 137-155.

<sup>216</sup> “Art. 177. Os atos processuais realizar-se-ão nos prazos prescritos em lei. Quando esta for omissa, o juiz determinará os prazos, tendo em conta a complexidade da causa.”

“Art. 185. Não havendo preceito legal nem assinação pelo juiz, será de 5 (cinco) dias o prazo para a prática de ato processual a cargo da parte.”

“Art. 188. Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público.”

“Art. 297. O réu poderá oferecer, no prazo de 15 (quinze) dias, em petição escrita, dirigida ao juiz da causa, contestação, exceção e reconvenção.”

<sup>217</sup> “Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: III - quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias; § 1º O juiz ordenará, nos casos dos ns. II e III, o arquivamento dos autos, declarando a extinção do processo, se a parte, intimada pessoalmente, não suprir a falta em 48 (quarenta e oito) horas.”

Por fim, merece destaque “a possibilidade de formação da coisa julgada material no processo de execução, por meio da apreciação das exceções de pré-executividade”, consoante defendido por Teresa Arruda Alvim Wambier<sup>218</sup>. Inicia a autora afirmando que *coisa julgada* não é um efeito da sentença, mas uma qualidade que se agrega aos efeitos da sentença, consistindo, em última análise, na imutabilidade ou na marcante estabilidade do comando contido na parte decisória da sentença, sendo fenômeno típico do processo de conhecimento; tem como intuito zelar pela segurança extrínseca das relações jurídicas, criando irreversibilidade das situações jurídicas cristalizadas endoprocessualmente, traduzida na impossibilidade de que haja outra decisão sobre a mesma pretensão. Exerce, assim, função positiva e negativa, explicadas a partir da segurança jurídica.

Nesses termos, conclui sobre a possibilidade de formação da coisa julgada material no bojo do processo executivo, nas hipóteses em que a questão apreciada se traduza na própria existência/inexistência do crédito (como alegação de pagamento, de prescrição). Consigna a autora, não obstante, a dificuldade encontrada em se admitir que a exceção possa ostentar tal fim, por ser mero incidente e não ação, não veiculando propriamente uma pretensão (mérito) sobre a qual haverá coisa julgada, aduzindo tratar-se de mera decisão que extingue a execução.

Fixadas tais premissas, insta consignar que a exceção de pré-executividade é instrumento cuja utilização tem pacífica aceitação pelo Judiciário, nos limites expostos linhas atrás, quais sejam, matéria cognoscível de ofício e que dispense dilação probatória, o que se corrobora pelo enunciado da Súmula 393<sup>219</sup> do Superior Tribunal de Justiça.

É de anotar, também, ser perfeitamente lúdica a discussão acerca da responsabilidade tributária por meio desse instrumento, desde que, frise-se, sejam respeitados os limites já mencionados (certamente, existem inúmeras possibilidades de aferição, pelo juízo, sobre a legitimidade do redirecionamento do feito executivo, sem que isso demande nenhuma atividade probatória). Dessa forma, importante destacar que o posicionamento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp nº 1.104.900/ES<sup>220</sup> (processado sob a

---

<sup>218</sup> WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Hipóteses Excepcionais de Formação de Coisa Julgada Material no Processo de Execução Havendo (ou não) Exceção de Pré-Executividade*. Execução Civil – Estudos em Homenagem ao Professor Paulo Furtado. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006, p. 317-341.

<sup>219</sup> Súmula 393 do STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

<sup>220</sup> REsp nº 1.104.900/ES, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJE 01/04/2009: “[...]Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz

sistemática de recurso representativo de controvérsia) deve ser corretamente interpretado pelas instâncias inferiores, no sentido de que a responsabilidade dos sócios pode, sim, ser objeto de exceção de pré-executividade, desde que dispense a dilação probatória para sua análise.

