

ÉRIKA CAMOZZI

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS
NA SOCIEDADE LIMITADA PERANTE OS DÉBITOS RELATIVOS AO
CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL**

MESTRADO EM DIREITO

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
SÃO PAULO - 2007**

ÉRIKA CAMOZZI

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS
NA SOCIEDADE LIMITADA PERANTE OS DÉBITOS RELATIVOS AO
CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Previdenciário, sob a orientação do Prof. Doutor Wagner Balera.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
SÃO PAULO – 2007**

Banca Examinadora

Aos meus pais, exemplos de esforços e vitórias, pelo amor incondicional e dedicação à família, pela sabedoria e paciência com que sempre conduziram minha formação moral e pelo apoio irrestrito à minha formação intelectual. Meus maiores mestres. Meus eternos companheiros.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Wagner Balera, pelos mais sábios ensinamentos.

Ao Doutor Marcos Cezar Najjarian Batista, pela amizade, pela paciência, pela oportunidade profissional, pelos exemplos de ética, dedicação e profissionalismo e constante orientação no aprendizado do Direito Previdenciário- Fiscal.

A Marlene Broggio Ascencio e José Lázaro Ascencio, pelo amor e carinho com que conduzem nossa antiga e preciosa amizade, pela participação nos momentos mais importantes da minha vida, pelo conforto de suas palavras e pela imensurável contribuição para meu amadurecimento.

A Lucélia Felippi Ducci e Marcos Aguerri Pimenta de Souza, pela amizade sincera, pelo apoio e estímulo e pelos valiosos conselhos.

A José Miguel de Moraes Júnior, pela amizade paternal e constante incentivo para meu progresso profissional e acadêmico.

A Luiz Clemente Pereira Filho, pela amizade e companheirismo durante o curso.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo examinar a limitação da responsabilidade dos sócios, gerentes e administradores pelas obrigações sociais das sociedades limitadas perante a Previdência Social. Será analisado o sujeito passivo da obrigação tributária, seu conceito e forma de eleição, diferenciando-se contribuintes e responsáveis pelo crédito previdenciário, dentro dos aspectos delineados pelo Código Tributário Nacional.

Será analisada a personalidade da pessoa jurídica a fim de se destacar sua principal atribuição: a autonomia patrimonial, atribuição fundamental para a correta responsabilização das pessoas físicas pelas dívidas fiscais contraídas. A autonomia da pessoa jurídica é de suma importância para o desenvolvimento econômico, uma vez que limita a responsabilidade do investidor.

Assim, o tema da responsabilidade dos sócios também é analisado sob um prisma econômico, através da análise da relação da limitação da responsabilidade dos sócios e da eficiência econômica, considerando-se o fato de que a norma que prescreve a responsabilidade limitada dos sócios pelas obrigações sociais destina-se a acentuar e fomentar as atividades econômicas, constituindo instrumento resultante da estrutura capitalista.

A controvérsia do tema mostra-se evidente quando vislumbramos o panorama em que se encontram as empresas no país, pressionadas por um crescente aumento da carga tributária e pelos sucessivos planos econômicos que não favorecem, seja direta ou indiretamente, o desenvolvimento da economia.

Não é sem razão que há inadimplência de tributos, mostrando-se presente na maciça maioria dos casos a impossibilidade das pessoas jurídicas arcarem com seus bens os débitos existentes, ensejando a provocação pela Fazenda Pública dos sócios e demais pessoas físicas nas execuções fiscais, com intuito muitas vezes mais intimidador do que eficaz.

Será abordada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, com o objetivo de traçar critérios para a sua correta aplicação, considerando-se que o artigo 50 do Código Civil de 2002 representou um avanço para nortear a correta aplicação da teoria, pois trouxe aos operadores do Direito a efetividade necessária. A preocupação constantemente destacada pela doutrina é como a teoria da desconsideração da personalidade jurídica tem sido utilizada pelos nossos Tribunais, a fim de que não seja aplicada indiscriminadamente, mantendo-se o princípio da autonomia da pessoa jurídica para, somente em casos excepcionais, desconsiderá-la.

A questão da responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas gira em torno do artigo 135, III do CTN. De acordo com tal dispositivo, os administradores de sociedades por quotas passam a ser pessoalmente responsáveis pelos débitos fiscais da empresa, a partir do momento em que agem com excesso de poderes ou com infração à lei. Será examinada a hipótese em que o sócio responde por obrigações que, em tese, deveriam caber à sociedade, qual seja, a hipótese prevista no artigo 13 da Lei 8.212/93. Assim, necessária a análise conjunta dos artigos 124, 128 e 135, do CTN, com o artigo 13 da Lei 8.212/91.

Será abordada, ainda, a questão da inconstitucionalidade deste mesmo artigo 13, que, pelo fato de dispor a respeito de normas gerais sobre Direito Tributário,

viola o quanto determinado pela nossa Carga Magna, no artigo 146, III, “b”, exigindo lei complementar para o trato da matéria.

E, por fim, numa esfera prática, será tratada a questão da necessária inclusão do nome dos sócios, gerentes e administradores no título executivo da Fazenda Pública, sob pena de nulidade da inscrição e conseqüente ação de cobrança.

ABSTRACT

The present study has as its objective to analyze the responsibility limitation of the partners, the managers and the administrators for the company liabilities of the private limited companies regarding the Social Security. It will be analyzed the debtor of the tax liability, its concept and choosing way, differentiating taxpayers and responsible persons for the Social Security credit, against the company, within the aspects as outlined by the National Tax Code.

The personality of the corporate body will be analyzed in order to point out its main attribution: the patrimonial autonomy, an attribution that is of the essence for the correct ascribing of responsibility to the individuals regarding the fiscal debts as assumed. The autonomy of the corporate body is of utmost importance for the economic development as it limits the investor's responsibility.

Consequently, the theme of the partners' responsibility will also be approached, under an economic prism, through the analysis of the relationship between the limitation of the partners' responsibility and the economic efficiency, taking into account the fact that the rule, that establishes the partners' limited responsibility for the company liabilities, is focused on enhancing and fomenting the economic activities, becoming an instrument that results from the capitalist structure.

The controversy of the subject matter is shown very clearly when we take a quick look at the scenery of the status of companies in the country, being pressed by a growing increase in the taxation burden and by the successive economic plans that do not promote, be directly or indirectly, the development of the economy.

It is not without a reason that there is tax default, being presently shown, in the massive majority of cases, the impossibility by the corporate bodies to cover the existing debts with their assets, giving an opportunity to the Tax Bureau to involve the partners and other individuals in the tax foreclosures, having a purpose more intimidating than efficacious.

The theory of the corporate entity disregard will be approached with the objective of outlining criteria for its correct application, considering that the Article 50 of the 2002 Civil Code was an advance in order to guide the correct application of the theory as it brought the necessary effectiveness to the Law professionals. The concern, that was pointed out by the doctrine on an on-going basis, was how the theory of the corporate entity disregard has been utilized by our Courts, in order that it is not indiscriminately applied, being kept the principle of the corporate body autonomy, to be disregarded only in exceptional cases.

The issue of the responsibility of the partners and other individuals rotates around the Article 135, item III of the National Tax Code. In accordance with such provision, the administrators of limited companies become personally liable for the fiscal debts of the company as from the time they start taking action with excessive powers or with violation to the law. It will be analyzed the hypothesis in which the partner is liable for obligations that, in theory, should belong to the company, that is,

the hypothesis as established on the Article 13 of the Law 8,212/93. Therefore, it is necessary the joint analysis of the Articles 124, 128 and 135 of the National Tax Code with the Article 13 of the Law 8,212/91.

It will still be approached the question of the unconstitutionality of this specific Article 13 which, due to the fact of legislating as regards to general rules of Tax Law, violates what is established by our Constitution, on Article 146, item III, subitem "b", requiring a complementary law to the Constitution in order to legislate about the matter.

And, finally, at a practical level, it will be analyzed the question related to the necessary inclusion of the name of partners, managers and administrators on the executive document of the Tax Bureau, under penalty of nullity of the registration and consequent collection action.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
CAPÍTULO I - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	18
1.1. Direito e Responsabilidade – Breve Histórico.....	18
1.1.1. Direito e Justiça.....	24
1.2. Considerações iniciais sobre Responsabilidade Tributária.....	33
1.3. Limite Constitucional do Responsável Tributário.....	34
1.4. Extinção da Responsabilidade Tributária.....	37
CAPÍTULO II – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	41
2.1. Breves Considerações.....	41
2.2. Obrigação Tributária. Conceito e Elementos.....	47
2.3. Sujeição Passiva Tributária Conceito.....	57
2.4. Limites Constitucionais para a eleição do sujeito passivo.....	59
2.5. A Eleição dos Sujeitos Passivos nos Tributos não-vinculados.....	62
2.5.1. Princípio da Capacidade Contributiva.....	64
2.5.2. Princípio do Não- confisco.....	72
2.6. O Destinatário Constitucional Tributário e o Código Tributário Nacional.....	85
2.6.1. A Influência da Doutrina Estrangeira.....	88
2.6.2. A Classificação realizada pelo Código Tributário Nacional.....	95
2.6.3. As Classificações realizadas pela Doutrina após a edição do CTN.....	100
2.6.4. Classificação Adotada.....	116
2.7. Sujeito Passivo Relacionado à Hipótese de Incidência.....	119
2.7.1. O Contribuinte.....	121
2.7.2. O Responsável por Substituição.....	123
2.8. Sujeito Passivo Não-Relacionado à Hipótese de Incidência.....	127

2.8.1. O Responsável por Terceiro.....	132
2.9. A subsidiariedade.....	135
2.10. A solidariedade.....	136
CAPÍTULO III - DAS PESSOAS JURÍDICAS.....	140
3.1. Definição de Pessoa.....	140
3.2. Definição e Natureza da Pessoa Jurídica.....	141
3.3. Início da Personalidade Jurídica.....	153
3.4. Efeitos da Personalização.....	158
3.4.1. Autonomia da Pessoa Jurídica.....	162
3.5. Término da Personalização.....	169
3.6. Sociedade. Conceito.....	171
CAPÍTULO IV – A RESPONSABILIDADE LIMITADA DOS SÓCIOS VISTA SOB UM ENFOQUE ECONÔMICO.....	177
4.1. Considerações Iniciais.....	177
4.2. A limitação da responsabilidade dos sócios na sociedade limitada e seus reflexos na atividade econômica.....	181
CAPÍTULO V – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS NA SOCIEDADE LIMITADA PERANTE OS DÉBITOS RELATIVOS AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	189
5.1. Breves considerações sobre o artigo 50 do Código Civil..	189
5.2. Considerações a Respeito da Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária.	194
5.3. Considerações sobre o Artigo 135 do Código Tributário Nacional.....	197
5.4. O Artigo 13 da Lei 8620/93.....	217
5.4.1. O Artigo 13 da Lei 8.620/93 e sua interpretação conjunta com os artigos 124, inciso II, 128, 134 e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.....	217
5.4.2. A Inconstitucionalidade da Lei 8.620/93 em face da Necessidade de Lei Complementar para regular a Responsabilidade Tributária.....	223
5.4.3. A aplicabilidade do artigo 13 da Lei 8.620/93 perante o	

STJ e o STF.....	233
5.5. Execução Fiscal e a necessidade de Inclusão do Nome da Pessoa Física na Certidão de Dívida Ativa.....	238
6 - CONCLUSÕES.....	244
7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	253

INTRODUÇÃO

A Responsabilidade das pessoas físicas pelas obrigações das pessoas jurídicas perante o custeio previdenciário fiscal é matéria de tamanha importância para a ordem social. O tema integra o custeio do sistema previdenciário, o qual, segundo nosso ilustre professor e jurista Wagner Balera afirma, “é motivo de preocupação permanente do legislador”¹.

Atualmente, o governo federal tem créditos de aproximadamente R\$ 880 bilhões para receber de empresas e pessoas físicas, como afirma o Secretário Adjunto da Receita Federal, Paulo Ricardo de Souza Cardoso.²

Embora a fonte de custeio do aludido valor não se restrinja apenas às contribuições previdenciárias, estas se caracterizam como relevante parcela da citada somatória. Nesse sentido, como nos ensina Wagner Balera “a contribuição dos empregadores, para respeitar a equidade no custeio, deve guardar intimidade com o risco social inerente à atividade econômica do contribuinte”.³

A idéia de equidade no custeio é fundamental para a compreensão de nossas idéias, já que trata-se do “princípio que há de reger a participação de todos, cuja aplicação impõe o tratamento igualitário entre os atores sociais”.⁴

¹ BALERA, Wagner. *Sistema de Seguridade Social*, p. 39.

² GALVÃO, Arnaldo. *Dívidas Tributárias somam 880 bilhões*. Valor Econômico, São Paulo: 26 jul.2006.

³ BALERA, Wagner. *Op.cit.*, p.40.

⁴ *Id.Ibid.*, p.157. No sentido de assegurar a aplicação da equidade, continua o ilustre autor: “quanto maior capacidade econômica revelar o contribuinte, maior deve ser a quota que lhe cabe verter para

Destacamos como objeto de estudo o conjunto de proposições prescritivas pertencentes ao subsistema jurídico tributário brasileiro, veiculadoras da responsabilidade tributária. Partindo-se desse universo, fizemos mais um corte metodológico, para nos centrar nas proposições que regulam a responsabilidade pessoas das pessoas físicas (sócios, gerentes, administradores, diretores, etc), pelas contribuições sociais devidas em função de atos praticados pelas pessoas jurídicas que administram.

A presente investigação científica possui caráter analítico, considerando a supremacia da Constituição Federal e os valores nela inseridos. Uma vez que o direito apresenta-se como fenômeno lingüístico, todo o trabalho será orientado pelas categorias semióticas: sintaxe, semântica e pragmática.

Para melhor desenvolvimento do tema, o trabalho foi desenvolvido em 5 (cinco) capítulos. Inicialmente, buscamos examinar os limites impostos pelo Texto Constitucional para a eleição do sujeito passivo de cada espécie tributária. No âmbito da responsabilidade tributária, analisaremos o conceito de sujeito passivo tributário, como sendo a pessoa obrigada a cumprir com a prestação, objeto da relação jurídica, e que integra o pólo passivo da obrigação. Neste contexto, analisamos o conceito de obrigação e elementos, os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

o fundo social destinado a financiar as prestações. Quem não detenha capacidade econômica (o desamparado, por exemplo) não verterá nenhuma contribuição, o que não lhe retira a qualidade de beneficiário do plano. Deve existir, ainda, certa relação entre os riscos inerentes à atividade econômica e as contribuições devidas, de tal modo que, quanto maior o risco, maior deve ser o tributo social. Essa regra, aliás, é expressamente determinada pelo § 9º que foi acrescido ao art. 195 da Lei Magna pela Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998”.

Após, passa-se à verificação dos sujeitos passivos relacionados à hipótese de incidência (o contribuinte e o responsável por substituição) e dos sujeitos passivos não relacionados à hipótese de incidência (o responsável por terceiro). Tratamos, ainda, dos conceitos de subsidiariedade e de solidariedade.

No capítulo 3, passamos à análise das condições de início e término da personificação da pessoa jurídica, destacando-se o princípio da autonomia da pessoa jurídica. Também será abordado o conceito de sociedade.

No Capítulo 4, o tema da responsabilidade dos sócios também é analisado sob um prisma econômico, através da análise da relação da limitação da responsabilidade dos sócios e da eficiência econômica. A questão constitucional surge na medida em que a atividade econômica poderá restar prejudicada em virtude da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, sem a observância dos requisitos do abuso e do desvio de finalidade, o que acaba por enfraquecer a atividade empresarial e, conseqüentemente, torna inviável a concretização da função social da empresa.

A responsabilidade limitada dos sócios e a autonomia patrimonial constituem-se em importante fator de desenvolvimento das atividades econômicas, refletindo a evolução da própria economia capitalista, na medida em que têm como um de seus objetivos, afastar efeitos que possam frustrar a dinâmica da sociedade e gerar ineficiência econômica e social do mercado.

O tema central será abordado no capítulo 5, iniciando-se com breves considerações acerca da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, para após, enfocarmos a responsabilidade atribuída aos sócios, gerentes e administradores por créditos previdenciários lançados contra a pessoa jurídica, relevando-se o fato de que a legislação previdenciária estabelece expressamente que os sócios, administradores ou não, são devedores solidários dos débitos da sociedade junto à Seguridade Social (artigo 13 da Lei nº 8.620/93). Assim, faremos uma análise conjunta do artigo 13 da Lei 8.620/93 com os artigos 124, inciso II, 128, 134 e 135, inciso III do CTN.

Posteriormente, no mesmo capítulo, abordaremos a questão da inconstitucionalidade do referido artigo 13, por tratar de matéria que deveria ser regulamentada por lei complementar, em consonância do quanto disposto no artigo 146, inciso III, letra “b” da Constituição Federal.

Por fim, para encerrar o capítulo 5, trataremos dos artigos 202 do CTN e 2º da LEF, haja vista traçarem como de suma importância a inclusão do nome do devedor e co-responsáveis na Certidão da Dívida Ativa, sob pena de nulidade da inscrição e da ação de cobrança dela decorrente.

CAPÍTULO I - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1.1. Direito e Responsabilidade – Breve Histórico

Dimensionar o direito e especificamente a responsabilidade civil e tributária na sua evolução histórica é tarefa de proporções gigantescas, pois o direito não é estático, buscando sempre acompanhar o social, não raro às vezes por intermédio da jurisprudência ou da *edicta* dos magistrados romanos⁵, constituindo-se esta, modernamente, verdadeira fonte da via jurídica, ou, na frase de Capitant⁶, “o direito jurisprudencial vem completar, enriquecer, modificar, recobrir de nova vegetação o direito escrito nos textos legislativos”, sendo um verdadeiro suplemento da própria legislação, nos casos de silêncio, obscuridade ou insuficiência da lei.⁷

Sabe-se que as conseqüências de uma dívida vencida e não paga, cuja pena variava entre pancadas e maus tratos, vem desde a mais longínqua antiguidade da Mesopotâmia, Egito, Babilônia e nos monumentos legislativos mais antigos, como os Códigos de Hammurabi, Manu e Lei das XII tábuas.

A idéia de “responsabilidade” é bastante antiga e conjuntamente com a idéia de reparação, se confunde com a própria idéia de direito, conforme a história tem nos mostrado. Os princípios de não lesar a ninguém e de recompor o equilíbrio rompido, ao menos filosoficamente, jamais ficaram ausentes do direito ao longo dos séculos. Contudo, o dinamismo modificador, manifestado nas últimas décadas, tem

⁵ Cf. RÃO, VICENTE. *Op.cit.*, p. 227.

⁶ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil.*, p.21.

⁷ STF, RE 8.837, 2ªT., j. 7.10.1949, *v.u.*, Rel. Min. Orozimbo Nonato, Revista dos Tribunais. São Paulo: RT, v.199, p. 608.

imposto um acelerar de passos para o direito conseguir acompanhar a evolução social. Primeiramente, pois, o direito aparece na desilusão e na reação dos desiludidos, imediatamente como explosão da ira, tendo íntima relação com a violência física.

A contextura de normas que regiam o comportamento dos homens teve, durante séculos, um caráter religioso, provido de inspiração divina. Assim, foram elaborados vários Códigos, inclusive de Hammurabi, Rei da Babilônia. Um dos mais antigos códigos conhecidos, datando de aproximadamente 2000 a.C., foi descoberto em 1901 e contém 282 artigos.⁸ Lavrado em bloco de dorita (rocha) em escrita cuneiforme (forma de cunha), encontra-se no Museu de Louvre (Paris, França) e consagra a pena de Talião, consistindo em castigo ou desforra igual à ofensa, *iud est*, a pena com caráter de vingança, e, por isso mesmo, semelhante mais possível ao dano praticado pelo criminoso.⁹

As penalidades infligidas sob o Código de Hammurabi ficavam entre os brutais excessos das punições corporais das leis mesopotâmia, Assírias e das mais suaves dos hititas. A codificação propunha-se a implantação da justiça na terra, a destruição do mal, a prevenção da opressão do fraco pelo forte, a propiciar o bem estar do povo e iluminar o mundo. Essa legislação estendeu-se pela Assíria, Judéia e Grécia.

⁸ MAGALHÃES, Humberto Piragibe e MALTA, Cristóvão Piragibe Tostes. *Dicionário Jurídico*. p. 238.

⁹ Esse tipo de pena, não mais existente nas nações civilizadas, apareceu em numerosas legislações antigas, entre as quais, além do citado código, leis gregas, romanas, Alcorão (livro sagrado do Islamismo), etc. Na Bíblia aparece consubstanciado no Êxodo, Cap. XXI, vers. 22 a 25, *in verbis*: “Mas se houver morte, então darás vida por vida, olho por olho, dente por dente, mão por mão, pé por pé, queimadura por queimadura...”, evidenciando-se a preocupação em equiparar a pena ao prejuízo.

A referida *lex tallionis* consistia na pena de morte, largamente aplicada, seja na fogueira, na forca, seja por afogamento ou empalação, suplício este que consistia em espetar o condenado pelo ânus, numa estaca, posição em que ficava até morrer. A mutilação era cominada de acordo com a natureza da ofensa. A noção de uma vida por outra vida atingia os filhos dos causadores de danos aos filhos dos ofendidos, não tendo a norma, pois, caráter personalíssimo.

Veja-se, para elucidar, algumas normas contidas no referido Código de Hammurabi, conforme noticia Emanuel Bouzon ¹⁰:

§ 65 (....)

Parágrafo Único. Se um awilum¹¹ deu a um (outro) awilum prata para uma sociedade, o lucro ou a perda que houver, eles dividirão, diante da divindade, em partes iguais.

§ 117 Se uma dívida sobre um awilum e ele vendeu sua esposa, seu filho ou sua filha ou (os) entregou em serviço pela dívida, durante três anos trabalharão na casa de seu comprador ou daquele que os tem em sujeição, no quarto ano será concedida a sua libertação.

§ 195 Se um filho bateu em seu pai, cortarão a sua mão.

§ 196 Se um awilum destruiu o olho de um (outro) awilum, destruirão o seu olho.

§ 226 Se um barbeiro, sem o consentimento do dono do escravo, raspou a marca de um escravo que não é seu, cortarão a mão desse barbeiro.

¹⁰ BOUZON. *O Código de Hammurabi*. p. 116.

¹¹ Homem livre na sociedade babilônica, cidadão em pleno uso de seus direitos.

§ 229 Se um pedreiro edificou uma casa para um awilum, mas não reforçou o seu trabalho e a casa, que construiu, caiu e causou a morte do dono da casa, esse pedreiro será morto.

§ 230 Se causou a morte do filho do dono da casa, matarão o filho desse pedreiro.

Nesses tempos, o princípio da reciprocidade (Talião) já significava um processo de diferenciação e aumento de complexidade, que vai aparecer nas sociedades já pós-arcaicas. Além do Código de Hammurabi (XXI a.C.), que imaginávamos ser o mais antigo, a ciência informa-nos a existência de outros. Na verdade, o homem como legislador pode surgir, virtualmente, desde que revele as características que os distinguem das outras espécies. O primeiro código ao qual foram feitas referências contemporâneas foi o promulgado por Lipit-Ishtar, Rei de Isin, na antiga Suméria (cerca de 2.210 a.C.). Mas sabe-se que existiram códigos anteriores, sobretudo o de Ur.Nammu, Rei de Ur (XXV a.C.). Foi descoberta uma cópia deste código feita mais ou menos na época de Hammurabi.

Posteriormente foi elaborado o Código de Manu, que é a base do direito da Índia antiga. Foi escrito em sânscrito (uma das mais antigas línguas clássicas da Índia, da qual descendem várias línguas ou grupos de línguas), aproximadamente 1.000 anos a.C. e dividia-se em Religião, Moral e Leis Civas, contendo 746 artigos.¹²

¹² MAGALHÃES, Malta. *Op.cit.*, p. 238.

O inadimplemento, segundo aludido código, equiparava-se ao furto e dispunha o credor de meios violentos e podia até seqüestrar e acorrentar o devedor relapso. Mulher e filho, sujeitando-os a trabalho até o pagamento total da dívida.

Segundo a legislação do antigo Egito, ao credor assistia o direito de execução pessoal do devedor. Tinha o direito de penhorar o cadáver e privá-lo das honras fúnebres até que os herdeiros, parentes ou amigos, resgatassem a dívida. Tal prática era possível, porque a técnica de embalsamamento era largamente empregada entre os egípcios.

Depois o direito foi se laicizando com a Lei das XII Tábuas (450 a.C.), que foi a expressão do povo por meio dos tribunos romanos (mas a lei que rege os povos islâmicos é de caráter religioso), consistindo em um antigo corpo de normas legais romanas, organizado no ano de 303 pelos decênviros, ou seja, magistrados que foram na República Romana, incumbidos de codificação das leis. A designação advém do fato de terem sido gravadas naquela época em doze tábuas de bronze.

Nessa legislação também era prevista a execução pessoal do devedor. O inadimplemento era tratado com toda ferocidade e estabelecia a possibilidade do devedor relapso ser amarrado pelo pescoço e pés com cadeias (corrente de anéis de metal) com peso de até 15 libras, a critério do credor e, incorrendo conciliação, era o mesmo conduzido em três dias de feira ao *comitium*, onde se proclamava em altas vozes o valor da dívida, pena de divisão do corpo do devedor em tantos pedaços quanto fossem os credores.

E a referida lei satisfaz a mesma necessidade básica, como os outros códigos antigos, para atender à demanda das leis escritas definidas. Marcaram a mudança de um costume incerto para leis fixas conhecidas por todos e obrigando todos da mesma maneira. O objetivo principal era evitar o método, mais tarde atribuído ao imperador Calígula, de escrever suas leis em caracteres muito pequenos e pendurá-las em pilares altos, para enganar melhor o povo.

Se anteriormente não havia qualquer critério estabelecido, a repulsa, a retribuição do mal pelo mesmo mal estipulava a medida nivelada da reparação. Esse critério foi consagrado pela Lei das XII Tábuas. Doravante, o direito evoluiu com o homem e ao seu lado se encontra.

Contudo, o texto da Lei das XII Tábuas não permaneceu. Depois de frustrados projetos de Júlio César a Diocleciano, somente com Justiniano I (século VI da era Cristã), um século depois de Teodósio II ter planejado uma codificação completa, é que foi realizado o objetivo de uma reestruturação completa de todo o direito romano na forma estatutária, conservando-se em boa parte o fruto do gênio dos jurisconsultos romanos. Conhecido como *Corpus Júrís Civilis*, o Código de Justiniano recebeu autoridade estatutária em 529-534 a.C., contendo uma completa revisão da legislação imperial, banindo promulgações obsoletas ou repetidas, tornando-se um marco na história legal e servindo de base para os sistemas modernos do *civil law*, merecendo ser considerado como fonte histórica do direito por excelência.

Com o passar dos tempos, cada povo foi adotando uma lei de acordo com as suas necessidades, embora incorporando os direitos que foram conquistados da humanidade como um todo, razão, pois, da impossibilidade de um direito positivo universal.

Surgiu adiante a *Lex Aquilia* em um plebiscito no ano de 286 a.C., que determinava a reparação do dano mesmo no caso de culpa levíssima. Fonte histórica da culpa delitual ou extracontratual, também denominada culpa aquiliana, a *Lex Aquilia* era na verdade um plebiscito votado por proposição de um tribuno (orador) da plebe, de nome *Aquilius*. É lei de circunstância, provocada pelos plebeus que, desse modo, se protegiam contra os prejuízos que lhes causavam os patrícios (título de nobreza entre romanos antigos). Antes da Lei Aquília imperava o regime da Lei das XII Tábuas, que continha regras isoladas. Portanto no dizer de Orlando Gomes ¹³:

“Numa classificação filogenética do Direito, a evolução parte do direito ariano, prolongando-se pelo direito grego, romano e medieval, para chegar, finalmente, ao direito moderno, tal como o concebem e praticam povos ocidentais”.

1.1.1. Direito e Justiça

Na crítica da Razão Pura, Kant zomba do afã dos juristas na procura de uma definição para o direito. Com isso quer Kant mostrar que o conceito de direito não pode ser buscado no empírico e nem por meio da razão especulativa, mas deve ser objeto de consideração no âmbito da razão prática, razão pela qual não se explica

¹³ GOMES, Orlando. *Introdução ao Código Civil*. p.77.

pela noção de necessidade limitada à natureza, na experiência, mas a *priori*, na razão pura prática. (Joaquim Carlos Salgado)¹⁴

Miguel Reale¹⁵, manifestando-se sobre a noção elementar de direito, ministra que:

“Aos olhos do homem comum o Direito é lei e ordem, isto é, um conjunto de regras obrigatórias que garante a convivência social graças ao estabelecimento de limites à ação de cada um de seus membros. Assim sendo, quem age de conformidade com essas regras, comporta-se direito, quem não o faz, age torto”.

Assim, a palavra direito pode ser usada em vários sentidos, não se restringindo a uma só definição, até porque se corre o risco de tropeços. Etimologicamente, direito vem do latim, significando *directum*, ou seja, aquilo que é reto, alinhado com as leis. Mas não é somente esse o conceito. Há definições, segundo observa César Fiuza¹⁶, reais ou lógicas, “que fixam a essência do objeto, fornecendo suas características básicas, procurando seu gênero próximo e sua diferença específica”, denotando o direito como norma, princípio de tudo o que é de bom e justo para adequação do homem à vida social.

Ainda segundo Miguel Reale¹⁷,

“direito significa tanto o ordenamento jurídico, ou seja, o sistema de normas ou regras jurídicas que traça aos homens determinadas formas de comportamento, conferindo-lhes possibilidade de agir,

¹⁴ SALGADO, Joaquim Carlos. *A idéia de justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e na igualdade*. p. 269-270.

¹⁵ REALE, Miguel. *Op.cit.*, p. 170

¹⁶ FIUZA, César. *Direito Civil. Curso completo*. p. 28.

¹⁷ REALE, Miguel. *Op.cit.*, p. 82

como o tipo de ciência que o estuda, a Ciência do Direito ou Jurisprudência”.

Para Affonso Paulo Guimarães¹⁸,

“convém notar que o substantivo Direito traduz-se para o latim pelo termo jus. Existe, em latim, o termo directus, mas é apenas um adjetivo (directus, directa, directum; via directa = caminho direito) que corresponde ao adjetivo português direito, o que está em linha reta.”