### 5.3. Os embargos à execução

Os embargos à execução, na regulamentação conferida pelos arts. 736 a 747 do Código de Processo Civil, traduzem-se na via processual de oposição à execução forçada como “incidentes em que o devedor procura defender-se dos efeitos da execução, não só visando evitar a deformação dos atos executivos e o descumprimento das regras processuais, como também resguardar direitos materiais supervenientes ou contrários ao título executivo”<sup>221</sup>. Cuida-se, assim, de ação de cognição incidental, de caráter constitutivo (pois visam a desconstituir a relação jurídica líquida e certa retratada no título), conexa à execução.

Com as reformas processuais operadas pelas Leis 11.232/2005 e 11.382/2006, via de regra, nas execuções dos títulos executivos judiciais, dado o rito sincrético a elas conferido, não são mais cabíveis os *embargos*, mas sim *impugnação* (consoante arts. 475-J e 475-L), permanecendo o expediente, contudo, em relação à execução de sentença contra a Fazenda Pública, bem como na execução de sentença arbitral, de sentença estrangeira, de sentença penal condenatória, contra devedor de alimentos e dos títulos executivos extrajudiciais.

As mudanças operadas pelos diplomas legais foram, em síntese, além da limitação de hipóteses de cabimento, conforme exposto no parágrafo anterior, senão vejamos: (i) não exigência de penhora ou de qualquer outra forma de segurança do juízo para legitimar a propositura da ação incidental de embargos; (ii) fixação de um prazo maior para sua propositura (15 dias), cuja contagem se dará a partir da citação (mais especificamente, da documentação desse ato nos autos, ou seja, da juntada do mandado, aplicando-se, no mais, a

---

necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

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

<sup>221</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. II. 41ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 425.

forma de contagem de prazo prevista pelo art. 184) e não mais da penhora (art. 738); e (iii) ausência de efeito suspensivo, como regra geral (art. 739-A, *caput*).

É de se anotar, conforme ainda Humberto Theodoro Junior, e consoante o que afirmamos no item anterior, que a previsão da ação especial de embargos do executado não deve inibir a parte de arguir, por simples petição, a inexistência de pressupostos processuais ou de condições da ação executiva, haja vista que tais temas são de conhecimento obrigatório pelo juiz, até mesmo de ofício<sup>222</sup> (diante da existência de preclusão temporal para oposição dos embargos e possibilidade de sucumbência).

Quanto à *segurança do juízo*, com as reformas operadas, como dito, pela Lei 11.232/05, houve alteração do art. 736 do Código de Processo Civil, para determinar que a oposição dos embargos, atualmente, não depende de prévia penhora, depósito ou caução, acrescentando-se, nessa linha, a perda da força de acarretar, invariavelmente, a suspensão da execução (conforme art. 739-A, *caput*).

Assim, a suspensão passou a ser excepcional (e seu deferimento de caráter provisório e reversível a qualquer tempo), dependendo de decisão do juiz no caso concreto, quando então será obrigatória a aludida segurança, concomitantemente com o preenchimento de outros requisitos, estes previstos pelo § 1º do art. 739-A (a segurança do juízo deixou de ser requisito de procedibilidade dos embargos, passando a requisito do efeito suspensivo): (i) os fundamentos dos embargos deverão ser relevantes, a defesa deverá apoiar-se em fatos verossímeis e em tese de direito plausível (equiparável ao *fumus boni iuris*); (ii) o prosseguimento da execução deverá representar, manifestamente, risco de dano grave para o executado, de difícil ou incerta reparação (equiparável ao *periculum in mora*).

Cumprе consignar, contudo, relevante distinção no que toca à execução de título extrajudicial (caso da Certidão de Dívida Ativa, ponto de nosso interesse). Diferentemente do que se opera na execução de título judicial, em que o executado se defende da pretensão do credor invocando, em regra, apenas fatos posteriores à formação do título executivo, em se tratando de título extrajudicial, embora lei lhe assegure força executiva igual à da sentença, o início da execução se dá sem que o órgão judicial tenha feito qualquer acerto prático do crédito a executar, confiando-se apenas no título portado pelo exequente.

---

<sup>222</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. II. 41ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 428.