Em suma, o direito é a condição *sine qua non* de ordem e paz na sociedade. Onde existe a sociedade, aí deve existir, repita-se, também o direito - *Ubi societas, ibi jus*. Sem ele, os vínculos sociais se romperiam e os mais fracos fisicamente ficariam à mercê do poder dos mais fortes, vivendo os homens na insegurança e intranqüilidade. Por isso, o direito se subordina à vida. Onde há vida humana, deve prevalecer o direito, ordenando e protegendo a atividade humana individual e coletiva.

Por meio de normas jurídicas vigentes obtém-se ou se pretende obter o equilíbrio social, impedindo a desordem ou o crime, resguardando a saúde e a moral pública, enfim, protegendo o direito e a liberdade das pessoas, tudo firmado no bom e no justo. Essa é a tarefa principal do direito. E, seguindo o raciocínio, temos que o direito é, pois, o conjunto de normas que possibilita a convivência entre as pessoas, estabelecendo critérios e limites para cada uma. Corresponde a duas exigências fundamentais da vida social, ou seja, segurança nas relações entre os homens e justiça.

¹⁸ GUIMARÃES, Afonso Paulo. *Noções de direito romano*. p. 29.

No que se refere à justiça, sua conceituação é abstrata e complexa. Segundo dicionário da língua portuguesa¹⁹, justiça significa “Virtude de dar a cada um o que é seu”, ou, na definição de Ulpiano²⁰, que é a mais famosa, *Justitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuere*: a justiça é a vontade constante e perpétua de dar a cada um o que é seu. É o fim visado, a razão de ser, do próprio direito objetivo.

Ensina-nos César Fiúza que “definir o que seja justiça, é tarefa árdua, se não impossível”. Hermes Lima²¹ oferece três acepções da expressão: Justiça como idéia-valor, sentimento e retribuição. Como idéia-valor a justiça exprime um precipitado da experiência histórica, que nossa capacidade conceitual projeta no espaço social da gente humana. Se não vivêssemos em sociedade, não haveria a idéia de justiça. Ela é produto da convivência social que o pensamento elaborou. E arremata o referido autor: ²² “A justiça corresponde a algo em nossa experiência que se integra no processo de seu devenir cultural”.

Justiça como sentimento é a virtude, a qualidade do homem justo. Ela se realiza em sua conduta, em suas ações. É disposição do caráter, da individualidade moral. Ainda consoante Hermes de Lima²³, referindo-se ao homem justo, “na procura da justiça, o homem justo pode trilhar caminhos ou adotar atitudes que espantem e até causem medo porque havidas como perigosas às uniformidades sociais e preconceitos dominantes. Foi o caso de Sócrates.”

¹⁹ BUENO. *Minidicionário da língua portuguesa*. p. 457

²⁰ MAGALHÃES, Malta. *Dicionário Jurídico*., p. 565.

²¹ LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do direito*. p. 179

²² *Ibid*, p. 180

²³ *Id. Ibid.*, p.. 180

Para Hans Kelsen²⁴,

“a justiça é, portanto, a qualidade de uma específica conduta humana, de uma conduta que consiste no tratamento dado a outros homens. O juízo segundo o qual uma tal conduta é justa ou injusta representa uma apreciação, uma valoração da conduta. A conduta, que é um facto da ordem do ser existente no tempo e no espaço, é confrontada com uma norma de justiça, que estatui um dever-ser. O resultado é tal como – segundo a norma da justiça – dever-ser, isto é, que a conduta é valiosa, tem um valor de justiça positivo, ou que a conduta não é como – segundo a norma de justiça – deverá ser, porque é o contrário do que deverá ser, isto é, que a conduta é desvaliosa, tem um valor de justiça negativo. Objecto da apreciação ou valoração é um facto da ordem do ser. Somente um facto da ordem do ser pode, quando confrontado com uma norma, ser julgado como valioso ou desvalioso, pode ter um valor positivo ou negativo, é a realidade.”

Por fim, justiça como retribuição é a perpétua vontade de dar a cada um o que é seu. Aqui, a justiça está ligada à relação entre a norma jurídica e o ato ou fato a que ela vai aplicar-se. É da aplicação da lei, portanto, que se trata, pois dessa aplicação correta esperam as partes justiça, ou seja, a retribuição adequada na solução dos conflitos em que possuem interesses. A justiça da lei o que põe em causa é exatamente a aplicação dessa mesma lei, que a condiciona dentro de seus termos e limites. Como bem observou Hermes de Lima²⁵, “os romanos aprenderam bem o significado da justiça como retribuição: *justitia est constans et perpetua voluntas suum cuique tribuendi*”.

Segundo ainda Kelsen²⁶,

²⁴ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. p. 21

²⁵ LIMA, Hermes. *Op.cit.*, p. 180

²⁶ KELSEN, Hans. *Op.cit.*, p. 39

“o princípio de justiça historicamente talvez mais importante é o da retribuição (Vergeltung). Ele exige uma pena para a falta ou ilícito e tem, sob este aspecto, psicologicamente, a sua raiz no instinto vindicativo do homem. Na medida em que o direito é uma ordem estatuidora de sanções e as sanções consistem na aplicação coactiva de um mal como reação contra um ilícito, o direito – todo o direito – corresponde ao princípio da retribuição. Mas o princípio retributivo também postula um prêmio para o merecimento e é, assim, aplicado do preceito moral da gratidão.”

Contudo, conforme observa Kelsen²⁷, Jesus, o Grande Santo, rejeitando o princípio da retribuição, anuncia como sendo a nova, a verdadeira justiça que se contém no princípio do amor: “não retribuir o mal com o mal, mas com o bem, não opor resistência ao mal que nos fazem, mas amar quem nos faz mal, sim, amar até os inimigos”.

Ainda, Hans Kelsen escreveu:²⁸

“Quando Jesus de Nazaré, no julgamento perante o pretor romano, admitiu ser rei, disse ele: ‘Nasci e vim a este mundo para dar testemunho da verdade’. Ao que Pilatos perguntou: ‘O que é verdade?’. Cético, o romano obviamente não esperava resposta a essa pergunta, e o Santo também não a deu. Dar testemunho da verdade não era o essencial em sua missão como rei messiânico. Ele nascera para dar testemunho da justiça, aquela justiça que ele desejava concretizar no Reino de Deus. E, por essa justiça, morreu na cruz. Dessa forma, emerge da pergunta de Pilatos – o que é verdade? -, por meio do sangue crucificado, uma outra questão, bem mais veemente, a eterna questão da humanidade: o que é justiça?”

Nenhuma outra questão foi tão, passionalmente, discutida; por nenhuma outra foram derramadas tantas lágrimas amargas, tanto sangue precioso; sobre nenhuma

²⁷ *Ibid.*, p. 85

²⁸ *Idem.* O que é justiça? p.1

outra ainda, as mentes mais ilustres – de Platão a Kant – meditaram tão profundamente. E, no entanto, ela continua até hoje sem resposta. Talvez por se tratar de uma dessas questões para as quais vale o resignado saber de que o homem nunca encontrará uma resposta definitiva; deverá apenas tentar perguntar melhor.

Todavia, a definição de justiça mais importante, até hoje formulada, conforme observa César Fiúza²⁹, foi a de Ulpiano, jurista romano, conforme já citado, com base na concepção aristotélica. Logo abrindo as Instituições do *Corpus Iuris Civilis*, formula Ulpiano: *Justitia est constans et perpetua voluntas ius summi cuique tribuendi*.

Joaquim Carlos Salgado, ensina-nos:³⁰

“A justiça distributiva (expressa uma igualdade proporcional, geométrica) e a justiça comutativa (exprime uma igualdade aritmética) traduzem a igualdade. Entretanto a igualdade que encontramos na justiça retificadora refere-se aos bens, enquanto que a igualdade da justiça distributiva é uma igualdade de relações. (...) Em ambos os casos, o que se pretende como justo é garantir a igualdade dos bens ou dos males que as partes atribuíram ou sofreram na relação interpessoal. (...) Dentro ainda da chamada justiça contributiva (das relações interpessoais) assinala Aristóteles a que deriva de relações involuntárias ou do ilícito. Nessas podemos fazer a seguinte distinção: se o dano se traduz numa reparação à vítima, a justiça se define na igualdade aritmética entre o dano causado e a reparação que o agressor deve fazer. Entretanto, se se trata de uma pena a ser aplicada pela violação da lei, um castigo por conseguinte, a igualdade aritmética entre dano e castigo, como princípio de retribuição taliônica, não realiza a justiça.”

²⁹ FIÚZA, César. *Direito Civil resumido*. p. 18.

³⁰ SALGADO, Joaquim Carlos. *Op.cit.*, p. 48-49.

Segundo a teoria moderna apresentada por Serge-Christophe Kolm³¹

“a justiça é simples, mas o mundo é complicado; por isso a aplicação da justiça no mundo encerra algumas dificuldades. O entendimento do campo das concepções existentes, possíveis e necessárias de justiça e de ética social será muito facilitado se, primeiro, investirmos minimamente no exame de suas estruturas básicas necessárias.”

John Rawls³² busca elaborar uma teoria da justiça que seja uma alternativa para as doutrinas dominantes, ao apresentar a idéia de justiça como equidade, elevando a um nível mais alto de abstração o conceito tradicional do contrato social, questionando o absolutismo das teorias, leis e instituições existentes.

Portanto, qualquer que seja o objeto da justiça, a mesma é, indiscutivelmente, o fundamento maior do direito, conforme, inclusive, destaca o Professor Gabriel Valle³³. Não à justiça corriqueira, portadora de rugas e manchas, decorrente da fragilidade humana, mas a justiça que tem como fim a paz social.

Affonso Paulo Guimarães³⁴ formula e responde à seguinte indagação:

“Qual o conceito que as Intituciones de Justiniano dão aos estudantes de direito? É o conceito de Justiça = A vontade constante e perpétua de dar a cada um o que é seu. A paz na sociedade é obra da justiça (Opus justitiae pax), já proclamara, há milênios, o profeta Isaías.”

³¹ KOLM. *Teorias modernas da justiça*. p. 37.

³² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. p.4.

³³ VALLE, Gabriel. *Filosofia do direito*. p.93.

³⁴ GUIMARÃES, Affonso Paulo. *Op.cit.*, p. 31

A história mostra que desde os remotos tempos do antigo Egito, a noção da capacidade contributiva é até anterior ao surgimento do tributo. Lá, dizia-se que de alguma forma, os tributos deveriam guardar relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. Até mesmo os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva. Só veio a precisar-se, contudo, na Idade Média, onde São Tomás de Aquino, em seus pensamentos, assegurava que cada um devia pagar tributos segundo suas faculdades ou de modo proporcional às suas possibilidades, conforme observações de Paula Tavares de Lima³⁵. É uma noção de justiça.

A respeito do tema, atualmente, temos as valiosas palavras do ilustre mestre e jurista Wagner Balera³⁶:

“A Ordem Social estará cimentada em bem lançados alicerces se (e quando) se configurar em ambiente apto a proporcionar – a todos – a justiça social que, como fim último do sistema, é o objetivo por ela almejado, de conformidade com os precisos termos do art. 193 da Constituição de outubro de 1988.”

E, como bem continua a discorrer o autor citado “o fundamento último do Sistema, que desenha o respectivo ambiente é o princípio insculpido no artigo XXII da Declaração Universal dos Direitos do Homem, da qual o Brasil é um dos signatários”³⁷

Neste sentido, a Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela Resolução n. 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas, em 10 de dezembro de 1948 proclama:

³⁵ LIMA, Paula Tavares. *Instituto de direito*. p.450.

³⁶ BALERA, Wagner. *Op.cit.*, p. 17.

³⁷ *Ibid.*, p.17

Artigo XXII – Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento de sua personalidade.

Desta forma, temos que a Justiça Social, consiste em um direito da sociedade de exigir do Estado que este atue de forma a garantir e promover, contínua e simultaneamente, a redução dos desequilíbrios sociais e a igualdade de todos os seus integrantes no que se refere à liberdade, dignidade e oportunidades.

1.2. Considerações iniciais sobre Responsabilidade Tributária

É importante lembrar que o artigo 121 do Código Tributário Nacional, em seu Parágrafo Único, elege duas espécies de sujeito passivo que integram a relação jurídica tributária, a saber: o contribuinte, identificado pela pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, quem efetivamente realizou em concreto a situação prevista hipoteticamente em lei (Art.121, § único, I CTN), e o responsável, aquele que não tendo relação direta e pessoal com o fato gerador e é eleito pela lei para satisfazer a obrigação tributária (Art.121, § único, II CTN).

O fato descrito na norma de responsabilidade, tanto poderá ser um fato lícito ou ilícito e conforme o seja, as conseqüências jurídicas serão diversas. Assim, a norma poderá ter natureza sancionatória ou impositiva. Resta claro, portanto, que

figuras de natureza jurídica diversa devem ser tratadas de modos distintos, determinando por sua vez que, as normas de responsabilidade deverão ser tratadas dentro de seu respectivo regime jurídico.

Observados tais conceitos e sem aprofundamento científico do assunto, seria possível entender-se a responsabilidade tributária como

*“a obrigação determinada pela lei que impõe ao sujeito passivo responsável, ou seja, àquele que não é considerado contribuinte, o dever jurídico de satisfazer a prestação pecuniária de índole tributária ou de cumprir a prestação relativamente aos deveres instrumentais”.*³⁸

1.3. Limite Constitucional para a Criação do Responsável Tributário

É de observar-se que a Carta Magna não indica em seu texto constitucional quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, cabendo à lei infraconstitucional, no caso em apreço, o CTN, atribuir tal função a determinada pessoa. Entretanto, não é qualquer pessoa que pode figurar como sujeito passivo da relação, mas tão somente, aquela que apresentar vinculação ao fato jurídico em discussão ou estar indiretamente ligada ao sujeito que o praticou; é a conclusão a que se chega, conjugando os artigos 121, Parágrafo Único, inciso II do CTN e artigo 128 do mesmo Código, abaixo transcritos:

³⁸ MOREIRA, José Edson Campos. *A linguagem competente do direito, a teoria das provas e a responsabilidade tributária dos administradores das sociedades civis e comerciais*. 2001.133-134f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001..

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

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

Luciano Amaro leciona que, aparentemente o artigo 121, § Único, II do CTN, autoriza tal discricionariedade, que por sua vez é atacada no artigo 128 do mesmo diploma legal:

“(...) que qualquer indivíduo (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição de responsável, desde que isso se dê por lei expressa. Já o artigo 128 diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador. Por aí se vê que não se pode responsabilizar qualquer terceiro, ainda que por norma legal expressa. Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para que isso seja possível, é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”.³⁹

Desta forma, assegura-se que o tributo não será recolhido sob caráter confiscatório, atendendo-se ao chamado princípio da capacidade contributiva,

³⁹ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 294.

previsto no artigo 145, Parágrafo Primeiro da Constituição Federal, como estudaremos posteriormente.

Neste sentido, exemplifica Luciano Amaro:

“Se, por exemplo, se trata do imposto de renda, o indivíduo que aufera a renda seria, naturalmente, elegível como contribuinte. Se um terceiro for eleito como responsável é preciso que a lei preveja mecanismos através dos quais o pagamento do tributo possa ser efetuado sem onerar esse terceiro. Desse modo, a fonte pagadora da renda é elegível como responsável pelo tributo incidente sobre os rendimentos que ela pague, mas a lei lhe dá a condição de reter o tributo, descontando-o do valor devido ao beneficiário.”⁴⁰

Ainda a respeito da vinculação indireta do responsável ao fato gerador, o ilustre jurista Aliomar Baleeiro ensina:

“A exigência de vinculação do responsável se faz em obediência ao princípio da capacidade econômica, a fim de que, por meio de retenção – como ocorre no Imposto de Renda recolhido pela fonte pagadora – ou reembolso, possa o responsável se ressarcir do tributo pago.

É que o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme art. 121 do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável. Por isso mesmo, o artigo 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma secundária tem, ou deve ter conexão e relação de dependência, com o fato gerador hipotético da norma principal, básica ou matriz”⁴¹

⁴⁰ Op. Cit., p. 294.

⁴¹ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 737.

Portanto, não é qualquer pessoa que pode figurar como sujeito passivo da relação, mas tão somente, aquela que apresentar vinculação ao fato jurídico em discussão ou estar indiretamente ligada ao sujeito que o praticou.

1.4. Extinção da Responsabilidade Tributária.

Para concluir este capítulo, cumpre ainda tecer breves considerações acerca da extinção da responsabilidade. Não é objetivo analisar cada uma das hipóteses de extinção, mas sim tratar do final da trajetória dessas normas: o desaparecimento da relação.

O vocábulo *extinção*, que é uma derivação latina de *extinctio*, de *extinguere*, significando a terminação ou o desaparecimento do crédito tributário. Também assim entende Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem a extinção é “liberação, é perecimento, é cessação”, acrescentando: é a liberação definitiva do devedor em relação ao vínculo jurídico que o prende ao credor (sujeito ativo tributário). Há, assim, o *solutio*, e o desfazimento da ligação, isto é, o laço obrigacional”.⁴²

Para o ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho⁴³:

⁴²RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. *Compêndio de Direito Tributário.*, p. 432.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p. 444.

“A relação jurídica, como nexa abstrato mediante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto outra, designada de sujeito passivo, está encarregada de cumpri-la, nasce da formalização lingüística (apropriada) da ocorrência do fato típico descrito no antecedente da proposição normativa. E depois se extingue, por haver realizado seus objetivos reguladores da conduta ou por razões que o direito estipula.”

Ao falarmos em extinção das obrigações tributárias, necessário saber que pode haver o desaparecimento do sujeito ativo, do sujeito passivo, do objeto, do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor (desaparecimento do crédito), ou, finalmente, do dever jurídico cometido ao sujeito passivo (desaparecimento do débito). Assim, a extinção das obrigações tributárias decorre do desaparecimento de um ou mais de seus elementos integrativos, ou das relações que os unem.

O artigo 156 do CTN traz as causas extintivas aplicáveis às relações jurídicas que prevejam o responsável tributário como sujeito passivo da obrigação:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

Apenas para efeito didático, dentro de um aspecto metodológico, podemos dizer, com Bernardo Ribeiro de Moraes⁴⁴, que a extinção creditícia reveste-se de duas formas: a direta, usual, própria, consistente no pagamento ou na consignação do pagamento; e a indireta, imprópria, abarcando as outras modalidades extintivas albergadas pelo Código Tributário Nacional, que mencionamos acima.

Portanto, extinguindo-se o crédito tributário, extingue-se a responsabilidade, seja qual for a modalidade de extinção.

Mesmo na hipótese em que a responsabilidade admita a existência concomitante de duas normas (solidariedade), a extinção da obrigação tributária, que é única e se encontra prevista em ambas as normas, ocorre quando o responsável quita a dívida.

Ao ser pago o débito pelo seu responsável, coincidente com o débito do contribuinte ou com o do terceiro solidário, a relação jurídica instaurada entre estes últimos e o sujeito ativo é extinta, já que o objeto da prestação – que é único considerando-se as duas relações – extinguiu-se pelo pagamento.

⁴⁴ RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. *Op.cit.*,p. 433.

Neste sentido, não é necessário que o próprio contribuinte pague para que o débito gerado em função da ocorrência do fato jurídico desapareça. Qualquer terceiro pode fazê-lo em seu nome. Da mesma forma, se o responsável quita sua dívida, relativa a fato jurídico praticado por outra pessoa, a extinção se dará não apenas no que diz respeito à sua relação, mas a todas as que eventualmente existirem e que tiverem por objeto o débito quitado, que só pode ser exigido uma única vez.

CAPÍTULO 2 - RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1. Breves Considerações

A garantia do bem comum à sociedade é o objetivo do Estado, ao disciplinar a convivência humana. Dentre todas as atividades que incumbe à sociedade, para atingir o tal bem comum, a suprema vem a ser a satisfação das necessidades públicas⁴⁵, com maior ou menor intensidade, de acordo com propósito político desse Estado. Todavia, para que haja a satisfação de tais necessidades, precisa o Estado, obviamente, de recursos pecuniários. Esses recursos podem se originar, dentre outras, não só das atividades econômico-privadas realizadas por entes públicos, como também da imposição tributária.

O Estado, na organização e disciplina dos comportamentos sociais, passa a ter também como objetivo a transferência para os cofres públicos de uma parcela da riqueza privada.⁴⁶ Mas essa imposição não ocorre de forma arbitrária. A partir da conquista do Estado de Direito, o próprio Estado passou a se submeter à Lei e à Jurisdição, estando a imposição tributária limitada.

“A regra de Direito Tributário subordina o Estado e o contribuinte, de igual modo. Quando, para obter pecúnia, o fisco empreendesse arrecadações arbitrárias, não se poderia falar em Direito Tributário, nem em Estado de Direito, nem, muito menos, em Direito. O

⁴⁵ As necessidades públicas são aquelas que são tuteladas pelo Estado, que toma para si a responsabilidade por sua satisfação, diferenciando-se das necessidades coletivas, que são aquelas satisfeitas pelo esforço coordenado da sociedade. Djalma de Campos. *Direito Financeiro e Orçamentário*, p. 21.

⁴⁶ Trata-se do denominado “poder impositivo”, decorrente do próprio princípio da soberania, atributo imanente ao Poder Estatal.

*propósito da imposição fiscal no Estado de Direito é, precipuamente, a regência da obrigação tributária pela norma legal”.*⁴⁷

De forma genérica, temos o direito regulando a conduta mediante descrição de fatos, eleitos politicamente, e a prescrição de condutas desejadas. O fato descrito e a conduta prescrita estão normativamente vinculados, de forma que a ocorrência do primeiro deverá desencadear a ocorrência do segundo. “O legislador institui, entre a hipótese legal e a consequência jurídica – quer dizer, o estar-obrigado de uma pessoa -, uma conexão causal cuja existência ele mesmo determina”⁴⁸.

Em relação à conduta desejada pelo Estado para a concepção de seus fins, ou seja, a entrega de uma parcela de riqueza privada ao poder público, temos que esta se instaura sempre que ocorrer no mundo fenomênico o fato descrito na hipótese de uma norma impositiva tributária, ou seja, sempre que for realizada a hipótese de incidência tributária. Tal hipótese, necessariamente, deverá ser revestida de cunho econômico, para que revele a potencialidade contributiva. Assim, realizada a mencionada hipótese, surge a figura do fato imponible ou de fato jurídico tributário, instaurando-se imediata e infalivelmente⁴⁹ a relação jurídica tributária, prevista no consequente da norma impositiva.

*“...por força do comando normativo (geral e abstrato), o fato concreto, devidamente determinado no espaço e no tempo, fez surgir o fato-efeito, representado pelo nascimento de uma relação jurídica”.*⁵⁰

⁴⁷ Sacha Calmon Navarro Coelho. A propósito do Poder Impositivo, das Técnicas de Tributação e da Chamada não- Incidência Explicativa. In: *RDT* nº 02, p. 115.

⁴⁸ Karl Engish. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, p. 59.

⁴⁹ “Porém, realizando este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e sua incidência é imediata, instantânea e infalível”. Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 307.

⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 128.

Observa-se a existência de dois planos distintos, o normativo, que é geral e abstrato, e se revela nas figuras das hipóteses de incidência normativa e da consequência tributária, e o fenomênico, que é individual e concreto, e se revela nas figuras do fato jurídico tributário ou fato impositivo e da relação jurídica tributária. Pelo fenômeno da subsunção, no qual ocorre a perfeita adequação dos caracteres da hipótese fática descrita na lei aos caracteres do acontecimento real, incide a norma jurídica, desencadeando, concretamente, a consequência normativa prevista.

“Em suma, a incidência da norma tributária (como de toda norma jurídica) depende, como ensina Pontes de Miranda, da ocorrência de suporte fático suficiente, ou seja, somente haverá incidência da norma jurídica tributária quando, num dado ponto do tempo, coexistirem: a) formulação normativa íntegra, completa, ou seja, hipótese de incidência consistente na descrição de fato hipotético com todos os seus aspectos e respectivo mandamento; e b) fato concreto, sucedido no mundo fenomênico, que exhiba todos os aspectos descritos, abstratamente, na norma jurídica tributária”.⁵¹

É importante, pois, ressaltar que todos os caracteres necessários para qualificar o fato econômico como fato jurídico tributário passível de desencadear como consequência uma relação jurídica tributária, bem como todos os elementos necessários à caracterização desta relação estão necessariamente previstos na norma geral e abstrata. Desta feita, realizados no mundo concreto o fato e sua matriz de incidência tributária, todos aqueles aspectos anteriormente previstos de forma geral e abstrata estarão devidamente identificados e determinados.

Ensina Paulo de Barros Carvalho:

⁵¹ Aires F. Barreto. Ausência de Subsunção diante de Fato Insuficiente. In: *RDT* n.º 63, p. 264/5.

“Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outrem, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”⁵²

Relação jurídica é espécie do gênero relação social⁵³. É, portanto, vínculo abstrato que une duas ou mais pessoas em torno de determinado objeto (fim). O objeto do acoplamento abstrato e o componente gerador da relação são os elementos caracterizadores da relação social como relação jurídica. Isso se dá, como adverte Reale, porque: “[...] nem todas as relações são jurídicas, embora possam, às vezes, reunir duas ou mais pessoas através de vínculos estáveis e objetivos.”⁵⁴

Já preceituou Manuel A. Domingues de Andrade⁵⁵, que o “objeto da relação jurídica, bem como seu elemento formador- pressupostos caracterizadores da sua natureza científica – inexoravelmente não de ser jurídicos”. É a norma jurídica o elemento basilar da relação jurídica, pois nela se encontram prescritos os fatos que, se ocorridos, motivam a gênese da relação jurídica e, desta forma, as conseqüências jurídicas advindas da subsunção do fato à norma.

⁵² Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário, p. 282-283.

⁵³ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. , p. 210: “Que devemos entender pela expressão “relação jurídica”? Em primeiro lugar, trata-se de uma espécie de relação social”.

⁵⁴ *Ibid.*, p.210.

⁵⁵ DOMINGUES DE ANDRADE, Manuel A. *Teoria Geral da Relação Jurídica*. , p. 02: “[...] relação jurídica é toda relação da vida social disciplinada pelo Direito [...]”.

O elemento determinante da relação jurídica há de ser jurídico⁵⁶. O fato gerador da relação necessariamente deve se encontrar conjecturado em norma jurídica.⁵⁷

Neste mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho adverte⁵⁸ que o direito, através da relação jurídica, cria sua própria realidade. Através desse entendimento, podemos afirmar que inexistente, dentro do conceito de relação jurídica, qualquer elemento estranho ao direito, pois a imputação normativa ocorre independentemente de qualquer realidade.

Portanto, a relação jurídica tributária é o vínculo mediante o qual uma pessoa (sujeito ativo) possui o direito subjetivo de exigir de outra (sujeito passivo) o cumprimento de uma prestação tributária. Salienta-se que esta prestação tanto pode ter cunho patrimonial, quando o sujeito passivo é compelido a entregar certa soma em dinheiro aos cofres públicos, como pode ser destituída de qualquer apreciação pecuniária, quando ao sujeito passivo é imputado um dever auxiliar com o objetivo de garantir o adequado cumprimento da prestação pecuniária.⁵⁹ Destaca-se que as mencionadas relações jurídicas são distintas e separadas, apesar de por vezes decorrerem de um mesmo pressuposto fático, partilham desse entendimento, dentre

⁵⁶ REALE, Miguel. *Op.cit.*, p. 211: “Os fatos e relações sociais só têm significado jurídico inseridos numa estrutura normativa”.

⁵⁷ GONÇALVES. Luiz da Cunha. *Tratado de Direito Civil.*, p. 356: “[...] Para que uma relação jurídica exista e um direito ou uma obrigação possa nascer, modificar-se ou extinguir-se é indispensável um facto qualquer, um acontecimento normal ou anormal, previsto na lei e que se designa por *facto jurídico*, [...]”.

⁵⁸ Curso de Direito Tributário, p. 283.

⁵⁹ Trata-se dos “deveres instrumentais”, no dizer de Paulo de Barros Carvalho na linguagem do Código Tributário Nacional. “A acessória (CTN, art. 113, § 2º) decorre da legislação tributária e tem por objeto o cumprimento de prestações positivas ou negativas nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, constituindo obrigação de fazer (e.g.: declaração de bens, prestação de informações, exibição de livros, etc.) e obrigações de não fazer (v.g.: não destruir documentos e livros fiscais obrigatórios pelo prazo imposto em lei; tolerar exames em livros e documentos, etc.)”. Henrique Baltazar Vilar dos Santos. Da Relação Obrigacional Tributária. In: *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo* nº 03/98.

outros, Paulo de Barros Carvalho, conforme trecho que passamos a transcrever abaixo:⁶⁰

*“...na verdade, entendo que não há cogitar-se de relação complexa, como quer Giannini, uma vez que inexistem vários liames, de naturezas diversas, que se entrelacem para formar aquilo que o jurista italiano chamou de “uno speciale rapporto”.*⁶¹

Dentro dos limites do presente trabalho, é necessário neste momento a realização de um corte metodológico, para restringir a análise apenas à relação jurídica que possui como seu objeto a prestação economicamente apreciável, ou seja, a relação jurídica tributária obrigacional. Fazendo esta opção, frisamos que filiamo-nos à corrente defendida pela maioria dos civilistas⁶², no sentido de que a obrigação sempre deve ter cunho patrimonial.⁶³

Assim, surgindo a relação jurídica tributária, todos os elementos que a compõem já fazem parte de sua estrutura, o que possibilita a imposição de certos

⁶⁰ Em sentido oposto dispõe Marçal Justen Filho, que entende que “Relação Tributária indica um conceito amplo e complexo. Tal conceito abrange as noções de relação jurídica, de tributo, de função de procedimento. O que é marcante é que se trata de uma relação de direito público (o que já coloca a questão do procedimento e da função), orientada para a realização do interesse público e onde são atribuídos poderes jurídicos de diversa natureza ao sujeito ativo para que melhormente concretize tais interesses”. *Sujeição Passiva Tributária*, dissertação, p. 88.

⁶¹ Paulo de Barros Carvalho. *Relação Jurídica Tributária e as ImproPRIAMENTE Chamadas ‘Obrigações Acessórias’*. In: *RDP* nº 17, p. 383.