Dessa forma, a instauração de um juízo incidental cognitivo é amplo e pode atingir tantos os fatos anteriores à formação do título (*causa debendi*), como os posteriores, que possam provocar a modificação ou extinção do crédito ou o impedimento à sua exigibilidade<sup>223</sup>.

Quanto à *ausência de resposta do embargado*, cumpre anotar não serem aplicados os efeitos da revelia. Com efeito, “a não-impugnação dos embargos, diante do título em que se apoia a execução, não dispensa o embargante do ônus da prova, em situação alguma”<sup>224</sup>. Esse aspecto, aliás, vem ao encontro da ideia já exposta no primeiro subitem deste capítulo, qual seja, a de que, para fins de aplicação do art. 135, III, do CTN, caberá sempre à Fazenda Pública o ônus de demonstrar a situação fática ensejadora dessa pretendida responsabilização.

No que tange especificamente aos *embargos à execução fiscal*, cabe ressaltar que o papel de título executivo é desempenhado, como dito, pela *certidão de dívida ativa*, alçada a essa condição por força do quanto disposto no art. 585, inciso VII, do Código de Processo Civil.

As alterações introduzidas pela Lei 11.382/06 originaram debates acerca da questão do recebimento dos embargos (frente à exigência, ou não, de prévia garantia do juízo para fins de suspensão do feito executivo), com o surgimento de duas interpretações possíveis: (i) manutenção da sistemática anterior à novel legislação ou (ii) recebimentos dos embargos sem suspensão da execução.

Na sistemática anterior, a prévia garantia do juízo se caracterizava como condição de procedibilidade dos embargos, acarretando, ainda, a suspensão dos atos executivos enquanto estes não fossem definitivamente julgados. Como já mencionado (acerca da legitimidade de exigência de garantia), e também como defendido por Renato Lopes Becho<sup>225</sup>, a organização da execução fiscal assim descrita respeitava o princípio do devido processo legal. Sobre tal problemática, faz referência a Humberto Theodoro Junior, salientando a conclusão do aludido jurista, no sentido de que o recebimento dos embargos com suspensão da execução pode tanto ser feito pela legislação como alcançado por

---

<sup>223</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. II. 41<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 449-450.

<sup>224</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. II. 41<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 443.

<sup>225</sup> BECHO, Renato Lopes. Recebimento dos Embargos à Execução Fiscal pela Ótica do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 196, janeiro 2012, p. 135.

interpretação (consoante regra traçada pelo art. 265, IV, *a*, do CPC, que determina a prevalência do processo de cognição sobre o de execução), reforçando, assim, a premissa inicialmente fixada. Noutra giro, afirma o autor que a fundamentação legal, para tal conclusão, pode ser extraída da interpretação, sistemática e a *contrario sensu*, dos arts. 18 e 19<sup>226</sup> da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais). Defende-se, nesses termos, que as alterações perpetradas pela Lei 11.382/06 não tiveram o condão de modificar a sistemática operada pela Lei 6.830/80 (LEF).

Oportuno trazer à colação posicionamento de James Marins<sup>227</sup>. Igualmente defensor da inviabilidade de aplicação dos preceitos da Lei 11.382/06 à execução fiscal, sustenta que o peculiar contexto normativo em questão inibe a utilização dos critérios ordinários de solução de antinomias, não se pondo aplicável nem o critério hierárquico, uma vez que as normas em oposição estão inseridas no mesmo patamar (ambas leis ordinárias), nem o critério cronológico, pois a norma mais nova é geral, enquanto a anterior, especial; afirma, assim, haver clara oposição entre esses dois critérios, consubstanciando verdadeira antinomia de segundo grau<sup>228</sup>, devendo ser utilizado, conforme preconizado por Maria Helena Diniz<sup>229</sup>, um metacritério, segundo o qual a regra de especialidade prevaleceria sobre a cronológica.

Conclui o referido autor que “a solução supracitada, além de apropriada à luz de critérios lógico-normativos, afigura-se inteiramente ajustada aos pressupostos axiológicos do sistema processual e tributário”<sup>230</sup>.

Convém mencionar, no entanto, a posição contrária (no sentido de que as mudanças introduzidas pela Lei 11.382/06 devem, sim, ser aplicadas à execução fiscal, sobrepondo-se aos comandos previstos pela Lei 6.830/80).

Paulo Cesar Conrado<sup>231</sup>, nesse contexto, aduz que a Lei 6.830/80 é diploma normativo de natureza híbrida, vez cuidar a um só tempo de questões de direito material e

<sup>226</sup> “Art. 18 - Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.”

“Art. 19 - Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias: [...]”

<sup>227</sup> MARINS, James. *A (in)aplicabilidade do CPC aos Embargos à Execução Fiscal. A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. Curitiba: MP Editora, 2009, p. 80.

<sup>228</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 1ª ed. São Paulo: Edipro, 2011, p. 107-111.

<sup>229</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Teoria Geral do Direito Civil. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 93.

<sup>230</sup> MARINS, James. *A (in)aplicabilidade do CPC aos Embargos à Execução Fiscal. A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. Curitiba: MP Editora, 2009, p. 81.

processual; e, nesse último aspecto, veicula normas processuais sob diferentes perspectivas, ora tratando de temas gerais de processo, ora de questões de ordem procedimental. Salientando essa fragmentação do referido diploma, afirma que devem ser identificadas as partes da lei de execuções fiscais que, de fato, teriam força de lei especial. Partindo desse raciocínio, defende que as normas que ostentem questões de ordem puramente procedimental cuidar-se-iam, na realidade, de mera reiteração às presentes no Código de Processo Civil e, por tal razão, não poderiam ser tomadas como de natureza especial. Em conclusão, apregoa que “as alterações impostas pela Lei 11.382/2006, em relação à marcha executiva são aplicáveis, tal qual sugerimos de início, às execuções fiscais, inclusive a principalmente, a novel regra do art. 739-A”<sup>232</sup>.

O referido autor preconiza, ainda, em outra oportunidade<sup>233</sup>, que se consubstanciam os embargos, na realidade, em figura híbrida, pois ostentam natureza jurídica de processo com clara tendência de funcionar como resistência ao pedido executivo. Nesses termos é que também se justifica a onerosidade que lhes é imposta, tanto em relação aos aspectos formais (regramentos das peças exordiaes em geral) como quanto à necessidade de garantia do juízo.

Vale anotar, ainda, que o C. Superior Tribunal de Justiça perfilha desse entendimento<sup>234</sup>.

Nada obstante, consoante expusemos inicialmente, compartilhamos do posicionamento de que a admissão de processamento de embargos sem efeito suspensivo não se afigura medida lúdima, quer porque a formação do próprio título executivo (CDA) é realizada pelo credor, quer porque, atualmente, a quase totalidade dos créditos tributários são constituídos pelo próprio sujeito passivo da obrigação (o que fragilizaria sobremaneira o devido processo legal, visto que, não raro, são ajuizadas execuções fiscais desprovidas de amparo legal, encontrando-se presentes causas suspensivas ou extintivas do crédito tributário – como, aliás, expusemos no primeiro subitem deste capítulo), quer porque haveria violação ao princípio constitucional da proibição do efeito de confisco.

<sup>231</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *A Lei 11.382/2006 e seu Impacto em Relação à Atribuição de Efeito Suspensivo aos Embargos à Execução Fiscal*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET, 2009, p. 781-782.

<sup>232</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *A Lei 11.382/2006 e seu Impacto em Relação à Atribuição de Efeito Suspensivo aos Embargos à Execução Fiscal*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET, 2009, p. 783.

<sup>233</sup> CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin. 2012. p. 264.

<sup>234</sup> RCDESP na MC n. 15.208/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJE 16.4.2009.

Partindo agora para vincular essa espécie de defesa ao tema central de nosso trabalho, resta-nos aferir a questão da *legitimidade do terceiro responsável* para utilização desse expediente.

A legitimidade do responsável para manejo de embargos dispensa maiores ilações, sendo pacífico o entendimento, doutrinário e jurisprudencial, de que, constando ele ou não da certidão de dívida ativa originariamente, poderá valer-se dessa ação para defender-se (afastando-se a possibilidade de oposição por meio de embargos de terceiro).