⁶² Nesse sentido Caio Mario da Silva Pereira: “...a obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável”. *Instituições de Direito Civil*, v. II, p. 9. Já Orlando Gomes define a obrigação como: “...um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigi-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão do patrimônio do devedor”. *Obrigações*, p. 10.

⁶³ Em sentido contrário, Souto Maior Borges: “Quando a doutrina do direito tributário, para afirmar a patrimonialidade ‘essencial’ da obrigação tributária, se socorre da teoria civilista, não se apercebe que esta objetivamente não se aplica além do direito civil”, e conclui: “Assim, a asserção ‘toda obrigação é patrimonial’ será parcialmente corroborada pela experiência do normativo. O teste revelará a sua resistência – parcialmente lograda – à rejeição pelo ordenamento tributário. Parcialmente lograda porque ‘há obrigações tributárias patrimoniais’, ‘a obrigação tributária principal é patrimonial’ (CTN, art. 113, caput e § 1º). Nem todas as obrigações tributárias, porém. *Obrigações Tributárias*, p. 79/80.

direitos e deveres a sujeitos determinados. Passemos, então, a realizar uma análise desses elementos da relação jurídica tributária.

2.2 Obrigação Tributária. Conceito e elementos

A expressão obrigação vem do latim *obligatio*, onde *ob* indica a idéia de sujeição e *ligatio* a idéia de vínculo. Assim, o primeiro conceito técnico atribuído à palavra, surgiu com as Institutas de Justiniano. Obrigação, portanto, era definida como, “o vínculo jurídico ao qual nos submetemos coercitivamente, sujeitando-nos a uma prestação, segundo o direito de nossa cidade”.⁶⁴

Porém, como primeiro conceito, entenderam alguns doutrinadores, entre eles Washington de Barros Monteiro, que este ressaltava em demasia o lado passivo da relação obrigacional. Também, entendendo pelo lado deficiente da definição, Clóvis Beviláqua lecionava que não havia uma diferença entre obrigação, no sentido técnico de qualquer outro dever juridicamente exigível.⁶⁵

Clovis Beviláqua a definia como

*“relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém, por ato oneroso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, e em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós esta ação ou omissão”.*⁶⁶

⁶⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil.*, p.3.

⁶⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*, p.04-05.

⁶⁶ BEVILAQUA, Clóvis *Apud* AGUIAR, Igor Nóbrega. *Fontes do Direito Obrigacional*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a.3, n.º 100. Disponível em <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=398>> Acesso em: 25 set. 2006.

Da definição resta constatar que a obrigação nem sempre possuía caráter econômico.

É de se observar que o conceito dado pelas Institutas relacionava-se a um vínculo de sujeição pessoal, ou seja, a exigência do cumprimento da prestação se dava sob o corpo do devedor como se coisa o fosse. A *obligatio* primitiva caracterizava-se como direito de garantia sobre a pessoa física do obrigado. A soma por este devida constituía o preço do resgate. Caso o devedor não cumprisse a obrigação, sofreria um processo violento de execução exercido sob sua pessoa. A obrigação implicava assim, primitivamente, sujeição deste à vingança sobre seu corpo, em detrimento da própria liberdade, quiçá mesmo da vida.

Durante milênios o homem viveu ou cumpriu o Direito, sem se preocupar com o problema de seu significado lógico ou moral. À medida que as sociedades evoluem e se organizam politicamente, donde a feliz afirmativa de Miguel Reale⁶⁷ de que a “conscientização do Direito é a semente da Ciência do Direito”, a sanção, em vez de se manifestar pela própria reação do ofendido, partia da autoridade constituída. Esta atribuía à norma, força coercitiva, impondo, por conseguinte, sua obediência.

Neste contexto, cumpre recordar as lições de Miguel Reale⁶⁸ a respeito do direito e da moral. Para o ilustre jurista o direito e a moral se apresentariam como dois círculos concêntricos; a moral representada pelo círculo mais amplo, contendo todas as normas reguladoras da vida em sociedade, enquanto o direito seria

⁶⁷ REALE, Miguel. *Op.cit.*,p. 19.

⁶⁸ *Ibid*, p. 60.

representado pelo círculo menor, abrangendo tão-somente aquelas normas munidas de força coercitiva do Estado.

No direito estrangeiro, o estudo da obrigação tributária foi bem elaborado por Berliri⁶⁹, o qual propõe uma revisão do conceito de obrigação tributária “para distinguí-la dos deveres administrativos e da relação jurídico-impositiva e, em segundo lugar, para precisar, com maior exatidão, seu conteúdo e sua estrutura. Assim, para delimitar de um modo preciso o conceito de obrigação tributária, inicia o autor ora estudado por diferenciá-la de dever, afirmando que se a prestação tem caráter patrimonial, teremos uma obrigação, enquanto que a ausência deste caráter demonstrará estarmos em presença de um dever”.⁷⁰

Portanto, resulta a distinção entre obrigação e sujeição, desde que se tenham presentes os conceitos não idênticos de potestade e direito potestativo, entendendo-se por potestade a exteriorização de um determinado setor da capacidade jurídica de um sujeito e, por direito potestativo, o direito de produzir – por exclusiva vontade de seu titular – uma modificação na esfera jurídica do sujeito passivo, sem que este último possa tomar qualquer iniciativa para evitar tal modificação. O direito potestativo será assim o conteúdo de uma relação jurídica, enquanto a potestade é algo exterior a tal relação⁷¹. Assim, em frente ao titular de um direito potestativo existe um sujeito passivo determinado, em relação ao qual se exercita aquele direito; em frente ao titular da potestade acha-se a massa indiscriminada de outros sujeitos.⁷²

⁶⁹ BERLIRI, Antônio. *Princípios de Derecho Tributário*, p. 76.

⁷⁰ *Ibid*, p. 82-83.

⁷¹ *Id. Ibid*, p. 84-85.

⁷² *Id. Ibid*, p. 86.

Por fim⁷³, Berliri define, afirmando que a obrigação tributária, como qualquer outra, “consiste em uma relação jurídica em virtude da qual uma pessoa tem o direito a pretender de outra um determinado comportamento de conteúdo patrimonial”.

Na doutrina pátria, temos o ilustre Rubens Gomes de Sousa para o qual, obrigação tributária é o

“poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)”⁷⁴.

O autor afirma que a conseqüência do lançamento é a criação da obrigação tributária em sentido formal. A obrigação, em sentido substancial, já teria surgido com a ocorrência do fato gerador, entretanto, para que o tributo possa ser cobrado torna-se necessário o lançamento⁷⁵.

Surgiram, com o passar do tempo, novas definições de obrigação, entre as quais a de Caio Mário da Silva Pereira, segundo o qual “obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável”.⁷⁶

Washington de Barros Monteiro também traz o conceito de obrigação, porém de forma mais completa na medida em que afirma que

⁷³ *Id. Ibid*, p. 143.

⁷⁴ GOMES DE SOUZA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*. p.86

⁷⁵ *Ibid*, p. 87.

⁷⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Op.cit.*10.

*“obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecido entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio”.*⁷⁷

Para Mário Júlio de Almeida Costa, a obrigação pode ser conceituada em sentido lato e em sentido estrito ou técnico. Em sentido lato ‘obrigação designa todos os deveres e ônus de natureza jurídica ou extrajurídica’, neste sentido lato, obrigação se apresenta como sinônimo de dever jurídico. Porém, de acordo com o autor, o mais correto é distinguir dever jurídico enquanto gênero e obrigação como espécie, daí resulta o conceito de obrigação em sentido estrito ou técnico, ou seja, ‘obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação’, isto é, o dever jurídico com caráter patrimonial.⁷⁸

Em seu relevante estudo sobre Obrigação Tributária, Américo Lacombe⁷⁹ conclui que:

“Estão no antecedente normativo a previsão do fato e limites fixados pelas coordenadas de tempo e lugar. Estão no conseqüente a previsão do conteúdo da relação jurídica (base de cálculo e alíquota) que se estabelecerá entre dois sujeitos.

Ocorrido, no mundo fenomênico, o fato imponível, hipotética e abstratamente previsto no antecedente normativo, o conseqüente imputa a instalação de um vínculo jurídico de débito e crédito, entre dois sujeitos, fornecendo critérios para a determinação do seu conteúdo. A ocorrência do fato imponível constitui o debitum. O conteúdo desta relação jurídica será individualizada pela edição de uma norma individual, que torna exigível o crédito do sujeito ativo. A norma individual do lançamento constitui a obligatio.

Lançamento é a norma jurídica individual, constitutiva da obligatio, que extrai o seu fundamento de validade da norma geral secundária, não

⁷⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. *Op.cit.* 08.

⁷⁸ COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das Obrigações.* , p.53-57.

⁷⁹ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Considerações sobre Obrigação Tributária.* , p. 88-90.

autônoma, cujo conteúdo da relação jurídica, que se forma pela incidência do mandamento deste último, deve ser por ela determinado. A norma individual do lançamento, quando retira seu fundamento de validade da norma primária, não tem natureza tributária.”

Vê-se que, atualmente, face aos conflitos sociais, as diferentes valorações dadas ao direito obrigacional, os interesses econômicos e a relação jurídica obrigacional, esta, ou seja, a obrigação, não é mais entendida como uma relação bipolar e estática, onde temos nas extremidades, credor e devedor, mas sim como uma relação dinâmica.⁸⁰ A obrigação hodierna é entendida como totalidade, como um processo. A moderna doutrina avalia tal relação tanto sob seu aspecto externo (débito/crédito – devedor/credor), como também no seu aspecto interno (vínculo que liga o credor ao devedor).⁸¹

Finalmente, de inestimável importância a conceituação adotada por Wagner Balera⁸², que, apoiando-se em Antunes Varela, afirma ser a obrigação a “relação jurídica por virtude da qual uma (ou mais) pessoa pode exigir de outra (ou outras) a realização de uma prestação”.

Continua o ilustre autor, já na órbita de uma perspectiva tributária:

“A primeira indagação que caberia fazer é, portanto, se aquele a quem está sendo imposta a exigência fiscal revela capacidade contributiva para suportá-la. Destarte, o agente capaz, a que se refere o direito privado, é olhado – em perspectiva tributária – como aquela pessoa detentora da capacidade para pagar tributo. Ao dado subjetivo da obrigação civil é acrescentado o dado econômico na órbita fiscal.”⁸³

⁸⁰ *Ibid.*, p.60-61.

⁸¹ MARTINS COSTA, Judith H. In: Palestra proferida na Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul. s.d.

⁸² BALERA, Wagner. *Teoria Geral da Obrigação Tributária*, p. 283.

⁸³ *Id.Ibid.*, p. 283

Vale destacar que o Código Tributário Nacional diferencia os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário. Referindo-se no Título II, do Livro II, à obrigação tributária, e no Título III, do mesmo Livro II, ao crédito tributário, fez o Código Tributário Nacional a distinção entre os dois conceitos.

Com efeito, o parágrafo 1º do artigo 113⁸⁴ estabelece que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador...” enquanto que o artigo 142 determina a competência privativa da autoridade administrativa para “constituir o crédito tributário pelo lançamento”. E, por sua vez, o artigo 139 declara: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Assim, clara é a diferenciação, esculpida pelo Código Tributário Nacional, entre obrigação tributária e crédito tributário.⁸⁵

⁸⁴ Ao fazer essa mesma afirmação de que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, consagra-se a *natureza declaratória do lançamento*, que visa a declarar uma situação pre-existente, qual seja, aquela existente no momento da ocorrência do fato gerador.

⁸⁵ Como nos ensina Lacombe (Considerações sobre Obrigações Tributárias. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 1936), esta teoria remonta ao antigo direito romano, que estabelecia como elementos da obrigação, além das partes, o *debitum* e a *obligatio*. O *debitum* era conceituado como objeto da prestação, o que era devido, podendo ser um *dare*, ou um *non facere*. A *obligatio* constrangia o devedor a pagar. Enquanto o *debitum* era um elemento não coativo, a *obligatio*, ao contrário, era um elemento coativo. Essa distinção desaparece no direito pós-clássico (José Carlos Moreira Alves, Direito Romano, Forense, Rio, 1972, 2ª edição, vol. II, p. 14.). Modernamente, a teoria dualista reaparece, primeiramente, no direito germânico, que fez a distinção entre *Shuld* (*debitum*) e *Haftung* (*obligatio*). A aceitação da estrutura dualista da relação obrigacional no direito germânico deveu-se à pesquisa sobre a *obligatio* romana efetuada por BRINZ (José Carlos Moreira Alves, ob. cit. p. 11), que negou à *obligatio* o caráter de dever jurídico, salientando que ela consistia não no dever de realizar uma prestação, mas na responsabilidade em que incorria o sujeito passivo pelo inadimplemento deste dever, que seria o *debitum* (*Shuld*). Conclui, por conseguinte, pela existência de dois elementos: o *debitum* (*Shuld*) e a *obligatio* (*Haftung*), que além de surgirem em momentos diversos são substancialmente diferentes. Enquanto o *debitum* (*Shuld*) surge desde a formação do vínculo obrigacional, a *obligatio* (*Haftung*) surge no caso de não ser realizada a prestação. Enquanto o *debitum* (*Shuld*) é um elemento não coativo – sendo o devedor livre para realizar ou não a prestação – a *obligatio* (*Haftung*) é um elemento coativo, pois, caso não seja realizada a prestação pelo devedor, surge para ele a responsabilidade decorrente do inadimplemento. Conclui BRINZ que, ao lado da *obligatio rei* (a coisa empenhada responde pelo débito) e exige a *obligatio personae* (primeiramente o corpo do devedor respondia pela dívida, tendo, mais tarde, a responsabilidade se deslocado para o seu patrimônio), englobadas num único conceito: relação pela qual uma coisa ou

Quanto aos elementos da obrigação tributária, a doutrina é unânime em afirmar que tanto os sujeitos⁸⁶ como o objeto são essenciais a qualquer obrigação. Em relação a um terceiro elemento, porém, ora refere-se à causa⁸⁷, ora ao vínculo ou conteúdo da obrigação. Vejamos que a causa é a razão jurídica pela força da qual o credor tem o direito de exigir a prestação e o devedor tem o dever de cumpri-la, já o vínculo se refere à possibilidade de o credor realizar a exigência e à necessidade de o devedor realizar o seu cumprimento.

Desse modo, como a causa da obrigação, apesar da sua relevância, situa-se cronologicamente em momento anterior ao da própria incidência normativa, sendo totalmente apartada da obrigação tributária e, ainda, sendo os vínculos estabelecidos entre os sujeitos e o objeto, essenciais para a instauração e eficácia da obrigação, consideramos tais vínculos como o terceiro elemento essencial a qualquer obrigação.

Para a instauração da obrigação tributária são, portanto, necessários e suficientes o sujeito ativo (credor), o sujeito passivo (devedor), o direito subjetivo

uma pessoa é destinada a servir de satisfação ao credor por uma prestação. Assim, o elemento responsabilidade (*obligatio*, Haftung) não é eventual nem subordinado ao *debitum* (Shuld), mas, pelo contrário, este é subordinado àquele.

⁸⁶ A relação jurídica necessariamente é bilateral – “o reino do jurídico, na sua essencial bilateralidade, não se compadece com relação entre pessoa e coisa, reivindicando em termos absolutos que o laço se dê entre sujeitos de direito”, e ainda, irreflexiva – “...as normas jurídicas não poderiam compadecer-se com laços de um sujeito para com ele mesmo, hábeis para expressar situações intrasubjetivas e, portanto, reflexivas”. Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicas da Incidência*, p. 138. Salienta-se, ainda, ser transitória – “transitoriedade é o atributo indispensável de todas as obrigações e mediante o qual nascem elas como irresistível vocação ao desaparecimento”. Paulo de Barros Carvalho. *A Relação Jurídica Tributária e as Impropriamente Chamadas “Obrigações Acessórias”*. In: RDP nº 17, p. 384.

⁸⁷ Rubens Gomes de Sousa, ao referir-se sobre a causa da obrigação, dispõe: “O quarto e último elemento da obrigação é a razão jurídica pela força da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo a prestação que constitui o objeto da obrigação; inversamente, é também a razão jurídica pela força da qual o sujeito passivo está obrigado a cumprir a favor do sujeito ativo a prestação que constitui o objeto da obrigação. *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 71.

daquele credor de exigir o cumprimento da prestação (crédito), o dever jurídico deste devedor de cumprir com a prestação (débito), e ainda a própria prestação (objeto).

A pessoa que figura no pólo ativo da relação jurídica tributária de cunho patrimonial é aquela que, possuindo o direito de exigir o cumprimento da prestação, pode adotar as medidas necessárias para seu recebimento. Podem ser sujeito ativo tanto as pessoas políticas, que por possuírem a competência tributária geralmente também detém a capacidade tributária ativa, como as pessoas de direito público ou privado perseguidoras de finalidades públicas.

*“Em síntese, temos que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária são aquelas pessoas, públicas ou privadas, que por força de lei, podem tomar as medidas necessárias para o recebimento do crédito tributário. Não importa se elas mesmas ficarão com o produto da arrecadação ou se deverão entregá-lo às pessoas jurídicas com capacidade política das quais receberam a delegação”.*⁸⁸

O sujeito passivo, por sua vez, gênero que abrange o tema geral da abordagem deste trabalho, corresponde à pessoa que possui o dever jurídico de cumprir com o objeto da obrigação tributária. Poderá figurar como sujeito passivo de uma obrigação tributária qualquer pessoa, seja de direito público⁸⁹ ou de direito privado, desde que assim qualificada por um instrumento normativo.

“...o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária é a pessoa obrigada, através ou mediante sua conduta, a carrear aos cofres públicos uma determinada quantia em dinheiro...A obrigação de direito tributário nasce, se desenvolve e se extingue não pelo modo como os particulares

⁸⁸ Celso Ribeiro Bastos. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, p. 92.

⁸⁹ Mesmo as pessoas públicas e autarquias, que são imunes ao pagamento de impostos nos termos do que dispõe o art. 150, IV, “a”, possuem capacidade tributária passiva, em relação às outras espécies tributárias.

*tenham determinado, mas pela forma que a lei integralmente, tenha disposto, tenha regulado”.*⁹⁰

O objeto, por sua vez, não é a “coisa” em si considerada, ou seja, não é o valor monetário a ser entregue pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, mas sim a prestação, a atividade de “dar”, de entregar dinheiro aos cofres públicos. Neste sentido, dispõe Geraldo Ataliba:

*“Sendo o direito uma realidade abstrata, não pode ter por objeto coisas concretas. Assim, o dinheiro, como as coisas em geral, jamais pode ser objeto do direito, das normas jurídicas, das obrigações jurídicas (porque o direito e suas realidades são abstratas). O objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim, o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo= entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é o objeto do comportamento. Este é que é o objeto da obrigação”.*⁹¹

Finalmente, os vínculos que relacionam os sujeitos e o objeto concedem eficácia à norma jurídica tributária, na medida em que o sujeito poderá exigir o cumprimento da prestação pelo sujeito passivo, e este deverá efetuar-lo independentemente de qualquer ato direcionado a esse fim. Isso significa que o devedor, diante do vínculo jurídico instaurado, deverá entregar o dinheiro aos cofres públicos, ainda que o credor não tenha exercitado mediante atos coativos o seu direito subjetivo da exigência do cumprimento da prestação.

⁹⁰ Agostinho Sartin. Sujeição Passiva no ICMS. In: *RDT* nº 25/6, p. 178.

⁹¹ Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 30.

2.3. Sujeição Passiva Tributária. Conceito

A sujeição passiva tributária indica o estado de submissão de uma pessoa numa relação jurídica, que deverá de forma espontânea, ou em decorrência de atos coercitivos da pessoa situada no pólo oposto da relação, cumprir com a prestação a que se sujeita. Temos então, que o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária é aquela pessoa “física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”⁹²

O capítulo tratará da abordagem da sujeição passiva relacionada à obrigação tributária, ou seja, será referenciado apenas o devedor da relação jurídica de cunho patrimonial, que possui a obrigatoriedade de levar dinheiro aos cofres públicos.

“...o caráter de sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo pode ou não coincidir com o caráter de sujeito passivo de obrigação de caráter administrativo, que se denominam deveres formais e que consistem em obrigações de fazer, não fazer e tolerar”⁹³

Assim sendo, o sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa que, em razão da prática de um fato jurídico tributário, e conseqüente submissão a uma obrigação tributária, terá que realizar o cumprimento da prestação, com a entrega de dinheiro aos cofres públicos, tendo seu patrimônio involuntariamente diminuído. Para

⁹² Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 205.

⁹³ Dino Jarach. *Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária*. In: RDP nº 17, p. 287.

possibilitar a entrega desses recursos financeiros à realização das atividades do Estado, ficará tal pessoa sujeita à restrição dos direitos de propriedade e liberdade.

O exposto melhor se explica se considerarmos que a imposição tributária é decorrente de lei (*ex lege*), ou seja, praticado o fato jurídico tributário e surgindo sua consequência, que no caso se consubstancia em uma obrigação tributária, não existe qualquer opção para que os sujeitos que nela figuram venham a cumprir ou não com os direitos e deveres decorrentes. Isto é, o sujeito passivo necessariamente deverá cumprir com seu dever jurídico realizando a entrega de dinheiro aos cofres públicos. Ele se encontra obrigado ao cumprimento de tal prestação, independentemente de sua vontade. Assim, tal imposição trata-se de certa restrição à liberdade desse sujeito, que deverá praticar determinado ato porque a lei assim ordena, ou seja, deverá adimplir a obrigação porque a lei assim determina.

O mesmo se diga em relação à restrição ao direito de propriedade. Tratando-se a obrigação tributária de uma obrigação de “dar”, e devendo necessariamente seu objeto ser a entrega de dinheiro aos cofres públicos⁹⁴, o sujeito submetido ao cumprimento de tal obrigação, independentemente de sua vontade, terá seu patrimônio reduzido. Sofre, portanto, restrição ao seu direito de propriedade.

No entanto, se considerarmos que tanto o direito à liberdade como o direito à propriedade, em razão do elevado valor que representam para nossa sociedade,

⁹⁴ Conforme esclarece Geraldo Ataliba: “O objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim, o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é objeto do comportamento. Este é que é o objeto da obrigação”. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 30.

não promovidos à categoria de princípio, representando objetivos básicos do nosso Estado de Direito, à ação estatal de tributar necessariamente deverão ser impostos limites, estando a atividade totalmente jungida por normas que consignam garantias mínimas aos sujeitos tributados. Conforme dispõe Misabel Abreu Machado Derzi:

*“Ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e, ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo, e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar e secularmente inspiradas pela ciência das finanças”.*⁹⁵

Temos, pois, que, sendo autorizado ao Estado (tendo em vista viabilizar o exercício de suas atividades), impor àqueles que praticam determinados fatos econômicos, que a ele passem a transferir parte do patrimônio de que são possuidores, em restrição aos direitos de liberdade e propriedade, tal imposição não se pode fazer de forma ilimitada. O exposto decorre da necessidade de serem impostas garantias mínimas aos mencionados direitos elevados à categoria de princípios, que em razão da imposição tributária passam a ser restringidos. Vejamos, então, que algumas dessas garantias importam na própria limitação à eleição do sujeito passivo da obrigação tributária.

2.4.Limites constitucionais para a eleição do sujeito passivo

O sistema tributário nacional, ou seja, o conjunto de normas jurídicas que versam sobre matéria tributária no país, encontra-se revestido por uma característica

⁹⁵ Misabel Machado Derzi comenta a obra de Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 3.

que praticamente o diferencia de todos os demais sistemas tributários existentes. Estamos nos referindo ao enorme número de normas jurídicas constitucionais tributárias que habitam nosso sistema. Isso decorre da atividade do legislador constituinte originário que reservou ao trato da matéria tributária tamanho detalhamento, que podemos afirmar que as principais diretrizes para a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos encontram-se consignadas no Texto Constitucional.

O legislador infraconstitucional praticamente não dispõe de qualquer liberdade inovatória, sob pena de, em inovando, contrariar dispositivos constitucionais, incorrendo em inconstitucionalidade. Essa característica peculiar de nosso sistema, sem dúvida foi brilhantemente explorada pelo mestre Geraldo Ataliba, que dispôs:

“O constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente retratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações, não prévia e explicitamente, contempladas”⁹⁶.

Diante do mencionado detalhamento da matéria tributária em nossa Constituição Federal, vejamos que os próprios critérios⁹⁷ tanto do fato descrito

⁹⁶ Geraldo Ataliba. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p. 17.

⁹⁷ Há também referência a elementos, aspectos ou dados identificativos, em substituição a critérios. Utilizaremos, porém, esta última expressão por ser a mais divulgada por nossa doutrina.

hipoteticamente pela norma, como da sua conseqüência, que é a relação jurídica tributária, já estão ao menos indicados pelo Texto Supremo.⁹⁸

Apesar de ser o conceito do fato descrito caracterizado pela unicidade, podemos dissociá-lo por meio da abstração, verificando que é composto por critérios que se referem ao ato ou situação em si considerados, e às suas coordenadas de espaço e de tempo. Tratam-se dos critérios material, espacial e temporal, tão bem estudados por Paulo de Barros Carvalho. Verifica-se, ainda, na descrição normativa do fato, a presença de um critério pessoal que se refere à pessoa que pratica o ato ou se encontra na situação descrita. Na relação jurídica tributária vinculada pela imputação jurídico-normativa à hipótese descrita, encontramos ainda, como aspectos, os sujeitos e o objeto. Temos, então, que em nosso sistema constitucional tributário, todos esses critérios, essenciais para que o direito alcance o seu fim, ordenando o comportamento das pessoas, estão indicados pela Carta Magna. Nesse sentido, o possível sujeito passivo da exação deverá ser eleito pelo legislador infraconstitucional competente, dentro dos limites que o Texto Supremo lhe impõe.

*“Não basta, portanto, que a eleição do sujeito passivo seja veiculada por lei. Essa indicação é limitada, em nosso entender, pela própria Constituição. Esse diploma, de maneira mais ou menos flexível, indica os possíveis sujeitos passivos, ou as possibilidades que o legislador infraconstitucional tem para elegê-los, sempre sob a sombra do Princípio da Isonomia”.*⁹⁹

⁹⁸ Essa não é a posição unânime na doutrina. Segundo dispõe Paulo de Barros Carvalho, seria impossível localizar a alíquota de um tributo na Constituição Federal.

⁹⁹ José Artur Lima Gonçalves. *Princípios Informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”*. In: RDT nº 23/24, p. 261.

Igualmente, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino concordam com a limitação estabelecida pelo Texto Constitucional à eleição dos sujeitos passivos tributários, esclarecendo o seguinte:

“Na própria designação Constitucional do Tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos – que estabelece a Constituição Federal ao instituir e partilhar competências tributárias, entre União, Estados e Municípios – está referido inclusive o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que, por imperativo constitucional, terá seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação.”¹⁰⁰

Sendo a indicação dos sujeitos passivos estabelecida na Constituição Federal de 1998, implícita, passemos a demonstrar como essa indicação é realizada em relação a cada uma das exações tributárias. Utilizaremos a classificação dos tributos decorrentes da vinculação ou não a uma atuação estatal determinada, conforme inicialmente propôs Gianini, ao extremar os impostos das taxas¹⁰¹ e, conforme concluiu Geraldo Ataliba, ao referir-se aos tributos vinculados e não-vinculados. Trata-se essa classificação da única baseada em elementos jurídicos.

“Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta), ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. Esta verificação permite

¹⁰⁰ Geraldo Ataliba e Cleber Giardino. ICMS – Diferimento. In: *Resenha Tributária*, p. 53.

¹⁰¹ Expôs Giannini: “O elemento diferencial das duas espécies de tributos é dado pela natureza do pressuposto (hipótese de incidência)... o imposto se liga a uma situação de fato que se constitui em objeto da imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva; uma situação, portanto, que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, sem qualquer relação, nem mesmo de fato, com a atividade do poder público. Já o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato que determina ou necessariamente se liga a uma atuação do poder público, relacionada ao obrigado”. Apud Geraldo Ataliba. Considerações em Torno da Teoria Jurídica da Taxa. In: *RDP* nº 09, p. 45.

*classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e não vinculados”.*¹⁰²

2.5. A eleição dos sujeitos passivos nos tributos não- vinculados

Os tributos não-vinculados, ou seja, aqueles que decorrem do poder de império da pessoa política, sendo cobrada independentemente de qualquer atuação estatal específica realizada aparentemente são os que oferecem maior grau de dificuldade para sinalizar os possíveis sujeitos passivos. Ocorre que, como entre nós vigora o princípio da rigidez do sistema constitucional tributário, sendo as competências das pessoas políticas rigidamente definidas pelo Texto Constitucional: nos termos a que alude Geraldo Ataliba, “A Constituição atribuiu a cada entidade política um fato gerador distinto e identificável só consigo mesmo”¹⁰³, verifica-se a indicação dos possíveis sujeitos passivos de cada exação tributária no próprio Texto Supremo.

A mencionada indicação constitucional, realiza-se então nos tributos não vinculados, no momento em que a Constituição Federal indica todas as situações que podem ser hipoteticamente descritas por cada pessoa política como passíveis de vinculação a uma prestação tributária.¹⁰⁴Essa indicação, por força do princípio informador dos impostos, qual seja, o princípio da capacidade contributiva, consigna implicitamente quais as pessoas que podem ser obrigadas a seu pagamento, sendo essa indicação direcionada ao legislador infraconstitucional, que irá eleger os sujeitos passivos, a disposição contrária dos sujeitos indicados pelo Texto Magno

¹⁰² Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 115.

¹⁰³ Op. Cit., p. 37.

¹⁰⁴ Referimo-nos à indicação constitucional dos impostos de competência da União (art. 153), de competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155), e de competência dos Municípios (art. 156).

acarreta a inconstitucionalidade do preceito. Acresce-se ainda ao princípio mencionado, também limitando a eleição de sujeitos, o princípio do não-confisco.

Esclareça-se primeiramente que os mencionados princípios “são postos em termos vagos e excessivamente genéricos, ao lado de outros, enunciados de modo tão preciso, que passam a ser escassas as dissensões a respeito de sua incidência numa situação concreta”.¹⁰⁵

Tratando-se de princípios de elevado grau de indeterminação, procuraremos tão-somente compreender sua conotação axiológica com o objetivo de explicitar os limites à eleição dos sujeitos passivos das exações tributárias não vinculadas.