É certo que, via de regra, o autor da ação será o próprio executado. Contudo, nas hipóteses de execução em face do responsável (como no caso do art. 135, III, do CTN), impõe-se observar, segundo lecionado por James Marins<sup>235</sup>, que a legitimidade para ação incidental de embargos está adstrita aos limites da execução, não querendo isso significar que sempre existe identidade entre o polo passivo da execução e o ativo dos embargos, mas sim que se deve reconhecer que a legitimidade, como conceito processual que é, funda-se no interesse de agir, interesse esse que, obviamente, possui o terceiro responsável, na medida em que a “possibilidade de lesão está contida justamente no processo de execução, corroborando que a legitimidade para opor embargos na desborda do que está contido na execução, uma vez que é a própria execução que ameaça os interesses do terceiro”.

Outro importante aspecto a ser trazido à tona diz com as questões afetas à meação do cônjuge do terceiro responsável.

Assim, devem-se anotar as disposições constantes do art. 1.686 do Código Civil, que determina que “as dívidas de um dos cônjuges, quando superiores à sua meação, não obrigam ao outro, ou a seus herdeiros”, bem como do enunciado da Súmula 112 do extinto Tribunal Federal de Recursos, no sentido de que, “em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação”.

Evidencia-se, com tais premissas, que a meação do cônjuge não será atingida pelas dívidas pertencentes ao terceiro com quem esteja casado. Contudo, deve-se ter em mente que só essa afirmação não basta: também se afigura necessário que o patrimônio do casal não tenha sido constituído com bens advindos, direta ou indiretamente, da prática do ilícito, conforme nos é dado pela redação do art. 1.659, IV, do Código Civil, que determina a

---

<sup>235</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 723.

exclusão da comunhão parcial das “obrigações provenientes de atos ilícitos, salvo reversão em proveito do casal”.

Nesse específico ponto, cumpre consignar que a prova de que a formação desse patrimônio, ou mesmo sua manutenção, adveio da prática dos ilícitos incumbirá ao Fisco, de modo a legitimar a pretensão de alcançar, para fins de satisfação do crédito tributário, os bens afetos à meação (à igualdade do que expusemos acerca do ônus probatório no redirecionamento em si). Nesse sentido, o enunciado da Súmula 251 do C. Superior Tribunal de Justiça: “A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou o casal” (em que pese a potencial impropriedade de realização de fase probatória no bojo de feito executivo, conforme já assinalado).

No que se refere ao aspecto processual da defesa da meação pelo cônjuge, cumpre observar ser hipótese de manejo de embargos de terceiro, justamente por ele não ser parte da relação jurídica tributária em foco; deve-se ater, em última análise, à expressa dicção do *caput* e do § 3º do art. 1046 do Código de Processo Civil:

Art. 1046. Quem, não sendo parte no processo, sofrer turbacão ou esbulho na posse de seus bens por ato de apreensão judicial, em casos como o de penhora, depósito, arresto, seqüestro, alienação judicial, arrecadação, arrolamento, inventário, partilha, poderá requerer lhe sejam mantidos ou restituídos por meio de embargos. [...] § 3º. Considera-se também terceiro o cônjuge quando defende a posse de bens dotais próprios, reservados ou de sua meação.

Na mesma linha é o enunciado da Súmula nº 134 do C. Superior Tribunal de Justiça, ao dispor que, “embora intimado da penhora em imóvel do casal, o cônjuge do executado pode opor embargos de terceiro para defesa de sua meação”.

## CONCLUSÃO

Em síntese, o presente trabalho, que tem por objeto a interpretação do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, diz, em última análise, com a legítima (ou lúdima) imposição da responsabilidade de terceiro ali prevista, por meio de uma averiguação crítica desse comando normativo e do alcance que a ele pode ser atribuído, de modo a compatibilizar sua incidência quer com a literalidade de texto legal, quer com os postulados principiológicos afetos ao Direito Tributário em si, quer o com os presentes no ordenamento jurídico como um todo (e aqui, especificamente, falamos do *devido processo legal*).