A eleição dos sujeitos nos tributos vinculados não será abordada, tendo em vista que não contribuirá para o estudo do tema central deste estudo, por tratarmos somente dos casos em que o Fisco é ente gerador da obrigação tributária, ou seja, gerador de tributos não vinculados, os quais independem de atuação estatal para serem constituídos.

2.5.1. Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva havia desaparecido do Texto da Constituição Federal de 1967, após a revogação do art. 205 da Constituição de

¹⁰⁵ Paulo de Barros Carvalho. Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. In: *RDT* nº 55, p. 151.

1946, pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Ainda, assim, sua aplicação deveria ser realizada por tratar-se de um desdobramento do próprio princípio da igualdade, que, sempre esteve presente em nosso ordenamento jurídico. No texto da Constituição Federal de 1998, o princípio voltou a ser regulado de forma expressa, com aplicação aos tributos não- vinculados, conforme previsão do art. 145, § 1º. Isso não significa, porém, que sua aplicação não se torne possível em relação a tributos vinculados, conforme dispõe José Artur Lima Gonçalves¹⁰⁶:

*“Esta não nos parece ser a inteligência mais acertada, na medida em que detectamos um conteúdo normativo mínimo dentro desta regra que, como condição mesma da implementação da igualdade, influi – ainda que de forma diversa e com objetivos distintos – tanto em matéria de exação por via de tributos não vinculados (condicionando o exercício da competência impositiva) como de tributos vinculados (quando a capacidade contributiva é utilizada para fundamentar a discriminação, conforme se demonstrará adiante)”.*¹⁰⁷

O princípio da capacidade contributiva decorre da aplicação do princípio da igualdade à matéria tributária. É entendimento pacífico que, para a aplicação da igualdade, a lei não pode fazer iguais todos os seres humanos, que são naturalmente desiguais, devendo dessa forma serem tratados. Assim, a igualdade a ser aplicada jamais pode ser a igualdade absoluta, sob pena de em o fazendo, incorrer-se em desigualdade. Na clássica expressão de Ruy Barbosa “a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida

¹⁰⁶ Em sentido contrário, posiciona-se Roque Antônio Carrazza ao referir-se apenas aos impostos, quando trata da Capacidade Contributiva em seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*, às p. 66/8 e posiciona-se Regina Helena Costa, em sua obra *Princípio da Capacidade Contributiva*, às p. 55 e 77.

¹⁰⁷ José Artur Lima Gonçalves. *Princípio da Isonomia em Matéria Tributária*, p. 57.

em que se desigualam...Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real".¹⁰⁸

Notamos que Hugo de Brito Machado filia-se à mesma idéia, mencionando a dificuldade de aplicação do princípio da igualdade no direito:

"A grande dificuldade reside em saber quando o direito deve considerar as desigualdades para atribuir, em função destas, tratamento desigual, prestigiando-os, e quando deve o direito ignorar essas desigualdades, adquirindo tratamento desigual".¹⁰⁹

Procurando solucionar a aplicação do princípio da igualdade, temos a incomparável contribuição de Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, que nos permite concluir pela perfeita aplicação do princípio da capacidade contributiva à matéria tributária, pelo menos no que se refere à consideração abstrata da norma, o que justifica a longa transcrição a seguir.

"Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

- a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fato gerador erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico para à vista do

¹⁰⁸ Ruy Barbosa, apud José Artur Lima Gonçalves. Princípios Informadores do "Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária". In: *RDT* n° 23/24, p. 256.

¹⁰⁹ Hugo de Brito Machado. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, p. 53.

traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional”.¹¹⁰

Em matéria tributária, a aplicação da igualdade exige a eleição de um critério discriminatório¹¹¹ que possua correção lógica com a razão da discriminação, qual seja, o dever jurídico de encaminhar dinheiro aos cofres públicos. O constituinte acertadamente elegeu como critério discriminatório à capacidade econômica das pessoas, condição logicamente relacionada à razão da discriminação, uma vez que aqueles que possuem capacidade econômica menor, ou que não possuem essa capacidade, contribuem menos ou não contribuem, o que possibilitará que se alcance a verdadeira justiça tributária.¹¹²

*“O princípio da capacidade contributiva – que informa a tributação por meio de imposto – hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague proporcionalmente mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública”.*¹¹³

¹¹⁰ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 21/22.

¹¹¹ Este critério, nos termos do proposto pelo próprio Celso A. B. de Mello, jamais poderia singularizar o sujeito a ser colhido pelo regime peculiar, e ainda, jamais poderia referir-se a caractere que não resida na pessoa, situação ou coisa discriminada.

¹¹² Verifica-se que, para Hugo de Brito Machado, a justiça do critério discriminatório eleito é que irá resultar na aplicação do princípio da isonomia: “a perquirição que se há de fazer, em torno do princípio da isonomia, consiste em saber se o critério utilizado pelo legislador para estabelecer a discriminação é, ou não é, um critério justo”. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, p. 58. já para Regina Helena Costa, são necessários ainda outros elementos para a aplicação da Justiça: “ao lado da capacidade contributiva, outras manifestações de igualdade tributária somam-se para completar o ideal de justiça tributária, ainda que a idéia de justiça do imposto, usualmente disseminada, confunda-se com a adequação desse princípio à capacidade contributiva”. *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 40.

¹¹³ Roque Antônio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 60.

Já era esse o entendimento de Klaus Tipke, ao explicitar que o princípio da capacidade contributiva garante a aplicação do princípio da igualdade, quando afirmou que:

*“...o princípio da igualdade exige que as necessidades financeiras não sejam cobertas de qualquer forma, mas sim de maneira justa, adequada ao princípio da igualdade. A questão de como repartir o ônus tributário global entre os diversos cidadãos é uma questão de justiça que deve ser resolvida de acordo com critérios adequados. A finalidade da obtenção de receitas não permite uma distribuição arbitrária dos impostos entre os cidadãos. O princípio da capacidade contributiva, que tem raízes profundas numa convicção moral generalizada e a ele corresponde, é adequado à matéria”.*¹¹⁴

Eleita a capacidade econômica, ou, ainda, conforme se refere a Constituição e outros instrumentos normativos tributários, a capacidade contributiva¹¹⁵, como critério discriminatório para a aplicação da igualdade no direito tributário, apresentaremos a forma como esse princípio limita a eleição dos sujeitos passivos nas exações tributárias não-vinculadas.

É importante ressaltar primeiramente que, além do caráter de relatividade do princípio, no qual cada pessoa contribui de acordo com sua capacidade¹¹⁶, existe

¹¹⁴ Klaus Tipke, *apud* José Marcos Domingues de Oliveira. Direito Tributário: Capacidade Contributiva, p. 07.

¹¹⁵ Alguns autores diferenciam a capacidade contributiva da capacidade econômica, como Ives Gandra da Silva Martins, que dispõe “a capacidade contributiva diz respeito aos limites de sujeição fiscal a que o patrimônio de um contribuinte está submetido, enquanto a capacidade econômica concerne ao potencial econômico do contribuinte, mesmo que fora da alçada da imposição...”. Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva. In: *RDDT* nº 10, p. 13. Em que pese essas considerações, trataremos das expressões como sinônimas, utilizando preferencialmente a expressão “capacidade contributiva”.

¹¹⁶ Objetivo que deve ser buscado pelo legislador, apesar de prevalecer o caráter objetivo, conforme dispõe Roque Antônio Carrazza: “É objetiva porque se refere, não às condições econômicas reais de

ainda a capacidade contributiva em seu caráter absoluto. Esta impõe que necessariamente sejam eleitos fatos economicamente apreciáveis, para que possa haver a vinculação de uma obrigação tributária.

“Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva - como a própria designação indica - reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”.¹¹⁷

A capacidade contributiva absoluta é na realidade uma decorrência lógica da própria atividade tributária. Pretendendo-se a transferência de parte do patrimônio do particular para o erário público, só pode ser mensurada a parcela do patrimônio a ser transferida, se houver na descrição do fato algum cunho econômico. São os denominados “fatos- signos presuntivos de riqueza” a que se refere Alfredo Augusto Becker. Esclarecendo a necessidade de descrição de um fato econômico na hipótese de incidência normativa tributária, dispõe Alberto Xavier:

“Nem todas as situações da vida abstratamente susceptíveis de desencadear efeitos tributáveis podem, pois, ser designadas pelo legislador como fatos tributáveis. Este se encontra limitado na sua faculdade de seleção, pela exigência de que a situação da vida a integrar a previsão da norma, seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza cuja expressão sob qualquer forma, se pretenda submeter a tributo”.¹¹⁸

cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza”.
Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 62.

¹¹⁷ Regina Helena Costa. *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 26.

¹¹⁸ Alberto Xavier, *apud* Geraldo Ataliba e Cleber Giardino. Imposto de Renda – Capacidade Contributiva – Aparência de Riqueza – Riqueza Fictícia – “Renda” Escritural – Intributividade de Correções Monetárias. In: RDT nº 38, p. 146.

E, ainda, igualmente, opina Emílio Giardino:

*“Definitivamente, o princípio constitucional – segundo o qual a força econômica deve constituir o conteúdo fundamental da capacidade contributiva – implica que só aqueles fatos da vida social que sejam indícios de capacidade econômica, possam ser assumidos pelas leis tributárias singulares como pressupostos do nascimento de obrigações tributárias”.*¹¹⁹

É necessário, neste momento, concluir que apesar de entendermos ser possível a consideração da capacidade contributiva nos tributos vinculados, ao menos no que se refere ao seu caráter absoluto, efetivamente, o maior campo de sua incidência é exatamente nos tributos não-vinculados, ou seja, nos impostos. Isto porque “estes gravam fatos da vida econômica privada que independem de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte, e, por isso, neles avulta o fator ‘riqueza do contribuinte’. Além disso, a Constituição Federal, ao referir-se à Capacidade Contributiva, deixa clara sua aplicação obrigatória em relação a esta espécie tributária, sendo a inobservância pela pessoa política competente para instituí-la passível de inconstitucionalidade”.

Será, portanto, na eleição de uma hipótese de incidência tributária, a que se conjuga uma consequência que prescreve uma obrigação tributária cuja prestação tem como objeto um imposto, necessariamente, por força do princípio constitucional da capacidade contributiva, serão descritos caracteres de um fato eu tenha conteúdo

¹¹⁹ Emílio Giardino, apud Geraldo Ataliba e Cleber Giardino. Imposto de Renda – Capacidade Contributiva – Aparência de Riqueza – Riqueza Fictícia – “Renda” Escritural – Intributalidade de Correções Monetárias. In: RDT nº 38, p. 148.

econômico. E ainda, só poderá cumprir com essa prestação a pessoa que tenha a posse da riqueza tributada, uma vez que será a sua capacidade econômica considerada na valoração do tributo. Isto é, nos tributos não- vinculados, só terá competência para figurar no pólo passivo da obrigação tributária aqueles que efetivamente realizam determinados atos ou se encontram em determinadas situações que, descritas em hipótese de incidência tributárias, sejam reveladoras de um caráter econômico, queremos dizer, apenas os detentores da capacidade contributiva.

Tratam-se, na feliz expressão de Hector Villegas, dos “destinatários legais tributários”, ou seja, os personagens que participam do fato descrito na hipótese de incidência tributária, participando do fato imponible ou do fato jurídico tributário. Apenas tais destinatários podem figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Importante ainda ressaltar que, prevalecendo a rigidez de nosso sistema constitucional tributário, o destinatário na realidade está apontando no próprio Texto Constitucional¹²⁰, não podendo em hipótese alguma ser alterado, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade.

“O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponible. No Brasil, é a Constituição que obriga tal proceder, idênticamente nos regimes constitucionais que consagram de modo restritivo para o legislador ordinário, o princípio da capacidade contributiva, como a Itália e a Espanha”.¹²¹ (grifo nosso)

¹²⁰ Razão pela qual este destinatário é também denominado de “destinatário constitucional tributário”, conforme será posteriormente exposto.

¹²¹ Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 79.

Salienta-se que a observância do limite constitucional, que se dirige precipuamente ao legislador, no sentido de que não seja como tributável estado ou ato que não revele riqueza, e ainda, que não eleja como sujeito passivo pessoa que não detenha a riqueza referida, também se impõe para que o tributo não adquira caráter confiscatório.

Passemos, a seguir, a abordar esse princípio, objetivando ressaltar a imperiosa necessidade da observância do princípio da capacidade contributiva na eleição das hipóteses de incidência e dos sujeitos passivos dos tributos.

2.5.2 Princípio do não-confisco

Iniciamos o presente tópico com os mais sábios dizeres do ilustre Mestre Wagner Balera:

“...opera o efeito confiscatório o saque de parcela de patrimônio do sujeito passivo que não corresponda, com eqüidade, ao conjunto de utilidades sociais que o Estado, mediante o emprego das receitas fiscais, coloca à disposição do cidadão convocado a custear as atividades públicas.”¹²²

O princípio do não-confisco consta do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, com a seguinte dicção:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”*

¹²² *Teoria Geral da Obrigação Tributária*, p. 288.

Continua o mestre Wagner Balera, sobre o assunto:

“...a tributação pode ser considerada como o conjunto da carga fiscal que somos chamados a suportar a fim de que o Estado possa cumprir o respectivo papel.

Em realidade, a proteção conferida pela ordem jurídica aos contribuintes pode ser definida como o conjunto de princípios e normas que impedem o trato fiscal contrário ao ideal de justiça a que fazem jus todos quantos se integrem ao mundo social.”¹²³

O princípio do não-confisco nunca foi expresso em nenhuma das constituições brasileiras anteriores, constituindo desdobramento do direito de propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da Constituição Federal de 1988 e, enquanto tal, sempre esteve implicitamente previsto em nosso ordenamento constitucional, com maior reforço a partir de 1946, quando previsto explicitamente o princípio da capacidade contributiva.

O Estado, como organismo político, para instrumentalizar seu agir na realização do bem comum, necessita de recursos, na sua maioria, hauridos através da competência tributária, que não dispensa limites em um Estado Democrático de Direito, em que devem ser prestigiados os direitos e as garantias individuais dos cidadãos.

Assim, a tributação possui balizas jurídicas genéricas (por exemplo: dignidade da pessoa humana, princípio da legalidade, necessidade de tratamento igualitário, proteção à família) e específicas, constantes da Seção II do Título VI da Constituição

¹²³ Op. Cit, p. 289.

da República, tais como reserva legal, isonomia, não-surpresa, irretroatividade, não-confisco e capacidade contributiva.

Paulo César Baria de Castilho afirma que a ausência de limites constitucionais quantitativos em relação à carga tributária não implica possa o Estado exigir o quanto quer dos contribuintes, em razão da existência na própria Constituição de limites de atuação estatal. Aponta a vedação à utilização do tributo com efeito de confisco como garantia fundamental à limitação da intensidade da exigência tributária:

“(...)Os princípios constitucionais tributários inseridos na Carta Magna e a expressa vedação à utilização de tributo com efeito de confisco consistem nas maiores garantias de que a tributação deve ser regrada, dentro do limite do razoável, mesmo porque o Estado não pode e nem deve asfixiar a iniciativa privada, sob pena de perder sua principal fonte de receitas.”¹²⁴

O princípio do não-confisco relaciona-se, ainda, com os princípios da capacidade contributiva e da proibição de excesso/proporcionalidade, de modo direto.

O primeiro impede, como anteriormente mencionado, que a tributação incida nas hipóteses em que não haja riqueza tributável, evitando a imposição sobre aqueles que não têm possibilidade de contribuir para as despesas do Estado.

A proibição de excesso, enquadrada como postulada por Humberto Ávila, “se fundamenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que

¹²⁴ CASTILHO, Paulo César Baria de. *Confisco tributário*, p. 25.

possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental”.¹²⁵

A violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso se revela, consoante doutrina citada por Gilmar Ferreira Mendes, “mediante contrariedade, incongruência, e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins”.¹²⁶

A doutrina constitucional atual, bem como o Supremo Tribunal Federal, nesse sentido, determina que as leis tributárias devem ser analisadas com base no princípio da reserva legal proporcional, que tem como pressuposto não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação dos meios para a consecução dos objetivos e a necessidade de sua utilização, com respeito ao direito de propriedade e da liberdade.

Ainda que a conceituação do tributo com efeito de confisco seja razoavelmente pacífica e não enseje maiores preocupações, seu alcance e seus contornos práticos, enquanto parâmetro limitador da imposição tributária, não se apresentam bem definidos, provocando dúvidas acerca de seus efeitos e, particularmente, da sua aplicação judicial aos casos concretos.

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, p. 389.

¹²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras*, p. 372.

Confisco consiste na tomada compulsória da propriedade pelo Estado, sem indenização. Já o tributo confiscatório é, segundo Roque Carrazza, aquele que “esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas”,¹²⁷ ou que, segundo Ives Gandra, “retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para as suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver)”.¹²⁸

Por sua vez, Cláudio Pacheco, estudando o conceito de não-confisco, afirmou que “vigora um princípio básico em relação ao tributo e que é aquele pelo qual nunca se deve expandir ou crescer até afetar a atividades ou a produção da pessoa ou entidade tributada, quando esta atividade ou produção é de proveito ou de benefício coletivo...Ele nunca deve ser criado, calculado ou cobrado de modo a prejudicar, tornando ineficiente, ainda menos paralisando ou obstruindo, a atividade produtiva do contribuinte”.¹²⁹

Além do seu caráter restrito, ao impor que o tributo não deve causar desapropriação, inclusive pela vedação à extinção da propriedade privada, reconhecemos que esse princípio do não- confisco, compartilhado com outros também previstos na Constituição, atribui também limitações não só à valoração dos tributos¹³⁰, mas, principalmente, à eleição daqueles que podem ter seu patrimônio

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 70.

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição de 1988*, p. 140.

¹²⁹ Cláudio Pacheco, *apud* Hugo de Brito Machado. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, p. 92.

¹³⁰ Segundo dispõe Misabel Abreu Machado Derzi: “Não há, nesse assunto, auxílio doutrinário nem tampouco apoio jurisprudencial. Tipke lembra que, na Alemanha, não se conhece sequer uma decisão dos tribunais que declarasse um tributo inconstitucional em razão de seus efeitos. Também entre nós, no Brasil, não se tem notícia de precedente jurisprudencial na matéria...Tal como Villegas, entendemos que a Constituição, acertadamente, não fixou um limite numericamente definido, pois

diminuído em decorrência da incidência de uma norma tributária. Assim, no que se refere à eleição dos possíveis sujeitos passivos das obrigações tributárias, é facilmente admissível que sendo eleita pessoa totalmente desvinculada do fato possível da incidência tributária, só poderia estar se sujeitando a uma penalidade, uma vez que não deu causa ao nascimento daquela obrigação tributária.

Assim, a eleição de sujeito passivo que não tenha qualquer vinculação com a hipótese fática descrita só poderá atribuir ao tributo o efeito confiscatório vedado por nosso Texto Constitucional. Trata-se, pois, de limitação decorrente dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco que, em hipótese alguma podem ser desrespeitados sob pena de ser violado o Texto Constitucional.

“Importante destarte que se reafirme não ter o legislador discricionariedade. Apenas a tem se, quando, e como, o sistema de princípios constitucionais – que encarnam os valores daquele determinado Estado- permitam.”¹³¹

O princípio do não-confisco em matéria tributária tem aplicação direta quanto à obrigação principal, na medida em que a própria Constituição prevê a não-utilização do tributo com efeito de confisco. E, tributo, por sua vez, na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (destaque nosso).

diversas circunstâncias podem interferir na configuração daquilo que seja ou não confiscatório”, ao comentar a obra de Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 576.

¹³¹ Lúcia Valle Figueiredo. Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio da Segurança Jurídica. In: *RDT* nº 47, p. 56.

Fabio Brun Goldschmidt, citando farta doutrina, diz que a vedação constante da Constituição é mais ampla do que a mera vedação de confisco:

“(...) a noção de ‘efeito de confisco’ destina-se a atacar não somente o confisco disfarçado de tributação, mas também toda a imposição que, mediata ou imediatamente, redunde na supressão de parte substancial da propriedade. Casanova explica que se deve entender por efeito jurídico a produção de uma determinada modificação no mundo jurídico ou de uma determinada alteração nas situações jurídicas preexistentes. E o confisco, como efeito, pode produzir-se por diversas formas (entre elas, é claro, através do próprio confisco), independentemente da intenção do legislador de efetivamente confiscar a propriedade. O efeito confiscatório, segundo o autor, produzir-se-á por qualquer tipo de medida, sancionatória ou não, que redunde numa situação patrimonial tal ao sujeito passivo, que seja similar à que resultaria aplicar-lhe uma pena confiscatória em sentido estrito. (...)”

Dessa lição do autor, ao menos três conclusões podemos extrair: 1) o efeito do confisco é conceito bem mais amplo do que o confisco como instituição sancionatória; 2) sendo assim, o efeito de confisco, graficamente, começa antes do confisco em sentido estrito (porque não é necessariamente sancionatório), e no confisco em sentido estrito encontra seu estágio final; 3) manter o caráter sancionatório que ontologicamente possui o instituto do confisco na delimitação do efeito confiscatório, implicaria desconhecer a tradicional definição de tributo (adotada pelo CTN) como prestação despida de caráter sancionatório.”¹³²

Sobre a extensão do conceito e a identificação do efeito confiscatório bem discorreu o Ministro Celso de Mello nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, julgada em set. de 1999:

“A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do

¹³² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. Revista dos Tribunais, p. 50/51.

patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”¹³³

No tocante à aplicação do princípio do não-confisco em relação a infração tributária, não há limitação constitucional expressa quanto ao exercício do múnus punitivo em matéria tributária, sendo atribuição do legislador a fixação de penalidades e dos respectivos valores.

Entretanto, há o princípio genérico de proibição da privação de bens sem o devido processo legal, constante do art. 5º, LIV, e da vedação do tributo confiscatório no art. 150, IV, ambos da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, o confisco, enquanto sanção é vedado, a não ser em casos expressamente autorizados que, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, são três:

¹³³ Supremo Tribunal Federal. ADIn-MC 2.010-2/DF, Plenário, Relator Min. Celso de Mello, julgado em 30.09.99, publicado no DJU de 12.04.02, p. 51.

“a) danos causados ao Erário; b) enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública; c) utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas”.¹³⁴

O confisco na acepção de pena, conforme Sacha, somente pode ser direcionado a bens obtidos em razão de atividade ilícita, com base em lei específica tipificante, e sua aplicação depende de processo de execução especial.¹³⁵

Quanto ao princípio tributário de vedação do confisco, há discussão na doutrina sobre a sua aplicabilidade à multa. Em artigo publicado em coletânea coordenada por Octávio Campos Fischer, Dalton Luiz Dallazem resume as conclusões a que chegaram diversos doutrinadores no 25º Simpósio Nacional de Direito Tributário:

“Quanto à aplicação do princípio às multas tributárias, necessário registrar que o 25º Simpósio Nacional de Direito Tributário promovido pelo Centro de Extensão Universitária analisou o tema da extensão do não-confisco também às penalidades, e as conclusões podem assim ser divididas:

a) a garantia estende-se às multas (Ives Gandra da Silva Martins, José Augusto Delgado, Diva Malerbi, Ricardo Lobo Torres, Maria Terese de Cárcomo Lobo, Américo Masset Lacombe, Cecília Maria Marcondes Hamati, José Eduardo Soares de Melo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Helenilson Cunha Pontes, Francisco de Assis Alves, Plínio José Marafon, Wagner Balera, Antonio Manoel Gonzalez, Dirceu Antonio Pastorello, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Vinicius T. Campanile, Edison Carlos Fernandes, João Francisco Bianco, Douglas Yamashita, Fernando de Oliveira Marques, Fátima F. Rodrigues de Souza, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, José Ruben Marone e Valdir de Oliveira Rocha);

¹³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. p.65.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 64/66.

b) a garantia é restrita aos tributos, não abrangendo as multas (Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Antonio José da Costa, Yoshiaki Ichihara, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Adriana Piraíno).¹³⁶

No mesmo texto, o autor aponta como defensores da extensão do princípio às multas: Antônio Roberto Sampaio Dória, Zelmo Denari, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Ângela Maria da Motta Pacheco e, em posição contrária: Misabel Abreu Machado Derzi e Hugo de Brito Machado.¹³⁷

Estevão Horvath¹³⁸ diz que o rigor científico impede a aplicação do princípio tributário do não-confisco à multa, pois os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. No entanto, reputa incidente o princípio de proteção ao direito de propriedade, vedando o confisco genericamente considerado.

Vittorio Cassone, de sua parte, embora também entenda que a proibição do confisco não se aplique à multa, porque a sonegação não se coaduna com outros princípios constitucionais postos em relevo nos artigos 1º e 3º (cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho), sustenta que a legislação de regência das penalidades “deve conter-se dentro dos limites da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de afrontar a estes princípios constitucionais implícitos”.¹³⁹

¹³⁶ DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In FISCHER, Octavio Campos (Coord.) et al. *Tributos e direitos fundamentais*, p. 24/25.

¹³⁷ Ibidem, p. 25.

¹³⁸ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*, p. 114/116.

¹³⁹ CASSONE, Vittorio. Confisco em matéria tributária. In *Repertório IOB Jurisprudência*, p.149.

Ainda, parcela significativa da jurisprudência entende que o princípio somente se aplica à obrigação principal (e multa não é tributo), e parte se posiciona pela inadmissibilidade da apreciação judicial do que seja o confisco, ao argumento de que a definição da alíquota da multa é matéria afeta ao legislador. Nesse sentido:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CAPITALIZAÇÃO DE JUROS. PROIBIÇÃO. SÚMULA Nº 121/STF. MATÉRIA JURÍDICA DEVIDAMENTE DEBATIDA NA INSTÂNCIA A QUO. PRECEDENTES. (...)

2 (...); b) segundo entendimento desta Corte, a capitalização dos juros não é vedada em matéria tributária, bem como é legal a utilização da Taxa SELIC; c) a norma constitucional que proíbe o confisco não se aplica à multa, pois é direcionada aos tributos e não às sanções, que têm o objetivo de dar eficácia à atividade fiscal. (...) (STJ, AgRg no RESP 627315/RS, Proc. 2003.0233535-8, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, julg. 08.06.04, DJ 09.08.04, pág. 193)

TRIBUTÁRIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS PARALELAS. PARCELAMENTO DE DÉBITO. REDUÇÃO DE MULTA. LEI Nº 8.218/91. APLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE CONFISCO. TAXA SELIC. LEI Nº 9.065/95. INCIDÊNCIA. Recurso Especial contra v. Acórdão que considerou legal a cobrança da multa fixada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e determinou a incidência da Taxa SELIC sobre os débitos objeto do parcelamento. (...)

3. É legal a cobrança de multa, reduzida do percentual de 300% (trezentos por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento), ante a existência de fraude por meio de uso de notas fiscais paralelas, comprovada por documentos juntados aos autos. Inexiste na multa efeito de confisco, visto haver previsão legal (art. 4º, II, da Lei nº 8.218/91). (...)

5. A exclusão da multa ou a sua redução somente ocorrem com suporte na legislação tributária.

6. Recurso não provido.

(STJ, RESP 419156/RS, Proc. 2002.0027848-7, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. José Delgado, julg. 07.05.02, DJ 10.06.2002, p. 162)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRESUNÇÃO DE LIQUÍDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. MULTA. CONFISCO. HONORÁRIOS.

1. A multa punitiva não tem caráter de tributo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, IV, da CF/88. (...) (TRF-1ª Região, AC 200238000022420/MG, 4ª Turma, unânime, Rel. Des. Fed. Hilton Queiroz, julg. 08.04.03, DJ 15.05.03, pág. 148).

2. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS FISCAIS. ANATOCISMO. NÃO-COMPROVAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO CONJUNTA DE MULTA E JUROS. POSSIBILIDADE. (...)

*O artigo 150, IV, da Carta Constitucional é dirigido a tributos, e não à multa moratória. Ademais, não demonstrado que a sua aplicação levou a embargante à insolvência. (...)
(TRF-4ª Região, AC 654046, Proc. 200271000419024/RS, 1ª Turma, unânime, Rel. Des. Fed. Wellington M. de Almeida, julg. 18.08.04, DJU 01.09.04, pág. 558)”*

De fato, a multa tributária é prestação pecuniária compulsória incidente em decorrência da prática de um ilícito (descumprimento de obrigação ou não pagamento do tributo na data prevista), diferenciando-se do tributo, que decorre normalmente de fato lícito (à exceção do disposto no art. 118, I, do Código Tributário Nacional).

Sua natureza é punitiva ou cominatória, na medida em que figura como meio coativo para induzir ao cumprimento de deveres tributários instrumentais ou prevenir o ilícito fiscal, ou seja, a infração substancial ou material.

Não obstante, como já referido, parte expressiva da doutrina entende aplicável o princípio do não-confisco também ao encargo punitivo, partindo do pressuposto de que tal princípio é corolário do princípio da propriedade e relaciona-se com os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

E, se assim é, não pode haver distorção entre a multa estabelecida em lei e a finalidade com ela objetivada, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Gilmar Mendes resume a questão, deixando claro que não basta atentar para a legalidade no estabelecimento de restrições a direitos, devendo estas serem compatíveis com o fim por elas visado:

“Portanto, a doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.”¹⁴⁰

A multa tem como bases filosóficas para a aplicação, consoante Cláudio Renato do Canto Farág, a repressão à sonegação fiscal, o desestímulo à infração tributária (seja pelo atraso, seja pelo descumprimento de obrigações) e a ressocialização do infrator. Quanto a esta última base, anota o referido autor que:

“(...) a multa deve ser estabelecida de forma a possibilitar que o infrator possa pagar pelo seu ato sem inviabilizar sua atividade econômica. A multa não pode ser imposta sem a mensuração de que, em verdade, a existência da pena é acessória e deve induzir à observância do dever principal. Sendo assim, a multa fiscal não pode ter como fim o intuito de arrecadar valores, uma vez que esta é a função do tributo em si. E ainda, que as multas fiscais não podem levar à inadimplência crônica.”¹⁴¹

Assim, para que a multa conserve as suas funções de punir, reprimir e ressocializar, não pode deixar de observar o parâmetro constitucional do não-confisco, aplicável à obrigação principal, visto que sua imposição tem como finalidade última garantir o recolhimento do tributo.