Nesse cenário, pudemos apresentar, após uma breve exposição de noções introdutórias relevantes ao nosso estudo – consistentes, quanto ao direito societário, na distinção entre *sociedades de pessoas e de capital* e nas *sociedades de responsabilidade ilimitada, limitada e mista* e na caracterização do instituto da *desconsideração da personalidade jurídica*, bem como na fixação das diretrizes do que se denomina *devido processo legal*, em seus aspectos material e processual –, os pontos que, para nós, permitem, por assim dizer, a correta interpretação do aludido art. 135, III, do CTN.

Com a exposição do tratamento legal, conferido pelo Código Tributário Nacional (arts. 121 e ss. do *Codex*), para sujeição passiva, pudemos averiguar a qualificação, trazida pela doutrina, das espécies de *sujeição passiva* e dos respectivos sujeitos, em *direta* (caso do *contribuinte*) e *indireta* (ou responsabilidade, que se subdivide em *responsabilidade por substituição* – caso do *substituto* – e *responsabilidade por transferência* – caso do *responsável em sentido estrito*) – sem perder de perspectiva as divergências, também doutrinárias, acerca dessas qualificações.

Destacamos, outrossim, qual a vinculação – e seus reflexos – para essas categorias de sujeitos passivos, no que toca ao princípio da capacidade contributiva, previsto pelo art. 145, § 1º, da Constituição Federal, bem como ao *status* constitucional que deve ser atribuído ao tema (*in casu*, a sujeição passiva tributária), implicando, com isso, ser da competência do E. Supremo Tribunal Federal a apreciação da matéria.

A partir de então, mostrou-se possível adentrarmos na aferição acerca da natureza da responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN, do que podemos extrair as seguintes premissas:

(i) a responsabilidade ali contida é da modalidade *por transferência e pessoal e exclusiva* do terceiro.

(ii) a fixação dessa responsabilidade depende não apenas da definição da natureza do sujeito elencado pelo citado dispositivo (que passa, como vimos, pela discussão sobre estar a figura do sócio ou do sócio-gerente das sociedades por quotas de responsabilidade limitada inclusa entre os sujeitos ali previstos – o que não se verifica, conforme defendemos), mas também do exercício, pelo terceiro, de poderes de gerência e administração da sociedade.

(iii) nem as autoridades fiscais, nem o Poder Judiciário têm observado a expressa redação do mencionado comando normativo, no que diz com a expressão “obrigações tributárias resultantes de” – na quase totalidade dos casos de redirecionamento do feito executivo não se leva em consideração se as obrigações tributárias (em relação às quais se pretende a imputação de responsabilidade, repita-se) são, efetivamente, *decorrentes* dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatutos (até porque, como dito, não são, de fato, *resultantes*, mas originadas (tais obrigações) de regulares atos praticados pela sociedade).

(iv) os *atos infracionais* constantes do *caput* do dispositivo não são de natureza tributária (até porque esbarraríamos na vedação de tributação de ilícitos, diante da própria literalidade do art. 3º do CTN), mas cuidam de ilícitos que atentam a legislação civil e/ou comercial.

(v) a *finalidade* do art. 135, III, do CTN vincula-se diretamente à proteção do contribuinte “originário”, por assim dizer; noutras palavras, essa previsão de responsabilidade possui como principal objetivo resguardar a pessoa jurídica (empresa) da eventual prática de atos, perpetrados por aqueles que detenham poderes de administração, contrários aos objetivos e interesses sociais.

(vi) reunidas todas essas premissas, mostrou-se possível apresentarmos o que podemos chamar de *regra-matriz da responsabilidade tributária* (prevista pelo citado comando), definindo seus aspectos *material* (que se traduz nos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto), *pessoal* (apontando-se como sujeito passivo aquele que detenha poderes de gerência e administração de uma sociedade de pessoas), *temporal* (que diz com o momento que, anterior ao surgimento da obrigação tributária, se tenha realizado o fato jurídico – ato ilícito), quantitativo (consistente nas obrigações tributárias que sejam resultado da prática do ato ilícito) e espacial (será o local

onde se verifiquem ocorridos os atos ilícitos – no significado que lhe atribuímos, repise-se – hábeis a ensejar a imputação de responsabilidade de que falamos).