¹⁴⁰ Ibidem, p. 371.

¹⁴¹ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas fiscais – regime jurídico e limites de gradação*, p. 29.

Tampouco o legislador pode utilizar a multa tendo como objeto imediato à arrecadação, pois esta somente serve à arrecadação de forma mediata, ou seja, como instrumento de proteção ao interesse do Fisco.

Não se pode olvidar, além disso, que a multa tributária, mesmo não sendo equiparável a tributo porque originária de ilícito merece o mesmo regime jurídico para efeito de cobrança e, no momento do lançamento, passa a ser parte integrante do próprio crédito tributário, na sua acepção mais ampla (§ 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional), o que constitui forte indicativo da necessidade de aplicação das garantias do sistema constitucional tributário também a este encargo.

2.6. O destinatário constitucional tributário e o Código Tributário Nacional

No sistema tributário nacional, como há a indicação no próprio Texto Constitucional daqueles que poderão ser sujeitos passivos da obrigação tributária, nos termos do anteriormente exposto, é cabível, além da referência a um “destinatário legal tributário”, como aquela pessoa que participa do fato descrito na hipótese de uma norma de incidência tributária¹⁴², também a referência a um “destinatário constitucional tributário”.¹⁴³ Desta forma, por imperativo constitucional,

¹⁴² Definida por Hector Villegas como: “...a pessoa que se encontra na situação concreta escolhida pela lei como hipótese de incidência tributária, a que deve sofrer, por via legal, o peso econômico da prestação tributária, que é a consequência da sua configuração...Em outras palavras, é o personagem envolvido e incluído, partícipe do acontecimento do fato impositivo e a quem uma norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, ligada, com consequência, à hipótese de incidência condicionante”. Destinatário Legal Tributário: contribuinte e sujeitos passivos da obrigação tributária. In: *RDP* nº 30, *Conferências e Debates*, 274.

¹⁴³ Utilizaremos os termos “destinatário legal tributário” e “destinatário constitucional tributário” de forma indistinta para identificar aquela pessoa indicada pela Constituição Federal e prevista como realizadora do fato descrito no antecedente normativo.

deverá ser eleito como sujeito passivo não só a pessoa referenciada nos caracteres do fato descrito pela hipótese de incidência tributária, mas ainda, necessariamente, aquela pessoa assim apontada pelo Texto Constitucional.

*“Em princípio, só pode ser posta pelo legislador, como sujeito das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo texto constitucional como ‘destinatário da carga tributária’”.*¹⁴⁴ (grifo nosso)

Nesse sentido, sequer é necessário a norma jurídica tributária estabelecer de forma expressa a pessoa que irá ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, uma vez que o reconhecimento do sujeito passivo é imediato através da análise dos dispositivos constitucionais que o indicam. Concluimos, então, com a brilhante manifestação do Mestre Geraldo Ataliba acerca do assunto:

*“O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o ‘destinatário legal tributário’ (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (art. 145, § 1º, CF). Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (art. 145, II, CF). Nas contribuições, o sujeito que receba especial benefício ou cause especial detrimento ao estado (art. 145, III e art. 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária no Brasil”.*¹⁴⁵

¹⁴⁴ Cleber Giardino. Relação Jurídica Tributária e o Aspecto Pessoal que a Integra. In: *RDP* nº 25, p. 191.

¹⁴⁵ Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 72.

O Código Tributário Nacional trata do Sujeito Passivo no Capítulo IV. São considerados sujeitos passivos: **o contribuinte e o responsável**, pois são apenas estes que sofrem o ônus do pagamento do tributo, em nome próprio – o contribuinte (art. 121, I); em nome próprio, mas por realização de fato jurídico tributário por outrem – o responsável (art. 121, II).

Para Alfredo Augusto Becker, o responsável sempre é devedor de débito próprio. Entendia esta segunda relação jurídica, ocupada pelo responsável legal tributário, não como relação tributária, mas de outra natureza. "Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte *de jure*. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária".¹⁴⁶

De qualquer forma, a relação jurídica do responsável foi detectada por Augusto Becker como uma segunda relação, distinta da primeira relação jurídica tributária, esta nascida pela configuração do fato jurídico tributário realizado pelo contribuinte.

E esta segunda relação, acrescentamos nós, que entendemos ser também de natureza tributária, nasce de um segundo fato ligado ao contribuinte que, por algum motivo, não pagou o tributo, fato este que desencadeará a cobrança do crédito tributário na pessoa do responsável. Neste sentido, está sendo usado um *conceito técnico* de "responsabilidade", referindo-se a mesma a um *ônus tributário*,

¹⁴⁶ *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 511.

diretamente conectado com a capacidade contributiva, e que, por isso mesmo, só pode recair no contribuinte, aquele que realiza o fato jurídico tributário ou, em caso de não se ter por ele realizado o pagamento, no responsável, a partir de um fato novo descrito na lei.

Para a melhor compreensão da matéria, faz-se necessário discernir os casos nos quais o tributo é devido pelo contribuinte, e os casos nos quais o tributo é devido pelo responsável. Antes, porém, imprescindível é o estudo precípua da sujeição passiva tributária antes e depois da elaboração do nosso Código Tributário. Assim, após conhecermos a origem da discussão acerca da sujeição passiva tributária e o posicionamento da doutrina nacional, adentraremos ao tema específico deste trabalho, que é o da responsabilidade tributária de terceiros.

2.6.1. A influência da doutrina estrangeira

A doutrina estrangeira exerceu relevante influência no Direito Tributário, principalmente no que se refere à sujeição passiva tributária, anteriormente à edição do Código Tributário Nacional. Dentre os vários juristas, nos restringiremos a realizar breves considerações acerca da classificação levada a efeito por Tesoro, Pugliese, Allorio e Gianinni.

Os juristas italianos que influenciaram o direito tributário nacional tomaram como base para as suas considerações jurídicas, a publicação em 1919 do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung* – abreviado RAO). Na época, a doutrina

alemã já evidenciava a separação da obrigação em dois vínculos distintos: “essa teoria vislumbrava a existência de duas relações distintas e que se integram harmonicamente para formar o liame obrigacional: uma relação pessoal – relação de dívida (Shuld) e outra patrimonial – relação de garantia (Haftung). O implemento da prestação satisfaz o primeiro vínculo. Todavia, não cumprindo o devedor o comportamento que lhe cabe, atua o elemento coativo, por força da sujeição do patrimônio do devedor (Haftung), possibilitando-se ao sujeito ativo nele apreender tantos bens quanto baste para ressarcir-lo da inadimplência da prestação”.¹⁴⁷

Assim, toda relação jurídica obrigacional¹⁴⁸ deveria conter dois vínculos mencionados, uma vez que o não-cumprimento espontâneo da prestação sempre possibilitaria o exercício do direito subjetivo por atos do sujeito ativo que viessem a compelir o adimplemento.¹⁴⁹ Salienta-se, inclusive, que ambos os vínculos surgiriam simultaneamente, coexistindo e desaparecendo também de forma simultânea.

Assim é que, na verdade, débito e responsabilidade são funções coexistentes da obrigação. Esse caráter de dualidade de toda obrigação que passou a se difundir, levou a doutrina a separar os vínculos existentes colocando-os em pessoas

¹⁴⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Teoria da Norma Tributária*, p. 157/8.

¹⁴⁸ Não iremos considerar neste trabalho, dada a restrição do nosso tema, a possibilidade de existirem dois vínculos nas relações jurídicas não obrigacionais, conforme dispõe Paulo de B. Carvalho: “Não compreendemos, tão-só, como houve a doutrina de restringir a aplicabilidade da mencionada doutrina dualista apenas à entidade de natureza obrigacional. Parece intuitivo que em toda e qualquer relação jurídica podemos divisar a existência da dualidade em vínculos”. *Teoria da Norma Tributária*, p. 159.

¹⁴⁹ Importante ressaltar que, não estamos nos referindo à obrigação tributária e aos deveres instrumentais, e sim aos dois vínculos que existem na própria obrigação tributária. Conforme esclarece Marçal Justem Filho: “torna-se inviável também a tentativa de localizar as ‘obrigações acessórias’ como modalidade de vinculação. Parece-nos, por isso, mais adequado – admitindo-se a teoria dualista também para a relação tributária – reputar que as situações de fazer e de não fazer constituem-se, elas próprias, em deveres, a que corresponderiam ‘vinculações’ (patrimoniais por natureza)”. *Sujeição Passiva Tributária*, dissertação, p. 94.

diferentes. Os juristas italianos passaram então a criar distinções entre os sujeitos passivos com base nos vínculos existentes em cada obrigação, separando as figuras do 'devedor' (Shuld) e do 'responsável' (Haftung). A influência na doutrina nacional foi tamanha, que o próprio Código Tributário Nacional a consignou conforme será posteriormente demonstrado.

Inicialmente, Giorgio Tesoro distingue o devedor – aquele que deve efetuar o pagamento do tributo, sendo irrelevante se o débito fica a seu cargo; o contribuinte – aquele que suporta o ônus do tributo, por via de ressarcimento; e o responsável – aquele que em virtude de uma relação com o devedor ou contribuinte ou com o próprio objeto do tributo é constrangido a pagar e tolerar a execução forçada de seu patrimônio, caso essas pessoas deixem de adimplir sua obrigação tributária. Mario Pugliese admite ser muito mais freqüente a dissociação entre débito e responsabilidade no direito tributário que no direito privado, distinguindo o devedor – aquele que em definitivo deve suportar uma diminuição patrimonial e o responsável – aquele que a lei designa como sujeito passivo da obrigação tributária só para fins de pagamento do crédito, sem que isso pudesse denotar uma relação de dívida.¹⁵⁰

Já A.D. Giannini reconhece que a pessoa que se encontra em determinada relação com a situação definida em lei, como o pressuposto do tributo, é o sujeito passivo, já a pessoa diversa desta é o responsável, sendo este o verdadeiro devedor, embora estranho à situação. Enrico Allorio, por sua vez, repugna a teoria dualista, dispondo que a distinção entre devedor e responsável é de todo inútil, especialmente porque o regime jurídico aplicado a ambos é idêntico. Reconhece, porém, que as duas obrigações são colocadas em grau diverso, sendo uma principal e outra acessória, assim, somente no descumprimento da primeira é que se tornaria

¹⁵⁰ Walter Piva Rodrigues. *Substituição Tributária*, dissertação, p. 36.37.

exigível a segunda.¹⁵¹ Será apenas Antonio Berliri que apresentará colocação distinta, afirmando que inexistente distinção entre o sujeito passivo e o responsável, pois ambos estão obrigados ao pagamento do tributo, sendo ambos sujeitos passivos.¹⁵²

O Brasil só veio a cuidar da matéria tributária com foros de especificidade após a Segunda Guerra Mundial. Assim, sob influência da doutrina italiana, Rubens Gomes de Sousa, ainda no ano de 1954 (momento anterior à edição do Código Tributário Nacional, que data do ano de 1966), na primeira edição de seu Compêndio de legislação tributária, realizou a clássica classificação da sujeição passiva tributária. Tal classificação é até a atualidade mencionada por toda a doutrina que se debruça sobre o tema, o que justifica a extensa transcrição que passaremos a realizar, com o objetivo de não nos desvirtuarmos do entendimento do autor ao referir-se ao elemento pessoal passivo da obrigação tributária:

“...o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato, ou negócio que dá origem à tributação; ou por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática.

Entretanto, pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta se apresenta sob duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade. As definições técnicas são as seguintes:

- a) *Transferência: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três, a saber:*

¹⁵¹ Marçal Justem Filho. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 111.

¹⁵² Bernardo Ribeiro de Moraes. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 5, p. 312.

- 1) *Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas estejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. P. ex. no caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários à sua escolha. É claro que aquele que pagou o imposto total pagou a sua parte e mais a parte dos outros condomínios: quanto a essas partes dos outros condomínios, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-lo dos outros;*
- 2) *Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor (a obrigação se transfere aos herdeiros) ou por venda do imóvel ou do estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador);*
- 3) *Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto; p. ex. no imposto de SISA (transmissão de propriedade inter-vivos), o tabelião fica responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura.*
b) Substituição: Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, diz-se que é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”.¹⁵³

Destaca-se inicialmente o entendimento do autor, no sentido que, quando é eleito como sujeito passivo o próprio destinatário legal tributário, ocorre a sujeição passiva direta, sendo este destinatário o sujeito passivo direto. Já quando ocorre a eleição de um terceiro, ocorreria a sujeição passiva indireta, sendo este terceiro denominado de sujeito passivo indireto. Tal sujeição passiva indireta poderia ser por transferência, quando a obrigação surgisse vinculando o destinatário legal tributário, sendo posteriormente transferida para o terceiro, ou poderia ser por substituição, quando a obrigação já surgisse imputada ao terceiro.

¹⁵³ Rubens Gomes de Souza. *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 66/7.

Posteriormente, Amílcar Araújo Falcão, partindo da concepção dualista da obrigação, dispôs que difere um sujeito passivo de outro, a modalidade de responsabilidade tributária que a cada um diz respeito, podendo ser originária, independentemente de expressa menção em lei, ou ser derivada, surgindo mediante expressa regulação normativa.

“Assim é que a definição de sujeito passivo principal da obrigação tributária, que deve resultar de lei, nela pode estar implícita sob a simples menção do fato gerador e, pois, somente através deste ser identificável.

Em tal hipótese, a sujeição passiva direta ou principal se determinará pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nele, a certo sujeito ou a certos sujeitos.

Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário) ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta definição”.¹⁵⁴

Também Alfredo Augusto Becker teceu considerações acerca da sujeição passiva tributária, em sua marcante obra *Teoria geral do direito tributário*. Esclarece que em princípio a lei pode atribuir a sujeição passiva a qualquer pessoa, fazendo uma primeira ressalva para os países que consagram o princípio da capacidade contributiva, nos quais necessariamente deve ser eleita a pessoa cuja renda ou capital foi eleita na hipótese de incidência, havendo, porém, a possibilidade de ser eleito um terceiro, mas desde que lhe outorgue o direito de reembolso ou retenção.

“O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade (com as duas únicas ressalvas abaixo indicadas) de escolher

¹⁵⁴ Amílcar Araújo Falcão. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 76.

qualquer pessoa (física ou jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária".¹⁵⁵

Alfredo Augusto Becker classifica o sujeito passivo em: Contribuinte de "jure", previsto no CTN, como sendo aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo; Responsável Legal Tributário, pessoa a qual a lei atribui obrigação de cumprir a prestação jurídico-tributária, porque o contribuinte de "jure" não o fez e Substituto Legal Tributário, identificado como uma única pessoa a quem a lei, de forma inicial e direta, elege como sujeito passivo da relação jurídico-tributária em substituição ao contribuinte de "jure".¹⁵⁶

Alfredo Augusto Becker, portanto, admite a responsabilidade somente no caso de a exigência tributária incidir sobre duas pessoas; ocupando o primeiro lugar, o contribuinte e posteriormente o responsável. Assim, do contexto descrito, possível é notar que, Becker, contrariamente a Rubens Gomes de Souza, desconsidera conceitos impregnados de elementos econômicos, apresentando a questão sobre a classificação de sujeito passivo, a mais apropriada no que tange à linguagem científica do direito.

Em que pesem todas essas classificações, o que interessa para se definir o sujeito passivo da obrigação tributária é a Regra Matriz da Incidência, a qual representa a norma jurídica responsável pela definição da incidência fiscal. Regra-matriz de incidência tributária, portanto,

¹⁵⁵ Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 254/5.

¹⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Op.Cit.*, 72-73.

“é norma jurídica, definida como sendo a significação organizada numa estrutura lógica hipotética – condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico, e dotada de bilateralidade e coercitividade. Tem por função regular condutas intersubjetivas.”¹⁵⁷

Assim, não há relevância em saber se o sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável e sim, quem é integrante do vínculo obrigacional.

Após as importantes manifestações desses autores, temos que no ano de 1966 foi publicado o Código Tributário Nacional. Passemos a empreender algumas considerações acerca do que consignou esse instrumento normativo no que tange à sujeição passiva tributária, para que posteriormente façamos nova referência à doutrina pátria acerca do tema.

2.6.2. A Classificação realizada pelo Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, ou seja, a Lei nº 5.172, de 1966, veio a lume com o propósito de editar normas gerais de direito tributário. Nesse sentido, dispôs a respeito da sujeição passiva, dedicando ao trato do assunto os arts. 121 a 138. Abordou, primeiramente, o sujeito passivo da obrigação principal, regulamentando-o da seguinte forma:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

¹⁵⁷ *Ibid.*, p.35.

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”.

Assim, o Código Tributário Nacional distinguiu os sujeitos passivos em duas categorias: os que possuem relação direta com a situação descrita na hipótese de incidência tributária (destinatário legal tributário), os quais denominou de contribuinte e os terceiros que não possuam necessariamente uma relação com a hipótese descrita, de forma indireta e/ou impessoal, os quais denominou de responsáveis.

Interessante a observação acerca do dispositivo realizada por Onaldo Franco Jannotti, que esclareceu: “...podemos concluir que à configuração do contribuinte não bastam, isoladamente, nem a relação pessoal e nem a relação direta com a situação que constitui o fato gerador; é indispensável, para tanto, a verificação de ambos os pressupostos, exigidos cumulativamente no n. I do parágrafo único do art. 121 do CTN”. Ao tratar da responsabilidade logo em seguida, dispôs ainda o autor: “...em princípio, pode ser nomeado responsável pela lei: 1º - quem tenha relação apenas pessoal com a situação que constitui o fato gerador; 2º - quem tenha relação apenas direta com a situação que constitua o fato gerador; 3º - quem não tenha relação pessoal nem direta com a situação que constitui o fato gerador”.¹⁵⁸ Assim, ao dispor primeiramente o Código Tributário Nacional que qualquer dessas pessoas poderia figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, realizou, posteriormente, a limitação dessa possibilidade de eleição.

¹⁵⁸ Onaldo Franco Jannotti. *Legitimação da Chamada Substituição Tributária “para frente”*. In: RDT nº 05, p. 163.

Ao prever o Código Tributário Nacional que seriam considerados como responsáveis tributários todos aqueles que não se identificassem com o destinatário legal tributário, passou a enumerar uma série de hipóteses que tal responsabilidade poderia ser atribuída. Objetivando, porém, complementar esse conceito de responsável, passou a estabelecer ainda o art. 128, do Código Tributário Nacional, a possibilidade de atribuição da responsabilidade a terceiro, em hipóteses nele não previstas, sendo que neste caso impôs o limite da necessária vinculação ao fato descrito na hipótese de incidência 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”.

Saliente-se que a necessária vinculação desse responsável ao “fato gerador”¹⁵⁹, conforme consta do texto acima transcrito, surgiu de uma recomendação realizada pelo ilustre Gilberto de Ulhoa Canto ao anteprojeto. O jurista, preocupado com a atribuição da responsabilidade a qualquer pessoa de forma arbitrária, esclareceu que, para que esse tipo de atribuição se tornasse razoável, deveria condicionar-lhe a aplicação às hipóteses nas quais o terceiro tivesse relação com o fato jurídico tributário que deu origem à obrigação.¹⁶⁰ A recomendação foi acatada, havendo a alteração do anteprojeto com a inclusão da

¹⁵⁹ Como a expressão “fato gerador” é passível de ambigüidade, já que comporta o entendimento de referência tanto ao fato jurídico tributário ou fato impositivo como à hipótese de incidência tributária, que possuem naturezas totalmente distintas, utilizaremos a expressão apenas quando necessário, mas sempre com a presença de aspas.

¹⁶⁰ Fernando Jorge Schneider. *O conceito Legal de Taxa*. In: RDP nº 06, p. 76.

necessidade da terceira pessoa estar vinculada ao “fato gerador”, conforme regulamentado no texto atual. Em relação ao tipo de vínculo necessário, não foi acatada a sugestão de constar expressamente que a vinculação do terceiro ao “fato gerador” deveria ser “de fato ou de direito”. Só podemos entender, portanto, que a única vinculação possível seja a jurídica, conforme posteriormente será exposto.

Assim, além das hipóteses de responsabilidade previstas expressamente no Capítulo V, do Código Tributário Nacional, autoriza ainda este diploma normativo a criação de outras formas de responsabilidade, desde que, necessariamente, esteja o terceiro eleito como sujeito passivo vinculado ao fato descrito na hipótese de incidência tributária. O conceito de responsabilidade, dessa forma, passou a incluir todos os sujeitos passivos que não se equiparassem ao destinatário legal tributário, ou seja, passou a ser responsável tanto aquele que recebe o dever jurídico inicialmente outorgado ao destinatário legal tributário, pela ocorrência de um fato qualquer, como aquele terceiro indiretamente relacionado à hipótese de incidência tributária que a lei desde sua edição colocou no pólo passivo da relação jurídica. Isto significa que a substituição tributária passou a estar prevista como espécie de responsabilidade por nosso ordenamento jurídico.

“Antes do advento do Código Tributário Nacional, o conceito de responsável estava restrito àquele cujo dever de pagar surgisse somente como decorrência do inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte. O conceito de substituto tributário estava desvinculado do conceito de responsável.

Com o advento do Código Tributário Nacional, o conceito de responsável ampliou-se, passando a abranger, também, a figura do

substituto, que em razão disso deixou de ser referida nos Manuais de Direito Tributário".¹⁶¹

Portanto, tendo por base as definições e a classificação jurídica propostas pelo Código Tributário Nacional a respeito da sujeição passiva – o que em hipótese alguma pode ser desconsiderado -, são “responsáveis tributários” todos aqueles colocados no pólo passivo da relação jurídica tributária que não se identificam com os destinatários legais tributários. Logo, apesar de existirem espécies distintas de responsabilidade, trataremos dessas espécies englobando-as em um mesmo gênero, não admitindo o afastamento da classificação jurídica proposta, a ponto de dispor que a substituição tributária seria algo totalmente distinto da responsabilidade, não podendo em razão disso, estar nela incluída. Isto porque o Código Tributário deixa claro: aqueles que não são os destinatários legais tributários eleitos para figurar no pólo passivo (contribuintes), recebem a denominação de responsáveis, tratamento jurídico que não pode ser ignorado.¹⁶²

“Pelo sistema do CTN, o responsável tributário assume esta condição por dois modos: a) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei e b) 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”.¹⁶³

Passemos, a seguir, a vislumbrar as diferentes manifestações da doutrina após a edição da codificação das normas tributárias, para que possamos

¹⁶¹ Jazélia Nogueira Broliani. *Substituição Tributária*. In: Revista da Procuradoria Geral do Estado do Paraná nº 05, p. 71.

¹⁶² De forma contrária manifestou-se Fernando Jorge Schneider que, ao tratar do art. 128, esclareceu: “O dispositivo nada tem a ver com o ‘responsável’, o qual como já se disse não tem qualquer relação com o fato gerador; endereça-se ao ‘substituto’”. *O conceito legal de Taxa*. In: RDP nº 06, p. 76.

¹⁶³ Sacha Calmon Navarro Coelho. Estudo Sobre a Sujeição Direta e Indireta no Direito Brasileiro – Escólios para uma Futura Modificação do CTN – Uma Homenagem a Geraldo Ataliba. In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*. V. 03, p. 89.

posteriormente arriscar uma classificação jurídica, sempre avançando até onde permitem os dispositivos jurídicos que tratam do assunto.

2.6.3. As classificações realizadas pela doutrina após a edição do Código Tributário Nacional

Mesmo após a sistematização da sujeição passiva tributária levada a efeito pelo Código Tributário Nacional – CTN, não houve a pacificação do posicionamento da doutrina acerca do tema. Ao comentar o tratamento dado ao assunto pelo CTN, dispõe Marçal Justen Filho que “Ao fazê-lo, semeou a usual discórdia não apenas acerca da validade e vinculatividade das suas disposições como também acerca da correção doutrinária de suas disposições. Mais ainda, inúmeros artigos têm regras incompreensíveis e até hoje de sentido irrevelável”.¹⁶⁴ Neste sentido, diversas classificações continuaram a ser realizadas, com o objetivo principal de diferenciar espécies de sujeitos passivos que não se enquadravam na definição de destinatário legal tributário (contribuintes), que teriam sido alocados pelo Código Tributário Nacional de forma indistinta como responsáveis.

Temos então que, o próprio Rubens Gomes de Sousa, reconheceu que o Código Tributário Nacional englobou na figura do responsável todas as hipóteses de “sujeição passiva indireta” a que havia anteriormente se referido, o que não significaria, porém, a inexistência daquelas figuras. Conclui-se, portanto, que se trata de responsável tanto o devedor solidário, como o sucessor do devedor, como o

¹⁶⁴ Marçal Justen Filho. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 176.

obrigado a suprir o inadimplemento do devedor, como, ainda, aquele que a lei já designa como devedor em momento anterior ao do nascimento da obrigação. Isto é, seria responsável aquele que responde por obrigação alheia, já que a obrigação seria do contribuinte. Essa posição foi posteriormente alterada na evolução do pensamento doutrinário, conforme posteriormente demonstraremos. Nesse sentido, conclui:

*“...contribuinte e responsável ambos são sujeitos passivos, segue-se que entre eles existem substancialmente uma identidade e uma distinção. A identidade é que ambos tem que ser definidos por lei, como elementos integrantes da matéria reservada a esta na conceituação dos tributos e das relações jurídicas deles decorrentes. A diferença é que o contribuinte cumpre obrigação própria, ao passo que o responsável cumpre obrigação alheia”.*¹⁶⁵

Realiza o autor ainda importante contribuição para o desenvolvimento da matéria, quando afirma que, da mesma forma que a capacidade do legislador ordinário para eleger hipóteses de incidência tributária é limitada, também o é para atribuir responsabilidade a terceiros que, apesar de não expresso, só pode estar implícito em nosso sistema jurídico.

Analisando também os dispositivos do novo Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro, jurista cujos ensinamentos são ainda na atualidade imprescindíveis para qualquer abordagem em matéria tributária, aprovou a distinção entre os contribuintes e responsáveis, dispondo: “Não peca contra a técnica legislativa ou

¹⁶⁵ Rubens Gomes de Sousa. Sujeito Passivo das Taxas. Responsabilidade por Transferência e substituição. In: *RDP* nº 06, p. 348.

jurídica o CTN, distinguindo entre contribuinte e responsável, um e outro tratados como sujeitos passivos”.¹⁶⁶

Por sua vez, Fábio Fanucchi esclareceu que o sujeito passivo pode apresentar-se de formas diversas de acordo com a ligação que exista entre ele e a obrigação. Assim, pode ser o contribuinte, quando em relação pessoal e direta, o que configura a sujeição passiva direta, ou responsável, quando não revista a condição de contribuinte e tenha a obrigação decorrente de lei, sendo neste último caso denominada sujeição passiva indireta. Admite que a responsabilidade compreende duas modalidades distintas: a substituição e a transferência.¹⁶⁷

Na década seguinte à da edição do Código Tributário Nacional, vários autores teceram considerações acerca da sujeição passiva tributária (principalmente reiterando as considerações já realizadas pelos autores anteriormente mencionados). Passemos a analisar as mais importantes manifestações, sob o pressuposto, porém, de que não foi oferecida qualquer solução para o problema da falta de consenso a respeito do tema.

Cleber Giardino, objetivando realizar a distinção jurídica entre os responsáveis e os substitutos, menciona primeiramente as diferenças existentes entre o sujeito passivo direto, que seria aquele que se relaciona de maneira pessoal e direta com o fato impositivo da obrigação e o sujeito passivo indireto, que seria aquele que apenas ocasional ou incidentalmente se relaciona com o fato impositivo e

¹⁶⁶ Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 468.

¹⁶⁷ Fábio Fanucchi. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v. I, p. 245.

a lei atribui o atendimento à prestação tributária. Realiza esse autor, acirrada crítica à concepção de que o responsável responde por débito alheio, destacando que a existência de dois vínculos distintos na obrigação tributária (Shuld e Haftung), não autoriza a atribuição a sujeitos distintos de cada um dos elementos obrigacionais, uma vez que tanto o débito como a responsabilidade devem ser atribuídos a um único sujeito. Dessa forma, afirma que o obrigado sempre responde por débito próprio.

O autor esclarece, ainda, que há tratamento diferenciado entre o responsável: que recebe a atribuição em decorrência de um fato novo, e aquele que já surge obrigado ao cumprimento da obrigação. O primeiro seria o próprio responsável e o segundo o substituto. Ao tratar do responsável, menciona que a figura comporta duas normas distintas: uma obrigando um sujeito pela ocorrência do fato, e outra que alcança terceiro em virtude da ocorrência de um fato novo, apto a alterar a estrutura da relação jurídica inicial.

“Constituindo seu pressuposto fático, circunstância superveniente à instauração da relação tributária original, claro está que, por sua ocorrência, não mais se cuidará da mesma relação jurídica e, sim, de outra vinculando, exclusivamente do ‘responsável’ ao Estado. A inexistência de identidade causal diferencia nitidamente, as duas relações autorizando a peculiaridade distintiva da segunda”.¹⁶⁸

Assim, ao dispor a respeito de cada um dos casos de responsabilidade regulados pelo Código Tributário Nacional, conclui que não existem casos de efetiva ‘responsabilidade legal tributária’ em nosso sistema, ora por tratar de obrigação própria, ou representação legal, ora por tratar de sanção, ou, ainda, por configurar

¹⁶⁸ Cléber Giardino. *Relação Jurídica Tributária e o Elemento Pessoal que a Integra*. In: RDP nº 25, p. 187.

hipótese de substituição tributária. Quanto à substituição, esta seria atribuída por inequívoca determinação legal, quando do nascimento da obrigação, sendo diferente das hipóteses cuja obrigação surge naturalmente.

Importantes considerações foram realizadas também, nos anos setenta, por Fernando Albino de Oliveira. Expôs primeiramente que, no que se refere ao contribuinte, dúvidas não existem acerca de sua identificação, ou mesmo acerca de sua denominação¹⁶⁹. Já quando o Estado por razões de conveniência e oportunidade elege para o sujeito passivo um terceiro, surgem os problemas acerca da fixação dos contornos do instituto, principalmente no que se refere à fixação de limites ao legislador e às conseqüências que a atribuição acarreta.