A definição dos aspectos da hipótese de incidência da regra-matriz da responsabilidade tributária é de suma importância, na medida em que permite a correta aplicação do comando normativo de acordo com a acepção que lhe conferimos.

Finalmente, encerramos nosso trabalho com explanação acerca dos meios de defesa de que pode se utilizar o terceiro responsável, indicando-se, nesse ponto, não apenas o próprio processo administrativo (ao qual não se atribui a devida importância e relevância), como também, já na esfera judicial, a exceção de pré-executividade e os embargos à execução, com especial atenção, em relação aos dois últimos, às repercussões surgidas com a edição da Lei 11.382/06 e sua ingerência na Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem, 2011.
- ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ALVIM, Eduardo Arruda. *A Recente Reforma do Código de Processo Civil operada pela Lei 11.382/06 e a Objeção de Pré-Executividade em Matéria Fiscal*. Atualidades do Processo Civil. Cumprimento de Sentença, Execução e Temas Correlatos. v. II. Curitiba: Juruá, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Devido Processo Legal Judicial – Enfoque Tributário do Princípio*. Revista dos Tribunais, Edições Especiais, 2011, vol. VII.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária na Sucessão Empresarial: fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimentos*. 2010, 295f. Tese de Doutorado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 182, novembro 2010.
- \_\_\_\_\_. *Responsabilidade de Terceiro e Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012.
- \_\_\_\_\_. A Sujeição Passiva Tributária na Jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 201, junho 2012.
- \_\_\_\_\_. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- \_\_\_\_\_. As Diversas Interpretações para a Responsabilidade Tributária de Terceiros – artigo 134 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 185, fevereiro de 2011.
- \_\_\_\_\_. As Modalidades de Sujeição Passiva Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 192, setembro 2011.
- \_\_\_\_\_. *Quais os Tipos de Sujeito Passivo Tributário e quais as Relações Jurídicas entre Eles?* Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. São Paulo: Dialética. 2011.
- \_\_\_\_\_. *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade Tributária de Terceiros – O Art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 197, fevereiro 2012.

\_\_\_\_\_. A Discussão sobre a Tributabilidade de Atos Ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 172, janeiro 2010.

\_\_\_\_\_. Efeitos do ajuizamento tardio das execuções fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 170, 2009.

\_\_\_\_\_. Desdobramentos das Decisões sobre Responsabilidade Tributária de Terceiros no STF: Regras-matrizes de Responsabilização, Devido Processo Legal e Prazo de Decadência e Prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 204, setembro 2012.

\_\_\_\_\_. Redirecionamento da Execução Fiscal contra Sócio-Gerente. *Revista do Advogado*, v. 118, dezembro 2012.

\_\_\_\_\_. Os prazos para os exequentes nas exceções de pré-executividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 180, setembro 2010.

\_\_\_\_\_. Recebimento dos Embargos à Execução Fiscal pela Ótica do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 196, janeiro 2012.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impacto Tributário do Novo Código Civil. *A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses. 2010.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 1ª ed. São Paulo: Edipro, 2011.

BOTALLO, Eduardo. Responsabilidade dos Sócios Administradores de Empresas por Dívidas Fiscais – Compreensão e Limites. *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. A Responsabilidade dos Sócios por Dívidas Fiscais nas Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada. *Revista do Advogado*, v. 57, janeiro 2000.

\_\_\_\_\_. Processo Administrativo Tributário – Garantias do Contribuinte e Prerrogativas do Fisco. Avanços e Retrocessos. *Revista de Direito Tributário*, v. 111, 2011.

CAIS, Cleide Previtalli. Exceção de Pré-Executividade em Execução Fundada em Título Executivo Extrajudicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 43, abril 2009.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuintes. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n.º 7-8, 1979.

\_\_\_\_\_. Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Tributário*. v. 9-10, julho/dezembro 1979.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresarial*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Comercial*. Volume 2: Direito de Empresa. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. As Teorias da Desconsideração. *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Forense: 2012.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade dos Sócios e Administradores. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 87, 2003.

\_\_\_\_\_. O Processo na Constituição. *O Devido Processo Legal na Formação do Título Executivo da Fazenda Pública – A Falácia do Crédito Tributário Não-Contencioso*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

\_\_\_\_\_. Sujeição Passiva Direta e Indireta – Substituição Tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2010.

CONRADO, Paulo Cesar. O Ônus da prova do Processo de Execução Fiscal e o Cabimento da Exceção de Pré-Executividade: o caso da responsabilidade de terceiros. In: PISCITELLI,

Tathiane (coord.). *Direito Tributário. Direito Processual Tributário: Aspectos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. *Anais do XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros. v. 92.

\_\_\_\_\_. *A Lei 11.382/2006 e seu Impacto em Relação à Atribuição de Efeito Suspensivo aos Embargos à Execução Fiscal*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET, 2009.

\_\_\_\_\_. *Processo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin. 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DENARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973.

DERZI, Mizabel. Notas de atualização em *Direito Tributário Brasileiro*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 7ª ed. Bahia: Edições Jus Podium, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral do Direito Civil*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 178, julho 2010.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *O devido processo legal e as decisões administrativas*. Direito Público – Estudos, 2007 (estudo produzido em 1996).

\_\_\_\_\_. A Inscrição da Dívida como Ato de Controle do Lançamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 36, setembro 1998.

HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade dos Sócios no Caso de Liquidação de Sociedade de Pessoas. *Revista de Estudos Tributários*, v. 77, janeiro-fevereiro 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 181, outubro 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Responsabilidade de Sócios e Administradores e Devido Processo Legal*. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

\_\_\_\_\_. *A (in)aplicabilidade do CPC aos Embargos à Execução Fiscal. A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. Curitiba: MP Editora, 2009.

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 35ª ed. São Paulo: Forense, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, Nova Série nº 17.

\_\_\_\_\_. *Impacto Tributário do Novo Código Civil. A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MEDUAR, Odete. As Garantias do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Administrativo Tributário. *Repertório IOB Jurisprudência*, n. 12/94.

MELO, Jose Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética. 2012.

MIRANDA, Pontes de. Parecer nº 95. *Dez Anos de Pareceres*. Rio de Janeiro, 1975.

OLIVEIRA NETO, Olavo de. *A defesa do executado e de terceiros na execução forçada*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica. *Revista dos Tribunais*, v. 410, dezembro de 1969.

SHIMURA, Sergio. *Título Executivo*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TALAMINI, Eduardo. A objeção na execução (exceção de pré-executividade) e a reforma do Código de Processo Civil. *Revista de Processo*, RT, n. 153.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. v. II. 41ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. Oposição à Execução: Embargos, Impugnação e Exceção de Pré-Executividade. *Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil*, v. 23, 2008.

\_\_\_\_\_. *Execução. Título Ilíquido, Objeção de Pré-Executividade*. Série Grandes Pareceristas. Pareceres de Processo Civil. 2003, v. II.

TORRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 70, julho de 2001.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração da Personalidade Jurídica. *Temas Essenciais de Direito Empresarial – Estudos em Homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Renovar, 2011.

WALD, Arnold. *Direito Civil. Direito de Empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Hipóteses Excepcionais de Formação de Coisa Julgada Material no Processo de Execução Havendo (ou não) Exceção de Pré-Executividade. *Execução Civil – Estudos em Homenagem ao Professor Paulo Furtado*. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

XAVIER, Alberto. A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 25, outubro 1997.

YOSHIDA, Consuelo. *A execução e a modulação do efeito suspensivo. Ponderação concreta e o ônus probandi: peculiaridades da execução fiscal. Execução Civil e Cumprimento de Sentença*. v. 3. São Paulo: Método, 2009.