Esse autor então afirma que a deslocação ilimitada do pólo passivo da relação jurídica tributária poderia mesmo desfigurar o próprio tributo, alterando-lhe a espécie, passando a existir um novo contribuinte diretamente relacionado com o fato impositivo.¹⁷⁰ Nesse sentido, dispõe que o primeiro limite é exatamente a impossibilidade de atribuir a sujeição passiva a um terceiro de forma a alterar a espécie do tributo, invadindo a competência alheia. Acresce ainda a esses limites a necessidade de obediência ao princípio da capacidade contributiva. Vislumbra, então, a possibilidade de ser estabelecida a substituição tributária válida, e ainda, afasta da responsabilidade as figuras da solidariedade e da sucessão, e mesmo aquela resultante de inadimplemento, que seria uma sanção.

¹⁶⁹ Ainda, na atualidade, os problemas persistem apenas no que se refere aos “responsáveis”, uma vez que é pacífico o reconhecimento do contribuinte como o “destinatário constitucional tributário”.

¹⁷⁰ Ao mesmo entendimento havia chegado Rubens Gomes de Sousa, ao dispor: “a lei ordinária que atribuísse sujeição passiva a quem não tenha qualquer relação com a hipótese de incidência estaria definindo, não um responsável, mas um contribuinte”. *Sujeito Passivo das Taxas. Responsabilidade por Transferência e por Substituição*. In: RDP nº 16, p. 350.

*“Do que dissemos até aqui, fica claro que a sujeição passiva indireta, na realidade, se resume ao caso de substituição, tal como caracterizado. A sucessão e a solidariedade são casos de sujeição direta, enquanto a responsabilidade é relação de cunho sancionatório”.*¹⁷¹

Na tentativa de sedimentação da doutrina acerca do tema, foi proferida palestra por Hector Villegas sobre o já tão mencionado “destinatário legal tributário”. Acerca do contribuinte, dispôs esse autor tratar-se da pessoa referida no aspecto pessoal da hipótese de incidência, a quem se impõe o pagamento do tributo, ou seja, do próprio destinatário legal tributário. Já o substituto, afirma que surge quando não é o destinatário legal tributário que assume a obrigação de pagar o tributo. A solidariedade, por sua vez, ocorre para o autor em diversos casos: entre contribuintes, entre terceiros, entre contribuintes e terceiros. Finalmente, opina que a lei pode eleger um terceiro para adimplir a obrigação, quando o sujeito principal não a realize. Essa responsabilidade pode se dar de forma solidária ou supletiva.

Na década de oitenta, quando ocorreu a promulgação de nossa Constituição Federal, verifica-se que a doutrina nacional também não empreendeu relevantes avanços no trato da matéria, persistindo o enfoque dissonante, no que se refere à classificação dos terceiros eleitos para figurar no pólo passivo, não qualificados como destinatários legais tributários.

¹⁷¹ Fernando A. Albino Oliveira. Sujeição Passiva no Direito Tributário. In: RDP nº 30, *Caderno de Direito Tributário*, p. 249.

Ressalta-se, primeiramente, a posição de Bernardo Ribeiro de Moraes, que dispôs pressupor a responsabilidade jurídica de uma violação à norma jurídica. Assim, jamais poderia ser equacionada a responsabilidade tributária, sem a violação da obrigação tributária.

Destaca-se que sujeito passivo da obrigação tributária abrange um gênero que em nosso código compreende tanto o contribuinte como o responsável, sendo que as distinções entre ambos até a atualidade foram realizadas sem qualquer justificativa jurídica. Afirma que o primeiro é sujeito passivo direto, e o segundo, sujeito passivo indireto, sendo que ambos são devedores por débito próprio, pois a lei assim os consagra.

Dispõe ainda o autor que a responsabilidade do crédito não nasce apenas da lei, mas também da situação de inadimplência. Assim, pode surgir o responsável tanto da própria designação legal, surgindo diretamente a obrigação em relação a um terceiro, como em decorrência de um outro fato, que o inadimplemento. Classifica a “responsabilidade” (sinônima que seria de sujeição passiva) da seguinte forma:

“a) responsabilidade tributária de primeiro grau ou originária, quando a posição do sujeito passivo da obrigação tributária é ocupada pela mesma pessoa antes e depois do inadimplemento da respectiva obrigação. É o caso do ‘contribuinte’ e do ‘substituto’ tributário, definidos pelo artigo 121 do CTN. (...)”

b) responsabilidade tributária de segundo grau ou derivada, quando a posição do sujeito passivo da obrigação tributária não é ocupada pela mesma pessoa antes e depois do inadimplemento da respectiva obrigação...É o caso da responsabilidade dos sucessores (CTN, art. 129/133), da responsabilidade de terceiros propriamente dito (CTN, art. 134/135), ou da responsabilidade de terceira pessoa vinculada ao fato da obrigação tributária (CTN, art. 128).

(...)

Uma Segunda classificação da responsabilidade tributária é quanto à origem do objeto da obrigação tributária originária. Temos assim a responsabilidade por tributo, a responsabilidade por penalidade e a responsabilidade mista, de tributo e penalidade”.¹⁷²

Sacha Calmon Navarro Coelho, com base no conceito de responsabilidade, equiparou a figura do responsável à figura do sujeito passivo. Isto por entender que tal responsável possui titularidade para responder pelo papel de devedor, seja por dívida tributária própria, seja por dívida tributária alheia. Verificando as possibilidades de atribuição de responsabilidade, conclui que a responsabilidade tributária típica decorre do interesse do Estado quando há prática de ato vinculado ao “fato gerador” da obrigação tributária alheia. Já o descumprimento do dever tributário para o autor, acarretaria a ocorrência de outro tipo de responsabilidade, que pode ser atribuída mesmo a terceiro estranho ao fato jurígeno da obrigação. Afirma que no direito tributário pátrio o termo tem conotação estrita, indicando apenas o sujeito passivo indireto, podendo ocorrer por transferência ou por substituição. Esclarece que a responsabilidade por transferência ocorreria nos seguintes moldes:

“a) por sucessão;

b) por transferência expressa a terceiro.

Os casos de sucessão são numeros clausus: sucessão causa mortis, sucessão imobiliária, sucessão empresarial, sucessão em razão de alteração do tipo societário e sucessão familiar.

Os casos de transferência legal de responsabilidade tributária do contribuinte para terceiros estranhos ao fato gerador, mas a ele vinculados são numeros apertus e o rol do CTN é meramente exemplificativo”.

¹⁷² Bernardo Ribeiro de Moraes. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 5, p. 345/6.

Necessária a ressalva de José Artur Lima Gonçalves, que, ao analisar o critério material da hipótese de incidência tributária, afirma a necessidade de a lei eleger como sujeito passivo apenas aquelas pessoas que são indicadas pela Constituição Federal, e, caso eleita pessoa diferente, devem ser assegurados “os mecanismos necessários que garantam a plena e irrestrita eficácia do princípio da isonomia e da norma que proíbe o confisco”.¹⁷³ Refere-se, então, aos requisitos necessários para a substituição válida, anteriormente expostos por Geraldo Ataliba e Cleber Giardino.

Ressaltamos a importância da obra *Sujeição Passiva Tributária*, de Marçal Justen Filho, o qual preocupou-se em distinguir as figuras da sujeição passiva segundo dois enfoques: primeiro, um lógico-jurídico, que não estaria vinculado a nenhum sistema posto, e, posteriormente, um jurídico-positivo, sendo as conclusões submetidas ao direito tributário brasileiro. Esclarece que, sendo as controvérsias a respeito da sujeição passiva resultantes muitas vezes de confusões terminológicas, não realizará esse tipo de discussão, uma vez que o que interessa é a essência do instituto e não sua terminologia.

Acerca da sujeição passiva tributária, afirma também que se trata de uma situação de submissão qualificada por estar relacionada à figura do tributo, submetendo-se ao regime de direito tributário, o que significa ser um regime de

¹⁷³ José Artur Lima Gonçalves. Princípios Informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”. RDT nº 23/24, p. 262.

direito público, onde há supremacia e indisponibilidade do interesse público, buscando o regime transferir os recursos da propriedade privada para o fisco. Disso decorre a necessária relevância econômica das situações eleitas como pressuposto normativo para o dever de pagar o Estado, devendo prevalecer o princípio da tipicidade, já que não é admitida a discricionariedade ao aplicador do direito. O referido autor afirma que entende “sob ‘relação tributária’ um conceito complexo, mas unitário, onde se vinculam congregadamente uma plêiade de deveres para uma das partes (o sujeito passivo), a que correspondem direitos correlativos para a outra parte”.¹⁷⁴ Parte ele do pressuposto de que o conceito de sujeito passivo abrange uma pluralidade de figuras, afirma ser pluri categorial.

Ao tratar da capacidade contributiva, afirma que esta só tem importância no dever de pagar o tributo, aplicando-se tanto aos tributos vinculados como aos tributos não-vinculados, e repercutindo tanto no sujeito passivo, como na alíquota e na base de cálculo. Em decorrência, a ausência do vínculo lógico entre a situação constante na hipótese e o dever de pagar um tributo corresponde a uma violação ao princípio da capacidade contributiva e, ainda, ao da estrita legalidade- tipicidade. Tratar-se-ia, então, de uma ficção, o que não admitido em nosso sistema: não se pode estabelecer ficção sobre a existência de riqueza, o que equivaleria à ausência de situação economicamente avaliável.

Referindo-se ao destinatário constitucional tributário, afirma que seu conceito é relevante principalmente para configurar a sujeição passiva indireta, que em um primeiro momento, poderia acarretar a invalidade da norma, não sendo, porém o que

¹⁷⁴ Marçal Justem Filho. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 228.

ocorre. Passa a tratar da substituição, que na realidade não estabelece um descompasso entre a hipótese e o conseqüente, uma vez que existiriam na realidade duas normas distintas, uma estabelecendo o relacionamento típico e normal, e outra que elege modalidades especiais na construção da hipótese de incidência, e prevê, na verificação dessas circunstâncias, a substituição. Ambas as normas coexistiriam. A norma especial conteria em sua hipótese de incidência uma referibilidade à situação inserida na hipótese da norma normal. Essa referibilidade consiste em que há uma situação de poder que vincula o destinatário legal tributário ao destinatário da substituição, o que decorre de outras normas. Estabelece, portanto, como limites para a eleição da substituição:

“a) existência de situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;

b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e

*c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária”.*¹⁷⁵

Ao tratar da responsabilidade, o autor deixa claro que se afastará da ilicitude do fato que lhe dá origem, para tratar do ponto mais relevante, que é o cunho sancionatório. De fato, a responsabilidade surge quando um sujeito deixa de cumprir um dever, mas isso não significa que tenha a relação natureza sancionatória, já que o dever imposto ao responsável não está vinculado à sua conduta, mas sim à conduta do contribuinte ou dos substitutos. Além disso, o dever do responsável não elimina nem substitui a sujeição existente e, por fim, o Estado não pode exigir mais

¹⁷⁵ Marçal Justen Filho. Op. Cit., p. 275.

de uma vez a prestação: pagando o responsável o débito, nada pode ser exigido do contribuinte. Assim, o valor que o responsável paga é o tributo devido pelo contribuinte ou substituto. O responsável é de fato sujeito passivo, sendo que a relação jurídica que o une ao Estado está estreitamente ligada à relação entre o contribuinte ou substituto e o mesmo Estado.

“...há efetivamente um ato ilícito tributário. Mas a sanção não pode ser distinguida de um tributo. E não o pode porque se confunde com uma prestação tributária já existente. A ‘sanção’ consiste em alguém tornar-se obrigado juntamente com os devedores de uma relação tributária já existente”.

Finalmente, no que se refere à solidariedade e à sucessão, Marçal Justen Filho¹⁷⁶ afirma que não se tratam de categorias de sujeição tributária passiva, sendo a primeira apenas uma situação jurídica de pluralidade de ocupantes do pólo passivo da relação tributária, na qual os co-devedores ocupam a posição de contribuinte, substituto ou responsável. A sucessão, por sua vez, não envolve qualquer peculiaridade que a possa distinguir das demais espécies de sujeição passiva.

Em meados da década de oitenta, Geraldo Ataliba desenvolveu relevante trabalho com Aires Barreto, acerca do mecanismo da substituição tributária, dispondo que, para realizar o princípio da capacidade contributiva objetiva, deve a autoridade legislativa eleger fatos que ostentem signos de riqueza, e, para tornar efetivo o princípio da capacidade relativa, deve a carga tributária ser repartida entre os partícipes do acontecimento de acordo com o tamanho do evento. Assim, dispõem não poder o Estado deixar de escolher uma pessoa, como sujeito passivo,

¹⁷⁶ *Sujeição Passiva Tributária*. 1985. Trabalho de Conclusão de Curso (Tese Doutorado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 79.

para discricionária e arbitrariamente, escolher outra, por simples comodidade ou por qualquer outro motivo da espécie.

Ao tratarem da responsabilidade, mencionam que esta ocorre sempre que a lei, ocorrido o fato imponible, coloque no pólo passivo não o realizador do fato, mas um terceiro, expressamente referido. Passam, a seguir a mencionar requisitos para a ‘responsabilidade’ ou ‘substituição’, esclarecendo que em decorrência destes, o âmbito de aplicação dos institutos é restritíssimo:

“a) a obrigação é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato imponible implementado pelo contribuinte. O responsável, na realidade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato provocado ou produzido por outrem;

b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou na formação da obrigação, são estabelecidos em consideração da pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). Assim, v.g., os casos de isenção ou imunidade subjetivas; gradações pessoais do imposto de renda na fonte; não-cumulatividade do imposto, etc.

*c) a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada por terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção) do contribuinte, o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele”.*¹⁷⁷

Posteriormente, por ocasião de uma das edições de seu clássico Hipótese de Incidência Tributária, já na década de noventa, dispôs o saudoso Geraldo Ataliba que, na “sujeição passiva indireta”, o legislador, por razões metajurídicas, determina que seja sujeito passivo pessoa diferente daquela indicada pela Constituição Federal, surgindo já a obrigação em relação a um terceiro, ou, ainda, desloca a

¹⁷⁷ Geraldo Ataliba e Aires Barreto. Substituição e Responsabilidade Tributária. In: *RDT* nº 49, p. 82.

sujeição passiva da pessoa indicada para um terceiro, ou, ainda, desloca a sujeição passiva da pessoa indicada para um terceiro, afirmando que “Isto só é possível, quando o desígnio constitucional não seja desacatado”.¹⁷⁸ Realiza, portanto, a distinção entre substituto e responsável, de acordo com o momento da imposição da sujeição, se por ocasião da lei, ou se por ocasião de um fato novo.

Após realizar importantes considerações a respeito do contribuinte, Alberto Xavier menciona quais são os quatro elementos essenciais ao conceito de responsável em sentido restrito (a responsabilidade em sentido amplo designa a situação da pessoa que deve cumprir a prestação, englobando todos os sujeitos passivos). Posteriormente, distingue o regime da responsabilidade em exclusiva ou cumulativa, de acordo com a exclusão ou não da responsabilidade do contribuinte. Passa, então, a expor os seguintes requisitos para a responsabilidade em sentido estrito:

- “a) trata-se de um terceiro em relação à pessoa que se encontra em relação pessoal e direta com o fato gerador (contribuinte);*
- b) esse terceiro deve encontrar-se vinculado ao fato gerador, embora não de modo direto e pessoal, sob pena de ilegitimidade constitucional da norma que impunha tal dever na ausência desse vínculo;*
- c) o responsável está obrigado ao pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, pelo que é sujeito passivo da obrigação tributária principal;*
- d) a obrigação do responsável decorre da disposição expressa da lei”.*¹⁷⁹

¹⁷⁸ Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 80.

¹⁷⁹ Alberto Xavier. Contribuinte e Responsável no Imposto de Renda sobre Juros Pagos a Residentes no Exterior. In: *RDT*, nº 55, p. 93.

O sujeito passivo é a pessoa natural ou jurídica, obrigada ao cumprimento da prestação, conforme entende Hugo de Brito Machado. O autor reconhece que o conceito de responsável ampliou com o Código Tributário Nacional, passando a abranger até a figura do substituto, que deixou de ser referida. Após referir-se à classificação clássica, ou seja, àquela levada a efeito por Rubens Gomes de Sousa, reconhece que em nosso direito hoje pode ser realizada a classificação em apenas duas categorias: o contribuinte e o responsável. Ao tratar da responsabilidade, refere-se à por sucessão: à fusão, transformação ou incorporação, à continuação da atividade; à de terceiros; e finalmente, à responsabilidade por infração, referindo-se aos dispositivos do Código Tributário Nacional que fundamentam cada uma dessas espécies¹⁸⁰.

As considerações de Paulo de Barros Carvalho trouxeram importantes avanços para a teoria da sujeição passiva tributária. O ilustre professor critica a distinção levada a efeito pelo parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional, uma vez que a explicitação em lei não é apenas um predicado do responsável. Esclarece que a orientação normativa teve raiz no magistério de Rubens Gomes de Sousa, sendo na realidade fundada em critérios não jurídicos:

“não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repuxa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligados à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes dos eventos retiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional”¹⁸¹.

¹⁸⁰ Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, p. 97.

¹⁸¹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 297.

Relevantes contribuições de Paulo de Barros Carvalho referem-se ainda à análise da capacidade para realizar o “fato gerador” que difere por vezes da capacidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária e, ainda, às considerações acerca da responsabilidade tributária.

Esclarece o referido autor que a capacidade para promover os fatos tributários não é um privilégio das entidades portadoras de personalidade jurídica, podendo haver a participação ou realização por organizações de pessoas ou de bens. Já a capacidade jurídica para ser sujeito passivo da obrigação tributária necessariamente deve figurar pessoa que tenha personalidade jurídica, nos precisos termos em que foi definida pelo direito civil. Caso não fosse dessa forma, a pretensão tributária estaria inibida, dada a inexistência de dispositivos processuais aplicáveis.

Em relação à responsabilidade, alude que decorre de uma opção do legislador, que elege um terceiro (não-contribuinte), participe do acontecimento descrito, devendo responder subsidiariamente pelo débito. Já quando há a exclusão do contribuinte, dispõe que não se pode falar nem em contribuinte e nem em responsável, uma vez que as ocorrências são pré-legislativas. Em ambos os casos, a relação obrigacional é tributária, pois os sujeitos passivos participaram do acontecimento descrito na norma. A grande contribuição, porém, foi na difusão do entendimento de que quando o legislador elege um terceiro totalmente estranho ao acontecimento fático, fugindo integralmente da descrição constitucional de competências, há na realidade a configuração de uma relação jurídica com a natureza de sanção administrativa.

*“Cremos haver demonstrado a natureza do vínculo que se instala, sempre que a pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico de sujeito passivo. Teremos uma relação jurídica de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória – sanção administrativa”.*¹⁸²

Realizada uma análise sobre do que dispõe a melhor doutrina acerca da classificação dos sujeitos passivos na obrigação tributária, só podemos concluir pela inexistência de uma posição unânime firmada, não existindo sequer uma direção que possa ser trilhada a caminho da pacificação do tema.

2.6.4. Classificação adotada

Observamos serem dissonantes os entendimentos na classificação dos sujeitos passivos da obrigação tributária, razão porque passamos a propor uma classificação jurídica baseada na norma jurídica tributária, para que possa ser tratada como uma classificação jurídica tributária.

Nesses termos, classificaremos os sujeitos passivos da obrigação tributária, naqueles que se relacionam, ainda que indiretamente, com o fato descrito na hipótese de incidência normativa, e naqueles que são sujeitos passivos em virtude de outros fatos.

Assim, teremos apenas duas classes distintas de sujeitos passivos: a primeira classe é quando o sujeito passivo, previsto no conseqüente da norma

¹⁸² Paulo de Barros Carvalho, *Op. Cit.*, p. 319.

jurídica tributária, relaciona-se com a hipótese descrita no antecedente dessa norma, o que pode ocorrer de forma direta (referimo-nos ao contribuinte), ou indireta (referimo-nos aos substitutos), e a segunda é quando o sujeito passivo, previsto no conseqüente, na realidade não possui qualquer relação com a hipótese de incidência descrita: neste caso, não há incidência de duas normas jurídicas distintas, conforme será demonstrado.

Desde já, esclareça-se que a classificação que se propõe assemelha-se àquela levada a efeito por Bernardo Ribeiro de Moraes, que classifica a responsabilidade em dois grupos, a saber:

“a) responsabilidade tributária originária, também denominada de ‘responsabilidade de primeiro grau’, quando a posição do sujeito passivo é ocupada pela mesma pessoa antes e depois do inadimplemento da respectiva obrigação; É o caso do contribuinte e do substituto tributário, definidos pelo art. 121 do CTN. No caso, a sujeição passiva direta ou indireta, aparece desde o nascimento da obrigação tributária originária;
*b) responsabilidade tributária derivada, também conhecida como ‘responsabilidade de segundo grau’, quando a posição do sujeito passivo não é ocupada pela mesma pessoa antes e depois do inadimplemento da respectiva obrigação. A lei tributária, no caso, dissocia plenamente a sujeição passiva da obrigação tributária, atribuindo o debitum a uma pessoa e a responsabilidade a outra. O responsável, aqui classificado, será sempre uma terceira pessoa (não devedor originário), que aparece em razão do inadimplemento da obrigação tributária. É o caso da responsabilidade de sucessores, de terceiros propriamente ditos, etc”.*¹⁸³

Na realidade, as semelhanças entre a classificação proposta e a classificação realizada por Bernardo Ribeiro de Moraes referem-se à divisão da sujeição passiva em duas classes distintas, com a reunião do contribuinte e do

¹⁸³ Bernardo Ribeiro de Moraes. *Compêndio de Direito Tributário*, p. 509/10.

substituto em uma mesma classe. Já os critérios utilizados para atingir esses resultados são totalmente distintos, pois, enquanto consideramos a norma jurídica tributária e as relações que o sujeito passivo estabelece com a hipótese de incidência, o citado autor baseou-se na teoria dualista da obrigação, classificando os sujeitos passivos por sua alteração, ou não, no caso do inadimplemento.

Conforme acima exposto, apesar da teoria dualista da obrigação ter sido aplicada por renomados juristas ao direito tributário, como forma de diferenciar os sujeitos passivos da obrigação tributária¹⁸⁴, o que ocorreu pela distribuição dos vínculos existentes na obrigação a sujeitos diferentes, esclarecemos desde já que, apesar do reconhecimento da existência tanto da relação pessoal de dívida (débito), como da relação patrimonial de garantia (responsabilidade), em todas as obrigações, não consideramos a aplicabilidade dessa teoria dualista ser suficiente e possível para diferenciar os sujeitos passivos da obrigação tributária. Primeiramente, porque inadmissível a existência do débito sem a responsabilidade ou vice-versa, e, ainda, porque em nosso sistema o responsável tributário surge sem que tenha ocorrido qualquer inadimplemento por parte do sujeito passivo originário, não correspondendo, portanto, a uma responsabilização por garantia, nos termos da teoria acima referida.

“Em verdade, débito e responsabilidade, consubstanciando, efetivamente, elementos dissociáveis da mesma relação obrigacional, sem embargo sempre se relacionaram com um mesmo sujeito, único e exclusivo titular do dever jurídico

¹⁸⁴ Nos termos do que dispõe Ricardo Lobo Torres: “As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: o contribuinte tem o débito (*debitum, schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*haftung*) sem ter o débito (*schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte”. Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários. In: *Revista da Faculdade de Direito – UERJ* nº 03, p. 240.

(débito) atribuído pela norma legal, por cujo descumprimento, igualmente, deverá responder com seu patrimônio.”¹⁸⁵

Sem dúvida, a classificação que mais se assemelha à utilizada, é aquela realizada por Zelmo Denari, que distinguindo duas espécies de sujeição passiva tributária, refere-se às expressões utilizadas por Rubens Gomes de Sousa para tratar da sujeição passiva direta e da sujeição passiva indireta, com a peculiaridade de incluir na primeira delas o contribuinte e o substituto, e na segunda o responsável e o sucessor¹⁸⁶.

Ressaltamos que não qualificaremos como responsável apenas aqueles que assumem com o respectivo patrimônio as conseqüências do inadimplemento da obrigação tributária, mas nos termos do que dispõe o próprio Código Tributário Nacional, será responsável todo sujeito passivo de obrigação tributária que não seja qualificado como contribuinte, ou seja, que não se identifique com o destinatário legal tributário. Passemos a tratar de cada uma das espécies de sujeição passiva tributária, para descobrirmos qual é a espécie relativa ao tema central deste trabalho.

2.7. Sujeito passivo relacionado à hipótese de incidência

¹⁸⁵ Cleber Giardino. *Relação Jurídica Tributária e Elemento Pessoal que a Integra*. In: *RDP* nº 25, p. 168.

¹⁸⁶ Zelmo Denari. *Curso de Direito Tributário*, p. 211.

Procuraremos dispor a respeito dos sujeitos que necessariamente devem ser eleitos dentro dos limites da hipótese de incidência descrita no antecedente normativo.

Vimos que, ou se elege a pessoa diretamente relacionada ao fato, havendo a equivalência entre o critério pessoal da hipótese de incidência e o critério pessoal do conseqüente normativo, sendo eleita, nesse caso, a pessoa detentora da capacidade contributiva, conforme indicação constitucional e explicitação do próprio Código Tributário Nacional. Ou ainda, pode-se eleger um terceiro, estando este necessariamente vinculado à hipótese de incidência, ainda que de forma indireta, nos termos do que dispõe o art. 128 do Código Tributário Nacional¹⁸⁷, havendo a atribuição de responsabilidade exclusiva. Salienta-se que esse terceiro estará pagando por dívida própria, e, posteriormente, abre-se apenas a possibilidade de haver a restituição do valor pago.

A este respeito, esclarece Aliomar Baleeiro, que

*“ a comodidade administrativa levou o Direito Fiscal a socorrer-se de vários expedientes para esse fim, e, dentre eles, a transferência da responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para os ombros do terceiro”.*¹⁸⁸

Portanto, é possível afirmar que por expressa disposição legislativa, a responsabilidade tributária pode recair sobre terceira pessoa.

¹⁸⁷ Art. 128: “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

¹⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.*, p.115

2.7.1.O contribuinte

Conforme amplamente demonstrado, a doutrina não é uníssona acerca da classificação dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Apesar do exposto, existe uma espécie que não gera qualquer tipo de dúvida no que se refere à denominação e à identificação, referimo-nos ao contribuinte.

*“Todos concordam unanimamente que o contribuinte, em regra, é a pessoa que se encontra em relação direta como o fato imponible (o destinatário do rendimento, o proprietário do imóvel que usufruiu o serviço, etc.). Trata-se do sujeito passivo por excelência, se é que podemos assim nos expressar. Ainda que as posições metodológicas sejam diferentes e, em consequência, as formulações teóricas se distanciem, há total concordância quanto a este ponto. Inclusive no que respeita à terminologia: usa-se a palavra contribuinte, na boa doutrina, para designar aquela pessoa diretamente referida ao fato econômico juridicizado (fato imponible)”.*¹⁸⁹

Na própria linguagem do Código Tributário Nacional, o contribuinte é o sujeito passivo que está “em relação pessoal e direta” com o fato imponible, ou seja, é o próprio partícipe do fato que, em sendo eleito, irá ocupar o pólo passivo da obrigação tributária. A eleição de tal contribuinte corresponde, portanto, à atribuição ao denominado destinatário constitucional tributário ao dever jurídico de realizar o cumprimento da prestação tributária. São diferentes, pois, as figuras do contribuinte e do destinatário legal tributário. O primeiro, quando existir, identificar-se-á com o segundo, já que corresponde à eleição desse destinatário como sujeito passivo da obrigação tributária. O destinatário legal tributário, por sua vez, sempre será

¹⁸⁹ Fernando A. Albino de Oliveira. Sujeição Passiva no Direito Tributário. In: RDP nº 30, *Caderno de Direito Tributário*, p. 242.

apontado pelas normas jurídicas, inclusive em nosso sistema, pelas normas jurídicas constitucionais, e poderá persistir sem que corresponda ao sujeito passivo eleito.¹⁹⁰

*“Mas é inviável utilizar a expressão contribuinte para apontar aquele sujeito que se encontra em relação com a situação-base inserida no núcleo da hipótese de incidência. Diríamos que contribuinte é palavra que não pode ser utilizada com referência àquela pessoa que está indicada pelo aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ao menos, a utilização do vocábulo nesses casos poderá induzir à ocorrência de sérios equívocos conceituais. E é assim porque o sujeito que está em relação com a situação descrita na hipótese de incidência não é, por esse tão só fato, titular de qualquer dever (...) ainda. Poderá vir a ser, na medida em que o mandamento normativo, ao prever a relação jurídica tributária, atribua a condição de sujeito passivo àquela pessoa que se encontra em relação com o fato-signo presuntivo de riqueza descrito na hipótese de incidência”.*¹⁹¹

Tratando-se do realizador do fato descrito no antecedente normativo, o contribuinte sequer necessita estar expresso no ordenamento jurídico, basta a necessária descrição da hipótese de incidência da regra-matriz de incidência para que esse contribuinte seja identificável como o realizador do critério material. “É por isso que a figura do contribuinte (enquanto devedor do tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador.”¹⁹² Assim, não havendo a atribuição expressa da sujeição passiva a um terceiro, considera-se como eleito pelo ordenamento jurídico para figurar no pólo passivo aquela pessoa apontada como detentora da capacidade contributiva por realizar o comportamento ou se encontrar na situação descrita na hipótese de incidência normativa.

¹⁹⁰ O destinatário legal tributário sempre é apontado pela regra-matriz de incidência tributária, como a pessoa detentora da capacidade contributiva revelada na hipótese de incidência normativa; sua eleição como sujeito passivo (contribuinte) dependerá de uma opção legislativa, que, muitas vezes, levando em consideração a praticidade da arrecadação, termina por optar pela atribuição da sujeição passiva a um terceiro, diferente do próprio destinatário legal apontado pela norma.

¹⁹¹ Marçal Justem Filho. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 261.

¹⁹² Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 281.

Salienta-se que, havendo a eleição do contribuinte (destinatário legal tributário), como sujeito passivo da relação jurídica tributária obrigacional, temos a perfeita obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva, uma vez que a pessoa que praticou o fato-signo presuntivo da riqueza que se objetiva tributar, será a pessoa responsável pela entrega de parte do seu patrimônio aos cofres públicos.

Apesar de ser o contribuinte a única pessoa que detém a capacidade contributiva, devendo em decorrência arcar com o dever jurídico tributário resultante da realização do fato imponible, não lhe atribuímos a qualificação de único sujeito passivo possível¹⁹³, conforme entende parte da doutrina. Assim, nos termos do já exposto, a lei em algumas ocasiões especiais, poderá atribuir a sujeição passiva a um terceiro, vinculado ao fato imponible, sendo este terceiro também partícipe da relação jurídica tributária. Referimo-nos ao substituto tributário.

2.7.2.O responsável por substituição

¹⁹³ Esta é a posição de Luis César Souza de Queiroz, que dispõe: “o contribuinte é o único sujeito de direito (sujeito passivo) que pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária e cuja identificação é informada pelo critério pessoal passivo do conseqüente da norma impositiva do imposto. Se o sujeito passivo for outro (responsável ou substituto, p. ex.), a norma terá necessariamente natureza diversa da tributária”. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 180. No mesmo sentido, José Antonio Nunes Romeiro: “A sujeição passiva é sempre direta e o contribuinte é aquele obrigado pela norma tributária a arcar com o ônus de contribuir aos cofres públicos...Enfim, todas as relações jurídicas que não são consideradas pela melhor doutrina como relação jurídica principal, não devem ser consideradas como tributárias. Entre elas estão a repetição do indébito, todos os tipos das chamadas obrigações acessórias, a substituição tributária, a responsabilidade tributária, etc.” *O sujeito Passivo do ISS*. In: *RDT* nº 19/20, p. 272.

A norma jurídica que prescreve a substituição, na realidade ocasiona uma alteração na norma que implicitamente indica o destinatário constitucional tributário como sujeito passivo.

*“...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. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo (o substituto legal tributário, como direita Hector Villegas, não substitui o contribuinte, mas a pessoa que deveria sê-lo). O estudo da substituição é normativo, e não-econômico. Está na estrutura da norma”.*¹⁹⁴

*“Se é certo que a pessoa em relação à qual ocorreu o fato gerador do imposto não é sujeito passivo da obrigação tributária, a verdade também é que ela não irrelevante no regime jurídico de substituição tributária. É que a obrigação de imposto cujo sujeito passivo é o substituto não é uma obrigação distinta da do substituído por nascer de um fato jurídico diverso, o pagamento de um crédito e não a sua percepção, como parece defender Allorio. A obrigação mantém inalterada a sua identidade de tal modo que as condições legalmente determinantes do seu nascimento e conteúdo – isenções, deduções, etc – devem verificar-se quanto à pessoa do substituído e não em relação ao substituto”.*¹⁹⁵

*“Existe um substituto e existe um substituído, ainda que o substituído – destinatário legal tributário, que não está incorporado à relação jurídica tributária – tenha permanecido fora, isso não nega a sua existência como destinatário da norma.”*¹⁹⁶

*“Entendemos que o termo – substituição tributária – é adequado, não só pelo fato de estar consagrado o seu uso na doutrina moderna e leis de vários países, mas, porque, como explica Barbosa Moreira, ‘por substituir se entende retirar coisa ou pessoa de determinado lugar para aí colocar outra’.*¹⁹⁷

¹⁹⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 592.

¹⁹⁵ Alberto Xavier. Contribuinte e Responsável no Imposto de Renda Sobre Juros Pagos a Residentes no Exterior. In: *RDT* n° 55, p. 106.

¹⁹⁶ Hector Villegas. Destinatário Legal Tributário. Contribuinte e Sujeitos Passivos da Obrigação Tributária. In: *RDP* n° 30, Conferências e Debates, p. 283.

¹⁹⁷ Walter Piva Rodrigues. *Substituição Tributária*, p. 52.

Destaca-se, portanto, que o substituto tributário é a pessoa colocada pela lei no pólo passivo da obrigação tributária, em substituição àquele implicitamente designado pelo Texto Constitucional e referido no critério pessoal do antecedente da regra-matriz de incidência tributária (substituído tributário). Essa pessoa descrita no antecedente normativo não chega a ser contribuinte, já que a lei imputa ao responsável o dever de cumprir com a prestação tributária. O terceiro substituto recebe diretamente da lei, o dever jurídico de realizar o cumprimento da prestação tributária, o que demonstra a existência de uma única norma jurídica que descreve no antecedente normativo uma pessoa como realizadora do comportamento ou detentora da situação tributária eleita, e que prescreve no conseqüente uma pessoa distinta como obrigada ao cumprimento da prestação tributária. Há substituição da pessoa que deveria ser o sujeito passivo (destinatário legal tributário), por um terceiro que será o substituto tributário.

Dessa forma, na substituição tributária, o sujeito passivo surge desde logo em razão da ocorrência do fato jurídico tributário, não sendo necessária a ocorrência de qualquer fato novo. O substituto será conseqüentemente, responsável pelo pagamento de débito próprio, débito que a lei lhe imputou pessoalmente. Já era este o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho:

*“I – A pratica o fato gerador, e B, por isso, deve pagar o tributo;
II – Inexiste sub-rogação¹⁹⁸. A norma não é alterada. A lei prevê, desde logo, que, se A pratica um fato jurígeno, B deve pagar. Em*

¹⁹⁸ Em sentido contrário, Amílcar Araújo Falcão: “...a substituição representa uma sub-rogação ‘ex lege’ de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária (substituído)”. Substituto Legal Tributário. In: *RDP* nº 08, p. 45.

*termos jurídicos, não há transferência de dever entre os sujeitos passivos”.*¹⁹⁹

A possibilidade da edição dessa norma jurídica de substituição decorre do próprio art. 128 do Código Tributário Nacional, que ao autorizar à lei a atribuição de responsabilidade de crédito tributário a terceira pessoa, estabelece que necessariamente pelo terceiro deverá estar vinculado ao fato descrito no antecedente normativo. Assim, a eleição do substituto legal tributário deve sempre alcançar pessoa que participe não de forma direta e pessoal do fato descrito na hipótese de incidência tributária, mas que com ele possua uma relação indireta, que necessariamente deve ser econômica e conseqüentemente jurídica, para que não seja violada a capacidade contributiva em decorrência da impossibilidade de restituição dos valores que, pagos pelo substituto, referiam-se à capacidade do substituído.

Acrescenta-se que, caso não exista a vinculação entre o substituto e o fato imponible, o tributo estará na verdade jurisdicizando outro fato econômico qualquer diferente do mencionado na hipótese de incidência da regra-matriz tributária. A respeito, exemplifica Fernando Albino de Oliveira, “tratar-se-á, por exemplo, de imposto sobre propriedade, por ser o proprietário o obrigado a cumprir a obrigação tributária, e não sobre a venda, ainda que a hipótese legal de incidência a esta se refira. Por outras palavras, a deslocação do pólo passivo da relação jurídica

¹⁹⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho. Estudo Sobre a Sujeição Direta e Indireta no Direito Brasileiro – Escólios para uma Futura Modificação do CTN – Uma Homenagem a Geraldo Ataliba. In: Revista da Faculdade de Direito Milton Campos v. 03, p. 93.

tributária com tal amplitude acabaria por desfigurar o próprio tributo, alterando-lhe a espécie”.²⁰⁰

Verifica-se, portanto, a existência de limites para a eleição do substituto tributário, sendo necessário que haja a eleição apenas de terceiro juridicamente vinculado à hipótese de incidência normativa, para que o princípio da capacidade contributiva seja respeitado.

Finalmente, apesar da possibilidade prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional de atribuição da responsabilidade de terceiro vinculado ao fato descrito na hipótese, não vislumbramos em nosso sistema a possibilidade de ser o substituído acionado pela falta de pagamento pelo substituto, uma vez que este, quando eleito para ser o sujeito passivo, detém a responsabilidade, no caso, de pessoa estranha a essa responsabilidade ser alcançada para realizar o pagamento.

*“Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído, embora certa parte da doutrina estrangeira veja com reserva tal reserva essa assertiva. As reclamações e os recursos passam para a iniciativa do substituto, que poderá impugnar os vícios de legalidade ou constitucionalidade de imposição”.*²⁰¹

2.8. Sujeito passivo não-relacionado à hipótese de incidência

²⁰⁰ Fernando Albino de Oliveira. Sujeição Passiva no Direito Tributário. In: RDP nº 30, *Caderno de Direito Tributário*, p. 243.

²⁰¹ Ricardo Lobo Torres, Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. In: Revista da Faculdade de Direito – UERJ nº 03, p. 242.

Analisadas as possibilidades de o legislador eleger uma pessoa relacionada à hipótese de incidência normativa para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, nos termos do que dispõe o nosso ordenamento jurídico, com a necessária obediência ao princípio da capacidade contributiva, passemos agora a tratar das demais espécies de sujeição passiva da obrigação tributária. Referimo-nos aos sujeitos passivos que não estão de qualquer forma vinculados ao antecedente normativo, sendo o dever jurídico dessas pessoas decorrentes de um outro fato, que não aquele descrito no antecedente da regra-matriz de incidência, razão pela qual, boa parte da doutrina lhes retira a feição de devedores de uma obrigação tributária.

“Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada. A ênfase afirmativa está fundamentada num argumento singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou bens...Meu entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a feição de sanções administrativas”.²⁰²

Também Fernando Albino de Oliveira atribui caráter sancionatório às relações jurídicas tributárias compostas por um terceiro não vinculado ao fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, excetuando os casos de sucessão e solidariedade que considera como casos de sujeição direta. Vejamos:

“Do que dissemos até aqui, fica claro que a chamada sujeição passiva indireta, na realidade, se resume ao caso de substituição, tal como antes caracterizado. A sucessão e a solidariedade são casos

²⁰² Paulo de Barros Carvalho. Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários. In: Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo nº 11/96, p. 257.

de sujeição direta, enquanto a responsabilidade é relação de cunho sancionatório".²⁰³

Apesar da concordância de que efetivamente essa responsabilidade surge na maioria das vezes da prática de um ato ilícito, não consideramos que o valor pago pelo responsável corresponda a uma sanção, de natureza jurídica não tributária, mas entendemos, sim, que o ato ilícito praticado ocasiona como sanção a atribuição da responsabilidade, e o terceiro passará a ser devedor do tributo conjuntamente ou no lugar da pessoa que ocupava o pólo passivo antes da ocorrência do fato ilícito.

É exatamente esse o entendimento de Marçal Justen Filho, que esclarece "Ou seja, há efetivamente um ato ilícito tributário. Mas a sanção não pode ser distinguida de um tributo. E não o pode porque se confunde com uma prestação tributária já existente. A 'sanção' consiste em alguém tornar-se obrigado juntamente com os devedores de uma relação tributária já existente".²⁰⁴

Portanto, a atribuição da sujeição passiva a um terceiro, não vinculado ao antecedente normativo, só é admissível se decorrente de outros fatos que não sejam tributários. Isto porque o legislador jamais poderia ultrapassar os limites fixados pela Constituição Federal, objetivando alcançar pessoas que em nada se relacionam com a hipótese de incidência tributária da qual decorre a obrigatoriedade do cumprimento da prestação tributária, com o intuito meramente arrecadatório.

²⁰³ Fernando Albino de Oliveira. *Sujeição Passiva no Direito Tributário*. In: RDP nº 30, *Caderno de Direito Tributário*, p. 249.

²⁰⁴ Marçal Justen Filho. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 293.

Assim, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas que não se relacionam com o fato descrito na hipótese de incidência tributária, surge na realidade da necessária ocorrência de dois fatos distintos, previstos em duas normas distintas. Primeiro, deve ocorrer o fato descrito na hipótese de incidência normativa de uma regra-matriz de incidência tributária; na seqüência, há a ocorrência de um segundo fato (na maioria das vezes ilícito), previsto em outra norma jurídica, dessa vez de natureza não tributária, que alterando o conseqüente da regra-matriz de incidência, atribui a responsabilidade não à pessoa direta ou indiretamente vinculada ao antecedente normativo da primeira norma (sujeito passivo original), mas a um terceiro. Comungam a opinião exposta no parágrafo *supra* Sacha Calmon Navarro Coelho e Geraldo Ataliba, respectivamente:

*“I – A pratica o fato gerador e deve pagar o imposto;
II – em virtude de fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimplemento ou insolvência, etc) a lei determina que a um terceiro seja transferido o dever de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de B, torna-se ex lege responsável pelo tributo, originalmente devido por A. Dá-se uma alteração na conseqüência da norma jurídica, no plano do sujeito passivo. O responsável subsroga-se na obrigação”.*²⁰⁵

*“...duas regras fundamentais distintas entre si, do ponto-de-vista de seu suporte fático: a primeira, pela qual vincula-se alguém ao Estado, dada a pura e simples ocorrência do fato imponible, a segunda, pela qual é agregado novo vínculo àquele anteriormente criado – para alcançar terceiro – em decorrência de fato relevante superveniente, apto, segundo a lei, a alterar a estrutura inicial da relação jurídica constituída”.*²⁰⁶

²⁰⁵ Sacha Calmon Navarro Coelho. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – Escólios para uma futura modificação no CTN – Em homenagem a Geraldo Ataliba. In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos* v. 03, p. 93.

²⁰⁶ Cleber Giardino. Relação Jurídica Tributária e o Aspecto Pessoal que a Integra. In: *RDP* nº 25, p. 187.

Desde logo, é fácil verificar que, além da diferença marcante que coloca os responsáveis por substituição separados das demais espécies de responsabilidade, qual seja, a inexistência de vínculo por parte destes que os uma à hipótese de incidência tributária, demonstra-se que outra diferença crucial se estabelece entre o substituto e os outros responsáveis: o primeiro, desde a ocorrência do fato imponível, qualifica-se como o sujeito passivo da obrigação tributária, sendo sua responsabilidade uma atribuição da própria regra-matriz de incidência, já os outros responsáveis qualificam-se como sujeitos passivos após a preexistência da ocupação do pólo passivo da obrigação tributária por uma outra pessoa, que ocupava a posição de sujeito passivo previsto na regra-matriz de incidência.

“Ora, se assim é, tanto o ‘contribuinte’ quanto o ‘substituto’ são, originariamente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos.²⁰⁷ Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da ‘substituição’, dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência. Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originariamente, 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 ‘por substituição’)²⁰⁸”

Feitas essas considerações acerca dos responsáveis não vinculados à hipótese de incidência tributária, inclusive diferenciando-os do responsável por substituição, passemos a fazer breves considerações acerca da espécie de substituição que interessa a este trabalho.

²⁰⁷ Por utilizarmos uma classificação jurídica que se baseia na vinculação ou não dos sujeitos passivos à hipótese de incidência normativa, não utilizaremos as expressões ‘sujeição passiva direta’ ou ‘indireta’.

²⁰⁸ Sacha Calmon Navarro Coelho. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – Escólios para uma futura modificação no CTN – Em homenagem a Geraldo Ataliba. In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos* v. 03, p. 102/103.

2.8.1.O responsável por terceiro

A responsabilidade de terceiros é prevista na Seção III, do Capítulo V, do Código Tributário Nacional, que reserva dois dispositivos para regulamentar o assunto, os quais, conforme demonstraremos, permitem identificar que efetivamente trata-se de atribuição do dever jurídico de cumprimento da prestação tributária a um terceiro, não relacionado à hipótese de incidência, em decorrência do cometimento de um ato ilícito, nestes termos, dispõe os artigos 134 e 135:

“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.

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.

Verifica-se, no primeiro dispositivo, a atribuição de responsabilidade solidária aos representantes de pessoas, quando não houver a possibilidade de exigência da prestação tributária dos representados (na maioria dos casos refere-se a pessoas que não possuem personalidade jurídica). Na realidade, trata-se de responsabilidade subsidiária, já que será atribuída aos responsáveis apenas se não for possível a exigência do cumprimento da prestação dos representados.

*“...o artigo institui indisfarçável benefício de ordem em favor dos representantes (amplo sensu) acima enumerados: só serão executados os bens do representante diante da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte (representado)”.*²⁰⁹

Temos então, que a responsabilidade referida no art. 134 do Código Tributário Nacional, nos termos de sua dicção, apenas é atribuída aos terceiros “nos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis.” Não poderia ser de forma diferente: nos casos previstos, o terceiro não vinculado à hipótese de incidência normativa, só pode ser alcançado pela responsabilidade com a ocorrência do ato ilícito, já que o legislador não possui qualquer poder discricionário para obrigá-lo, a não ser que haja a prática de tal ato e que a responsabilidade corresponda a uma sanção. Esclarece Paulo de Barros Carvalho que: “Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas hão de intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição”.²¹⁰

No artigo 135 do referido Código, notamos que sucede o mesmo, ou seja, a atribuição da responsabilidade decorre da prática de um ato ilícito, com a única

²⁰⁹ Ernest Blumenstein. Em Derredor da Responsabilidade Tributária. In: *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, n. 163, p. 44.

²¹⁰ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 224.

diferença de tratar-se de responsabilidade pessoal, o que possibilita a exigência do cumprimento da prestação diretamente do responsável. A dicção do dispositivo evidencia ainda de forma mais clara o caráter sancionatório da atribuição da responsabilidade ao terceiro, ao dispor serem “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social e estatutos”, ou seja, há menção expressa à necessária prática de atos ilícitos para que a responsabilidade possa surgir.

Demonstra-se, portanto, a existência de duas normas jurídicas distintas, a primeira, corresponde a uma regra-matriz de incidência tributária, que prevê como sujeito passivo uma pessoa vinculada ao fato descrito no antecedente, e a segunda, correspondente a uma norma que estipula que havendo a intervenção ou omissão dos responsáveis nos atos que originam o crédito, sendo impossível a exigência do sujeito passivo original, será aquele responsabilizado pelo pagamento, ou, ainda, que havendo a prática de atos que originam o crédito, com a participação de terceiros que agem com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato ou estatuto, serão esses terceiros responsabilizados.

Assim, na responsabilidade de terceiro, temos, uma regra-matriz de incidência tributária, e uma regra que prevê a aplicação da responsabilidade como sanção à prática de um ato ilícito.

2.9. A Subsidiariedade

Originário do latim *subsidiarius* (que é de reserva, que é de reforço), o verbete subsidiário designa o que é “secundário, auxiliar ou supletivo”, pressupondo o principal, a que vem suplementar ou reforçar. Dessa forma, responsabilidade subsidiária é a que vem reforçar a responsabilidade principal, desde que não seja esta suficiente para atender os imperativos da obrigação assumida.

Assim, na subsidiariedade o devedor subsidiário também responde juntamente com o devedor principal, mas com benefício de ordem, ou seja, em segundo plano, só depois de executados todos os bens do devedor principal, na solução da dívida.

Prescreve o artigo 133, inciso II do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “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 ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato: II) subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Evidente, pois, a responsabilidade segundo Rubens Gomes de Sousa, como do tipo “Transferência por Responsabilidade”.

2.10. A solidariedade

A solidariedade não corresponde à categoria específica de responsabilidade tributária, apesar de o Código Tributário Nacional lhe reservar a Seção II, do Capítulo IV, que trata da Sujeição Passiva. Na realidade, trata-se do mesmo instituto do direito privado, que estipula que sempre que houver mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um fica obrigado ao pagamento do valor integral da dívida, havendo, no caso, a solidariedade passiva²¹¹.

Marçal Justen Filho concorda que a solidariedade tributária não compõe uma categoria especial de sujeição passiva, ao afirmar que:

*“A solidariedade não se configura como uma especial categoria de sujeição passiva tributária, porquanto nada mais é do que uma situação jurídica de pluralidade de ocupantes do pólo passivo da relação tributária, a que se conjuga a regra de cada devedor ser obrigado ao pagamento do todo. Mas a posição que todos os co-devedores ocupam pode ser reconduzível às categorias básicas de substituto, responsável ou contribuinte”*²¹²

Apesar do exposto, “para o direito tributário, o instituto da solidariedade representa um expediente eficaz no sentido de atender à comodidade administrativa do Estado na procura da satisfação de seus direitos”²¹³. Isto porque permite que o mesmo débito seja exigido de pessoas diferentes. Importante também destacar que,

²¹¹ Art. 896 do Código Civil: “A solidariedade não se presume, resulta de lei ou da vontade das partes”.

²¹² Marçal Justen Filho. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 300.

²¹³ Paulo de Barros Carvalho. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. In: *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo* nº 11/96, p. 259.

sendo nosso sistema regido pelo princípio da estrita legalidade, a solidariedade jamais poderá ser atribuída sem a expressa previsão legal, nos termos do que parece transparecer da análise do art. 124, II, ao dispor que as pessoa que tenham interesse comum na situação descrita na hipótese de incidência normativa, serão solidariamente responsáveis pelo pagamento do tributo. Isto porque a solidariedade não pode ser tão abrangente, sendo inadmissível que tenha o fisco qualquer discricionariedade para eleger as situações assim qualificadas, objetivando vincular um terceiro como sujeito passivo de uma obrigação tributária.

Assim prevê o artigo 264 do Código Civil em vigor: “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Na solidariedade, portanto, dois requisitos são essenciais: pluralidade subjetiva (de credores ou devedores, ou de uns e outros simultaneamente) e unidade objetiva (cada devedor responde pela totalidade da prestação, e cada credor tem direito a totalidade do crédito).

De acordo com o artigo 124 do CTN, os incisos I e II adotam dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: interesse comum e designação expressa em lei.

Na responsabilidade solidária por interesse comum só é possível identificar-se o contribuinte, pois uma vez que os obrigados se originam pela ocorrência do fato

gerador, isto é, segundo os conceitos adotados pelo CTN, tem relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária.

Já no inciso II do mesmo artigo, somente responderão solidariamente pela obrigação, as pessoas designadas expressamente por lei.

A diferença então entre os incisos I e II do artigo 124 do CTN reside no fato de que no inciso II as pessoas solidariamente obrigadas não apresentam interesse comum no fato jurídico tributário.

Fechando o conceito de responsabilidade por solidariedade, tem-se que na solidariedade, o devedor solidário responde juntamente com o devedor principal, em pé de igualdade, podendo a dívida ser cobrada indiferentemente de um ou de outro, no todo ou em parte, à escolha do credor.

Do contexto, conclui-se que demandado isoladamente um devedor, a este não assiste o direito de pagar a sua fração da dívida, mas sim toda a dívida, utilizando-se da ação de regresso para receber dos co-devedores. Não há em tal caso, ou seja, na solidariedade, o benefício de ordem ou excussão, previsto na subsidiariedade, o que os torna institutos distintos (Art.124 do CTN).

Verificadas todas as hipóteses possíveis de sujeição passiva tributária, inclusive dentro de uma classificação jurídica, e, ainda, propondo tal classificação

uma solução prática²¹⁴, já que demonstrada a necessidade da observância ao princípio da capacidade contributiva em uma hipótese, e a limitação imposta à outra hipótese por decorrência desse mesmo princípio, passaremos a desenvolver, no capítulo....., maiores considerações a respeito da espécie de sujeição passiva que consubstancia o tema do nosso trabalho, qual seja, a responsabilidade de terceiro, no caso específico da responsabilidade das pessoas físicas nas sociedades limitadas, perante o Custeio Previdenciário.

²¹⁴ Paulo de Barros Carvalho esclarece: “É noção cediça que toda classificação só tem valor realmente científico na proporção em que conduz a conseqüências de natureza prática.” *A Relação Jurídica Tributária e as Impropiamente Chamadas “Obrigações Acessórias”*. In: *RDP* nº 17, p. 382.

CAPÍTULO 3 - DAS PESSOAS JURÍDICAS

3.1. Definição de Pessoa

Affonso Paulo Guimarães²¹⁵, citado por César Fiúza, discorre sobre o significado da palavra pessoa:

“Persona é vocábulo proveniente da língua etrusca phersu, afirmam uns; outros, por sua vez, assinalam que o termo provém do latim per + sonare (per= por meio de; sonare= soar). No teatro antigo, é a máscara cuja finalidade está em aumentar a voz e a identidade do ator; depois, o termo passa a designar não só o ator, mas todos os homens. Pessoa é um ente singular, de natureza racional, capaz de ocupar a posição de autor ou réu, numa relação jurídica. Em nosso Direito, a partir do nascimento com vida, até o momento da morte, o homem tem personalidade jurídica, é pessoa, sujeito de direitos e obrigações; não acontecendo a mesma coisa no Direito Romano. Os romanos usam a palavra persona (pessoa) no sentido de homo (homem), independentemente de sua condição de sujeito de direito. Todos os seres humanos são considerados personae (pessoas), incluindo os próprios escravos, que não têm direitos, mas se constituem objeto de Direito.”

Pessoa, no seu conceito jurídico, é o ente capaz de direitos e obrigações. As pessoas, naturais ou jurídicas, são os sujeitos dos direitos subjetivos, sendo estes a prerrogativa decorrente da norma objetiva, ou a chamada *facultas agendi*. É em função da pessoa que existe a ordem jurídica. Nesse sentido é o disposto contido no artigo 1º do Código Civil, *in verbis*: “Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil.”

²¹⁵ FIUZA, César. *Op.cit.*, p. 127.

Silvio Rodrigues²¹⁶, em sua clássica obra sobre o Direito Civil registra que

“O sujeito da relação jurídica é sempre o homem. Verdade que por vezes se encontram organismos que não são homens, exercendo a titularidade de direitos. São as chamadas pessoas jurídicas. Mas, ver-se-á que tais entidades representam um instrumento para melhor se atingir interesses humanos.”

Tem-se, pois, que a pessoa física ou natural é todo ser humano. Sua personalidade surge com o seu nascimento com vida (Código Civil, art. 2º) e se extingue com a morte real ou presumida (arts. 6º e 7º), quando, então, seus bens serão transferidos para os sucessores no ato da abertura da sucessão, ao teor do disposto contido no art. 1.784 do Código Civil. Portanto, pessoa física é o ser humano singular, capaz de adquirir direitos e deveres na ordem civil.

3.2. Definição e Natureza da Pessoa Jurídica

É consensual entre os doutrinadores mais atuais a imprescindibilidade de se definir a pessoa jurídica, antes de fazer qualquer incursão no estudo do direito societário. Como enfocaremos o tema da responsabilidade dos sócios nas limitadas, obviamente o estudo e a correta definição sobre a personalidade jurídica é imperativa.

Romano Cristiano²¹⁷ assevera que em tempos mais remotos, via de regra, não se conhecia a personalidade jurídica. O autor cita o exemplo da sociedade em

²¹⁶ RODRIGUES, Silvio. *Op.cit.*, p. 36.

²¹⁷ CRISTIANO, Romano. *Sociedade Limitada no Brasil.*, p. 27.

nome coletivo, a qual não passava de conjugação não personificada de interesses de vários comerciantes. Atualmente, a responsabilidade dos componentes da pessoa jurídica – salvo expressas exceções legais – está definida, no caso das sociedades por quotas, ao montante que se comprometeram a entregar para a formação do patrimônio social.

Já segundo Carvalho de Mendonça,

“a pessoa jurídica é a unidade jurídica, resultante da associação humana, constituída para obter, pelos meios patrimoniais, um ou mais fins, sendo distinta dos indivíduos singulares e dotada da capacidade de possuir e de exercer adversus omnes direitos patrimoniais”²¹⁸.

Para Fábio Konder Comparato, o reconhecimento da personalidade jurídica a um ente, corresponde a um instrumento ou técnica jurídica que tem por objetivo alcançar determinados fins práticos, como a autonomia patrimonial, a limitação ou supressão de responsabilidades individuais²¹⁹.

Neste sentido, ensina Caio Mário da Silva Pereira²²⁰ que as pessoas jurídicas seriam entes autorizados pelo direito para atuar no campo jurídico, salientando ainda que tal autorização compreende o reconhecimento de existência, a aquisição de direitos e obrigações, bem como o exercício de direitos subjetivos.

Pontes de Miranda já afirmava serem as pessoas jurídicas, tais como as físicas, criações do direito, que lhes atribua direitos, deveres, pretensões,

²¹⁸ MENDONÇA, Carvalho. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro.*, p. 77.

²¹⁹ KONDER COMPARATO, Fábio. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima.*, p. 290.

²²⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Op.cit.*, p.177.

obrigações, ações e exceções a entes humanos ou a entidades criadas por esses, bilateral ou plurilateralmente (associações ou sociedades) e unilateralmente (fundações)²²¹. Para o autor, a expressão “pessoa jurídica” vem do século passado e substituiu outros termos como “pessoa mística” e “pessoa moral”. Vale mencionar que o antigo direito romano desconhecia o conceito de pessoa jurídica: o *ius privatum* tocava apenas à pessoas físicas, entendendo-se que eram consideradas pessoas apenas os indivíduos que conseguissem trabalhar.

Nos dias atuais, não resta qualquer dúvida de que a pessoa jurídica é um sujeito de direito, da mesma forma que a pessoa física. Ao contrário dos entes coletivos, a existência de personalidade nas pessoas físicas não gerou dificuldades jurídicas, pois, desde que um ser humano exista materialmente, considera-se um sujeito de direito. No entanto, para as pessoas jurídicas esse entendimento foi bastante difícil de ser alcançado, até mesmo porque, como se verá a seguir, sua existência lastreava-se na idéia de um ser imaterial e abstrato.

O Código Civil de 2002 aprimorou o que havia sido feito pelo Código Civil de 1916, ou seja, a distinção de pessoa jurídica dos membros que a compõem, destacando a importância e necessidade da pessoa jurídica nas relações comerciais.

Analisando o Código Civil de 1916, Miguel Reale, que presidiu a comissão encarregada de elaborar o anteprojeto do Código Civil de 2002, ressaltou a importância da abordagem que foi dada pelo Novo Código “ao tema das pessoas

²²¹ MIRANDA, Pontes. *Tratado de Direito Privado. Parte Geral.*, p. 280.

jurídicas, um dos pontos em que o Código Civil atual se revela lacunoso e vacilante”²²². Continuando, o jurista frisa que a corrente mais antiga que busca explicar a pessoa jurídica a compreende como uma espécie de ficção, o que, segundo indagação do próprio autor, não seria possível, pois como defender que a pessoa jurídica poderia existir *per si* se fosse tratada como ficção?

O Código Civil de 1916 negou por completo a teoria da ficção ao estabelecer claramente no artigo 20 que as pessoas jurídicas têm existência distinta dos seus membros, dando à pessoa jurídica personalidade jurídica. O ilustre jurista acima citado, utilizando exemplo bastante ilustrativo, diz que “se uma sociedade civil de intuítos recreativos falha em seus objetivos e se vê a braços com imensas dívidas, por estas não respondem os seus associados”²²³ e indaga como seria possível a justificativa de tais fatos apenas com base na idéia de uma mera ficção.

Luis Cabral de Moncada defende veemente que não estamos diante de uma ficção, pois “a construção desse conceito, verdadeira categoria do pensamento jurídico, vem assim também a corresponder, numa palavra, a um processo de abstração lógica (meio técnico jurídico) para dar satisfação a esses fins e interesses sociais de cuja realidade ninguém pode duvidar”²²⁴.

Considerando que não podemos restringir nossa discussão com base na teoria da ficção, passamos a discorrer acerca das teorias que definem a pessoa jurídica.

²²² Reale, *O projeto do Novo Código Civil*, 1999, p. 65.

²²³ Reale. *Lições Preliminares de Direito*, 1995, p. 230.

²²⁴ Mondaca. *Lições de Direito Civil*, 1995, p. 231.

Para Caio Mário da Silva Pereira²²⁵, as teorias são: da ficção, da propriedade coletiva, da realidade e a institucional.

A primeira teoria foi defendida por Savigny e considera a pessoa jurídica como mera criação legal, sendo a personalidade um atributo exclusivo do homem. Mas o direito pode, por uma ficção, retirar a personalidade – como aconteceu, por exemplo, com os escravos – e, por uma ficção analógica, conceder a personalidade a quem não tem²²⁶.

Por não explicar nem solucionar o problema da existência da pessoa jurídica, essa teoria não pode ser admitida, além do fato de que, através dela, poderíamos questionar que se o Estado também é pessoa jurídica, ele também não seria real, tanto como o direito que dele emana.

Assim, o reconhecimento do Estado como um ente ficcionista, enseja a possibilidade de negar a existência do direito advindo do Estado e mesmo imaginar as conseqüências trazidas com isso, ou seja, um Estado sem direito.

Acreditamos que a teoria ficcionista é um contra-senso, pois não podemos esquecer que a própria personalidade jurídica do homem é criação do direito e não da natureza, prova disso, dava-se com a recusa pelo ordenamento jurídico de reconhecer a personalidade jurídica aos escravos.

²²⁵ Pereira, 2004, p. 302.

²²⁶ Dantas. *Programa de Direito Civil*, teoria geral, p. 166.

Quanto à teoria sustentada por Ihering, a de que o homem é o único sujeito de direito e que, portanto, a personalidade da pessoa jurídica recai sobre os indivíduos que a compõem, faz-nos acreditar que ela se enquadra perfeitamente no campo da ficção.

A crítica a essa teoria consiste no fato de que, se houver um conflito entre a pessoa jurídica e um dos seus membros componentes, ela não explica a doutrina de como a entidade realizaria seu direito em face daquele membro, se realmente não fosse sujeito de direito, mas mero instrumento técnico para exercício das pessoas físicas. Concluimos que aceitar tal teoria é não reconhecer personalidade jurídica às pessoas coletivas.

A última teoria ficcionista para Caio Mário é baseada na vontade e defendida por Zittlemann.

“É a vontade que cria o sujeito; uma vontade pública ou privada, manifestada de conformidade com as normas do ordenamento jurídico, e que é por si só capaz de dar vida ao organismo, devendo pois ser aceita em si mesma como sujeito”²²⁷.

Já a teoria da propriedade coletiva, defendida por Hariou, por sua vez, “vê nas pessoas jurídicas organizações sociais destinadas à obtenção de um fim. Os interesses humanos nem sempre podem ser obtidos pelos indivíduos isoladamente, mas necessitam de uma reunião de homens, ligados por uma ordenada cooperação”²²⁸. A crítica apresentada a essa teoria baseia-se no fato de que não se

²²⁷ Ruggiero, *Instituições de Direito Civil*, v. 1, 1999, p. 552.

²²⁸ Lopes, 2000, p. 363.

encontrar explicação para a atribuição de personalidade jurídica àquelas pessoas que se formam sem a finalidade de prestar um serviço ou preencher um ofício²²⁹.

A teoria da realidade, cujo defensor mais conhecido é Otto Gierke²³⁰, admite as pessoas jurídicas como entidades de existência indiscutível, distintas dos indivíduos que as compõem, caracterizadas por finalidades específicas. A livre adoção de formas de organização da vida social, numa das características dessa teoria, deu-se pelo fato histórico de o sistema da burguesia liberal estar em pleno desenvolvimento, deixando para trás o feudalismo e o fenômeno das corporações de ofício.

Referido reconhecimento da existência da pessoa jurídica, na realidade orgânica, está caracterizado pelo antroporfismo²³¹, diferente do reconhecimento no princípio da realidade técnica, que aceita a existência da personalidade própria sem qualquer artifício.

Em contraste com tal teoria, há a teoria da realidade técnica ou jurídica, a qual, segundo Joaquín Rodríguez Rodríguez, apresenta a personalidade jurídica como uma categoria jurídica, conseqüência do ordenamento jurídico. Assim, se o Estado eleva à sujeição de direito os homens, não há nenhum obstáculo para que não se possa atribuir essa subjetividade jurídica a entes não humanos²³².

²²⁹ Pereira, 2004, p. 307.

²³⁰ Realistas também são Cunha Gonçalves, Clóvis Beviláqua, dentre outros.

²³¹ Pela teoria da realidade objetiva ou orgânica, há, junto às pessoas naturais, que são organismos físicos, organismos sociais constituídos pelas pessoas jurídicas, que têm existência e vontade própria, distinta da de seus membros, tendo por finalidade realizar um objetivo social” (Diniz, *Curso de Direito Civil Brasileiro*. V. 1., 2002, p. 207).

²³² Rodríguez Rodríguez. *Tratado de sociedades mercantiles*, 1971, p. 113.

Em sua obra, o autor acima citado transcreve dois corolários deduzidos por Ferrara²³³:

- 1) *“A personalidade jurídica é um produto do ordenamento jurídico e “concessão exclusiva do Estado. Jamais os homens, com seus contratos e suas organizações de vontade poderão fazer nascer uma pessoa jurídica...O reconhecimento é o fato constitutivo da personalidade jurídica”.*
- 2) *“Visto que a atribuição da personalidade jurídica não é mais do que a concessão de capacidade jurídica, esta capacidade pode ser mais ou menos ampla”.*

Destacando os dois critérios utilizados por José Lamartine Corrêa de Oliveira para conceituar a pessoa jurídica, temos:

“da afirmação ou negação da noção de direitos subjetivos, amplas conseqüências derivam para a noção da pessoa jurídica como entidade considerada apta a ser sujeito de tais direitos, como o demonstra, por exemplo, a negação de valor pré-normativo à noção de pessoas por autor que, como Hans Kelsen, também nega tal valor à noção de direito subjetivo. Se se admite o valor pré-normativo da noção de direito subjetivo, mas se liga tal noção à categoria de vontade, amplas são as conseqüências quanto à noção de pessoa jurídica”.

Nota-se que o primeiro critério foca a “posição da doutrina em face do problema da visão da sociedade” e classifica as teorias em individualistas, as da realidade do coletivo, e as normativistas. O segundo critério leva em consideração o conceito de direito subjetivo e divide as teorias em doutrina da vontade, do interesse, intermediárias ou mistas e normativistas²³⁴. Explica que o critério visão da sociedade

²³³ Idem ib (tradução nossa). 1) “La personalidad es un producto de ordenamiento jurídico y concesión exclusiva del Estado. Jamás los hombres, con sus contractos y con sus organizaciones de voluntad podrán hacer nacer una persona jurídica...El reconocimiento es el factor constitutivo de la personalidad jurídica”. 2) “Puesto que la atribuiión de la personalidad no es más que la concesión de capacidad jurídica, esta capacidad puede ser más o menos amplia”.

²³⁴ Oliveira, 1979, p. 10.

faz que não se perca de vista a relevância político-social da problemática que envolve a pessoa jurídica²³⁵.

Fábio Ulhoa Coelho, por sua vez, utiliza de outros critérios para conceituar ontologicamente as pessoas jurídicas, quais sejam: teorias pré-normativistas e normativistas. Segundo ele, as teorias pré-normativistas “consideram as pessoas jurídicas seres de existência anterior e independente da ordem jurídica”. E continua: “para seus adeptos, a disciplina legal da pessoa jurídica é mero reconhecimento de algo preexistente, que a ordem positiva não teria como ignorar”²³⁶. Enquadram-se nesse primeiro grupo, a teoria orgânica e a realidade objetiva.

Já as teorias normativistas sustentam o oposto, ou seja, pessoas jurídicas como criação do direito. A existência dessas pessoas jurídicas está condicionada a uma norma jurídica, ao passo que sem ela não se pode falar em pré-existência. Aqui se enquadram as teorias ficcionistas e a da realidade jurídica²³⁷.

De imprescindível importância a crítica de Hans Kelsen, incontestável normativista, sobre a distinção entre a pessoa física e a jurídica, quando o autor pondera que “somente através da conduta humana pode um direito ser exercido e um dever ser cumprido ou violado. Por isso, não pode a referência ao homem (a conexão com o homem) ser o momento através do qual a pessoa física ou natural se distingue da pessoa jurídica ou artificial”²³⁸.

²³⁵ Idem ib.

²³⁶ Coelho. Curso de Direito Comercial, 2002, p. 8.

²³⁷ Idem ib.

²³⁸ Kelsen. *Teoria Pura do Direito*, 1984, p. 243.

Sob seu ponto de vista, não basta o simples fato de possuir direitos e deveres para diferenciar a pessoa física da pessoa jurídica, pois “também a pessoa física não é o indivíduo que tem direitos e deveres, mas uma unidade de deveres e direitos que têm por conteúdo a conduta de um “indivíduo”, e tal unidade “é também expressa no conceito de sujeito jurídico que a teoria tradicional identifica como o de pessoa jurídica (pessoa em sentido jurídico – *Rechtsperson*)”²³⁹.

Consideramos ser realmente relevante segundo Hans Kelsen, é que tanto a pessoa física como a pessoa jurídica possuem “deveres jurídicos e direitos subjetivos tendo por conteúdo a conduta humana e que formam uma unidade”, sendo ela uma unidade “de um complexo de deveres jurídicos e direitos subjetivos” constituindo, os mesmos, normas jurídicas, e situando-se o problema da pessoa jurídica como o “problema da unidade de um complexo de normas”²⁴⁰.

Para melhor compreensão, Kelsen diz que mesmo a pessoa física não é um indivíduo, mas sim “a unidade personificada das normas jurídicas que obrigam e conferem poderes a um e mesmo indivíduo”, consistindo em uma “construção jurídica criada pela ciência do Direito” um conceito auxiliar na descrição de fatos juridicamente relevantes. Neste sentido, a chamada pessoa física é uma pessoa jurídica (*Juristische Person*)²⁴¹ e não uma realidade natural.

Com isso, Kelsen, em sua análise, quer demonstrar que o elemento comum entre a pessoa jurídica e a pessoa física é a norma, que dará a condição de existência à pessoa para o Direito, como ocorre com a pessoa física.

²³⁹ Idem, ib.

²⁴⁰ Idem, ib.

²⁴¹ Kelsen, 1984, p. 244.

Relevante é a contribuição trazida pelo doutrinador italiano Ascarelli que, como bem colocado pelo doutrinador Fábio Ulhoa Coelho em uma de suas obras, “conceitua a pessoa jurídica como uma expressão abreviada de um complexo de normas jurídicas como um mesmo centro de imputação”²⁴²

Para Ascarelli, existem conceitos advindos de fatos da realidade social e outros que simplesmente representam a condensação de um conjunto de normas jurídicas, sendo nesses outros conceitos que se deve enquadrar a pessoa jurídica, pois deve haver uma formulação com base no conjunto de normas jurídicas e não na realidade social a que se reportaria o conceito de pessoa jurídica²⁴³.

Concluimos que os posicionamentos trazidos por Kelsen e Ascarelli se assemelham na parte em que ambos reconhecem que, antes de se partir de qualquer conceito para definir “pessoa” e “pessoa jurídica”, deve-se enquadrar em qual complexo de normas os aludidos conceitos se referem.

Consideramos ser a teoria da realidade técnica a mais adequada, pois se verificou que na pessoa jurídica há uma vontade superior, expressa por seus órgãos, demonstrando possuir uma existência independente dos membros que a compõem. Através da realidade técnica é atribuída personalidade jurídica às sociedades que queiram adquirir direitos e contrair obrigações, não se verificando aqui a vontade de um membro da sociedade, mas sim de todos com o objetivo de usar, gozar e dispor de direitos e conseqüentemente de contrair obrigações.

²⁴² Coelho. “Pessoa jurídica: conceito e desconsideração”. *Justitia*, v. 137, jan/mar. 1987, p. 65.

²⁴³ Idem ib.

Dessa constatação, urge a necessidade de se reconhecer o caráter relativo da personalidade jurídica, posto ser uma consequência natural dos princípios que inspiram a organização social de uma determinada época e, portanto, do ordenamento jurídico que irá regê-la.

Assim, verificado o caráter relativo da personalidade jurídica, passamos a fazer uma breve incursão no instituto da personalização das sociedades nos mais importantes sistemas jurídicos.

Há sistemas jurídicos, como o do Reino Unido, que associam a personalização da sociedade à limitação da responsabilidade dos sócios. Para tais sistemas, as sociedades em que os sócios respondem integralmente pelas obrigações sociais são despersonalizadas²⁴⁴.

Na doutrina italiana, no caso das sociedades civis, tal personificação não é tida como necessária, ao contrário do que ocorre com as sociedades comerciais, pois nestas, a finalidade transcende aos indivíduos que as compõem, além de destacar o fato de precisarem manifestar-se perante terceiros²⁴⁵.

Na mesma esteira temos o direito alemão, onde encontramos a teoria dualista reconhecendo a personalidade jurídica às sociedades comerciais de capital e vendo nas demais apenas uma comunhão, sendo que nestas, os bens da sociedade pertencem aos sócios em regime de mão comum.

²⁴⁴ ULHOA COELHO, Fábio. *Curso de Direito Comercial*, p. 7.

²⁴⁵ ASCARELLI, Tullio. *Sociedades Y Asociaciones Comerciales*, p. 68.

Já os sistemas francês e português reconhecem personalidade jurídica indistintamente a todo tipo societário, independentemente de sua estrutura capitalística ou personalística. São conhecidas como pessoas morais no Direito Francês e como pessoas coletivas no Direito Português. E, como pessoas jurídicas, possuem personalidade jurídica que não se confunde com a de seus criadores, tendo patrimônio e vida próprios, podendo, inclusive, conforme observa César Fiúza²⁴⁶, ser “sujeito ativo ou passivo de delitos.”

A ordem jurídica brasileira segue a posição de França e de Portugal, de modo que, para efeitos de personalização, não há correlação alguma entre os dois temas societários supramencionados.

Portanto, pessoa jurídica é o conjunto de pessoas (*universitas personarum* = associação) ou de coisas (*universitas rerum* = fundação), a que se atribui personalidade jurídica, com a inscrição de seu ato constitutivo no respectivo registro (Código Civil, art. 45). Assim, a exemplo da pessoa física, a pessoa jurídica torna-se sujeito de direitos e obrigações (Código Civil, art. 1.022).

3.3. Início da Personalidade Jurídica

Grandes discussões marcaram a análise do tema relativo ao início da personalidade jurídica. Hoje, porém, para a maioria dos doutrinadores, as sociedades empresárias são constituídas por um contrato ou por um estatuto – sociedades contratuais ou institucionais – das quais são espécies, as sociedades

²⁴⁶ FIUZA, César. *Op.cit.*, p. 78.

limitadas e anônimas, respectivamente. Assim, os vínculos jurídicos que unem os sócios com a sociedade, variam conforme a adoção do regime contratual ou institucional, produzindo efeitos tanto na constituição como na extinção da pessoa jurídica.

Dispõe o artigo 985 do Código Civil: *“A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150)”*.

Assim, notamos que o reconhecimento da sociedade como pessoa jurídica requer a prévia inscrição de seus atos constitutivos no registro próprio e na forma da lei. Tratando-se de sociedade empresária, o registro público de empresas mercantis, fica a cargo das Juntas Comerciais.

Tal entendimento é corroborado pela doutrina civilística preconizada por Clóvis Bevilacqua, Washington de Barros Monteiro, Orlando Gomes, Pontes de Miranda, Caio Mário da Silva Pereira e Maria Helena Diniz, em razão da expressa disposição do artigo 18 do Código Civil de 1916.

Neste sentido, ensina Maria Helena Diniz²⁴⁷ que, com a inscrição do contrato ou do estatuto no registro competente, a pessoa jurídica começa a existir e passa a ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, a ter capacidade patrimonial, constituindo seu patrimônio, que não tem nenhuma relação com os dos sócios, adquirindo vida própria e autônoma, não se confundindo com os seus membros, por

²⁴⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil.*, p.116.

ser uma nova unidade orgânica. O registro, segundo o entendimento da autora, tem força constitutiva, pois, além de servir de prova, possibilita a aquisição da capacidade jurídica.

Caio Mário²⁴⁸ salienta que o começo da existência jurídica está fixado no instante em que o ato de constituição é inscrito no Registro Público, e o próprio autor destaca a importância do registro ao mencionar:

“Este registro é também a fonte de informação dos dados característicos da entidade, motivo porque mencionará a sua denominação, as suas finalidades e a sua sede. Tendo em vista que as conexões da entidade no mundo jurídico exigem um órgão encarnado em um ou mais indivíduos, refletirá ele, ainda, a maneira como se administra e quem tem função de representação, ativa e passiva, em Juízo ou fora dele. Esclarecerá a possibilidade e a forma pela qual os estatutos podem ser modificados. A fim de prevenir os que negociarem com a pessoa jurídica, dirá da extensão da responsabilidade de seus membros pelas obrigações sociais. E, finalmente, conterà a previsão das condições de sua extinção, e o destino de seu patrimônio.”

De outro lado, existe uma corrente no direito brasileiro a sustentar que a aquisição da personalidade jurídica ocorreria antes mesmo do registro da sociedade na Junta Comercial, fase esta que Lamartine chamou de “pré-vida” das pessoas jurídicas. A corrente doutrinária é formada, dentre outros, por Carvalho de Mendonça, João Eunápio Borges, Tavares Borba e Fábio Ulhoa Coelho, que entendem que a sociedade irregular ou de fato são personificadas, pois, consideram existente a pessoa jurídica desde o momento em que os sócios passam a atuar em conjunto, na exploração da atividade econômica, isto é, desde o contrato, ainda que verbal, de formação de sociedade. Enquanto não estiver regularizada perante a

²⁴⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Op.cit.*, p.198

Junta Comercial será disciplinada pelo regime jurídico das sociedades em comum (Código Civil, artigos 986 a 990), antigas sociedades irregulares ou de fato.

Fábio Ulhoa Coelho assevera que

“a melhor sistemática de disciplina não é a legal, que identifica no registro o ato responsável pela personalização da sociedade empresária, mas a compreensão de que o encontro de vontade dos sócios já é suficiente para dar origem a uma nova pessoa, no sentido técnico de sujeito de direito personalizado. (...) A sociedade empresária irregular deveria ser considerada já um sujeito de direito personalizado, tendo em vista o conceito de personalização, que é o de atribuição genérica de aptidão para atos jurídicos”²⁴⁹.

A este respeito, podemos notar que ao mesmo tempo em que o Código Civil dispõe que a personalidade jurídica inicia-se com o registro (artigo 985), determina, ainda, que a responsabilidade dos sócios na sociedade em comum é subsidiária, ressalvada apenas, a do representante legal, que tem responsabilidade direta, por ter sido excluído do benefício de ordem. É esta a exegese do artigo 990 do referido diploma legal. Ora, se é subsidiária a responsabilidade dos sócios, há de se concluir que a sociedade responde de forma principal e, assim sendo, a própria legislação reconhece a existência da pessoa jurídica antes de ser providenciado o seu registro.

Ressaltamos, ainda, que o sistema jurídico confere à sociedade em comum, capacidade postulatória. Pelo artigo 987 do Código Civil, a sociedade de fato pode litigar em juízo, sendo somente vedadas, aos sócios, as ações fundadas na existência da sociedade, como por exemplo, ações propostas para o exercício do direito de retirada ou para exigir cobrança de *pro labore*. No mesmo sentido, não

²⁴⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Op.Cit.*, p.16-17.

pode demandar os demais sócios, ação para destituição do administrador. E, ainda, uma vez demandado o sócio por terceiro, aquele não poderá opor-lhe a existência da sociedade, o que está em consonância com o que disciplina o art. 12, § 2º do Código de Processo Civil, que estabelece que *“as sociedades sem personalidade jurídica, quando demandadas, não poderão opor a irregularidade de sua constituição”*. Desta forma é clarividente o reconhecimento da sociedade de fato como sendo ente com capacidade postulatória.

Ademais, Fran Martins²⁵⁰ lembra que uma das características do Direito Comercial é o informalismo, diversamente do Direito Civil, que traz normas rígidas e como decorrência natural, tem-se que a formalidade do ato seja essencial para este ramo do direito. O dinamismo do direito comercial contempla normas flexíveis, cuja simplicidade e informalismo lhes são peculiares.

Portanto, da organização constituída com o contrato social resulta a pessoa jurídica, sujeito de direito, distinto da pessoa dos sócios que a criaram, dotada de personalidade jurídica e patrimônio separado, autônomo, independente do de seus sócios. Notamos que a disciplina legal a respeito do momento da aquisição da personalidade das sociedades empresárias não corresponde ao melhor método de regulamentação da matéria, por ser ilógica, incoerente e destoante em relação ao conceito de pessoa jurídica, seja pela interpretação sistemática da matéria nos vários diplomas legais pertinentes, seja pelas características de que se reveste o direito comercial.

²⁵⁰ MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial.*, p. 28.

3.4. Efeitos da Personalização

Já fora visto que personalidade jurídica é um atributo da pessoa jurídica que a acompanha por toda a sua vida, iniciando-se por meio da inscrição do seu ato constitutivo junto ao registro competente. Uma vez registrado, possui personalidade jurídica distinta dos sócios, tendo vida, direitos, obrigações e patrimônios próprios.

Observa-se, contudo, que o nascimento da pessoa jurídica, opera-se com a exteriorização da união de vontades, objetivando criar o ente. Personalidade só com o registro. Antes a pessoa existe, porém de fato ou até mesmo irregular (sociedade em comum), conforme, inclusive, previsto no art. 986 do novo Código Civil, *in verbis*: *Enquanto não inscritos os atos constitutivos, rege-se a sociedade, exceto por ações de organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.*

Portanto, a existência, perante a lei, das pessoas jurídicas de direito privado, começa com a inscrição dos seus contratos, atos constitutivos, estatutos ou compromissos em seu registro público peculiar.

E acrescenta Silvio Rodrigues²⁵¹:

“Note-se, desde logo, a distinção entre a existência no plano do direito e a existência no plano dos fatos. Se a lei declara que a existência no plano do direito se inicia com a inscrição dos estatutos no registro peculiar, é porque, naturalmente, admite que exista no campo material uma organização subjacente, representada por um agrupamento de pessoas, buscando um fim comum, ou por um patrimônio separado,

²⁵¹ RODRIGUES, Silvio. *Op.cit.*, p. 72.

voltado a uma determinada destinação. Portanto, a compor a idéia das pessoas jurídicas encontram-se dois elementos: o material, representado quer pela associação de pessoas (preexistente), quer por um patrimônio destinado a um fim; e o jurídico, constante da atribuição de personalidade, que decorre de uma determinação da lei, e cuja eficácia advém da inscrição dos estatutos no registro peculiar.”

Revestida de personalidade jurídica, a sociedade, como sujeito de direitos e obrigações, assumirá um dos pólos da relação negocial. A pessoa física que a representar não é parte no negócio jurídico, mas sim a sociedade por ela representada.

Neste sentido, Alexandre Ferreira de Assumpção Alves afirma que a pessoa jurídica, por ser sujeito de direito, possui capacidades de gozo e de fato. Com efeito, a lei civil não cogita de incapacidades para a pessoa jurídica em relação ao exercício de direitos. Contudo,

“faltando-lhe corpo e alma para revelar-se no mundo jurídico, é indispensável a presença de uma pessoa que atuará como seu órgão (diretor, administrador ou gerente) e não como representante nos moldes dos absolutamente incapazes”²⁵².

Desta forma, derivada da manifestação de vontade de uma ou mais pessoas, a pessoa jurídica tem existência autônoma que lhe permite ser titular de direitos e obrigações de forma independente, não confundindo seus atos com os praticados pelas pessoas que a compõem ou dirigem. Mesmo que desenvolva relação jurídica com qualquer dos seus integrantes, sua condição de pessoa é preservada, e o membro que trata com ela não celebra consigo mesmo. Da mesma forma, as

²⁵² A desconsideração da personalidade jurídica e o direito do consumidor: um estudo de direito civil constitucional. In: Problemas de Direito Civil – Constitucional. Coordenado por Gustavo Tepedino. , p. 252.

relações celebradas com terceiro são independentes, e aquele que pactua com a pessoa jurídica o faz com ela própria, e não com os sócios.²⁵³

Como exemplo da prática autônoma de atos jurídicos, pela pessoa humana capaz ao exercício de direitos, a pessoa jurídica também goza desta aptidão, desde que a vontade dos sócios se formalize em documento escrito que deverá ser registrado em órgão específico. Tal ato publicizatório determina o nascimento legal da pessoa jurídica, necessário à outorga do atributo da capacidade de exercício: a personalidade jurídica. A partir de então, a pessoa jurídica tem capacidade de direito que lhe autoriza a celebração negocial, à prática de atos jurídicos *stricto sensu*, de atos-fatos jurídicos e de atos ilícitos.

Enquanto a pessoa humana capaz expressa sua vontade de forma natural, a pessoa jurídica o faz através de órgãos que, ao contrário de representá-la, a fazem presente na relação jurídica. É assim que a pessoa jurídica não é representada ou assistida, como acontece com a pessoa humana incapaz absoluta ou parcialmente. Sua existência legal presume a existência de órgãos de representação que resguardam poder de discernimento sobre o certo e errado. São os órgãos que exprimem a vontade, que dirigem, e que resolvem conflitos de qualquer espécie.

Franz Wieacker²⁵⁴ observava que:

²⁵³ GIMENES, Bruno; NEVES, Gustavo de Castro et al. *A concreção da pessoa jurídica no discurso de Pontes de Miranda: reflexão sobre a metamorfose sujeito-pessoa. Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 797, 8 set. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7246>>. Acesso em: 25 set. 2006.

²⁵⁴ WIEACKER. *História do direito privado moderno.*, p. 270.

“Uma das criações mais importantes neste domínio é a teoria da pessoa jurídica (persona moralis), apenas sugerida no direito Justiniano e construída de forma refletida pela canonística e pelos consiliadores. Na sua atual forma, ela constitui um monumento do trabalho sistemático e conceitual moderno, trabalho cujos fatores propulsores foram: por um lado, a constituição e organização, desde logo, da igreja, e, mais tarde e principalmente, do Estado moderno e dos seus organismos territoriais e, por outro lado, a moderna sociedade mercantil.”

Voltando a discorrer a respeito das conseqüências da personalização, outra situação que repercute na responsabilidade dos sócios é o fato de a sociedade ter capacidade postulatória, podendo figurar como parte processual, tanto no pólo ativo como no passivo, para defesa de seus interesses. Pode, enfim, demandar e ser demandada.

Outro atributo da personalidade é o domicílio, sendo considerado como a sede legal da pessoa jurídica. O art. 75, inciso IV e parágrafos 1º e 2º do Código Civil, estabelecem as regras sobre o domicílio da pessoa jurídica de direito privado.

Finalmente, um dos atributos mais importantes da personalização da sociedade empresária é a autonomia patrimonial, havendo total independência da pessoa jurídica com relação aos membros que a compõem, principalmente no tocante ao aspecto patrimonial.

Aliás, para nosso trabalho, a autonomia patrimonial é o mais importante dos efeitos advindos da personalização da pessoa jurídica, razão porque reservamos tópico próprio para tecermos considerações a seu respeito.

3.4.1. Autonomia da Pessoa Jurídica

Para Fábio Ulhoa Coelho, “em razão do princípio da autonomia da pessoa jurídica é ela mesma parte dos negócios jurídicos”; “é ela, e não seus integrantes, a parte legítima para demandar e ser demandada em juízo, em razão dos direitos e obrigações que titulariza”. E, “finalmente, no seu desdobramento mais relevante, o princípio da autonomia importa, em regra, a impossibilidade de se cobrarem dos seus integrantes as dívidas e obrigações da pessoa jurídica”²⁵⁵.

Rubens Requião entende que a autonomia da pessoa jurídica é um efeito da personalização, na medida em que:

“(1) considera-se a sociedade uma pessoa, isto é, um sujeito ‘capaz de direitos e obrigações’. Pode estar em juízo por si, contrata e obriga; (2) tendo a sociedade, como pessoa jurídica, individualidade própria, os sócios que constituem com ela não se confundem, não adquirindo por isso a qualidade de comerciantes; (3) a sociedade com personalidade adquire ampla autonomia patrimonial. O patrimônio é seu, e esse patrimônio, seja qual for o tipo da sociedade, responde ilimitadamente pelo seu passivo; (4) a sociedade tem a possibilidade de modificar a sua estrutura, quer jurídica, com a modificação do contrato adotando outro tipo de sociedade, quer econômica, com a retirada ou ingresso de novos sócios, ou simples substituição de pessoas, pela cessão ou transferência da parte capital”²⁵⁶.

Para Fábio Ulhoa Coelho²⁵⁷, “a personalização de um sujeito de direito é a sua subsunção a um regime jurídico das pessoas, que se difere do regime jurídico dos sujeitos, despersonalizados, ou das não pessoas”. Essa distinção refere-se à autorização genérica para a prática de atos em geral nos entes personalizados e a

²⁵⁵ Coelho. *Curso de Direito Civil*, v. 1, 2003, p. 233-4.

²⁵⁶ Requião. *Curso de Direito Comercial*, 1986, p. 287.

²⁵⁷ Coelho, 1989, p. 81.

limitação para a prática de certos atos jurídicos despersonalizados. Em outras palavras, o ente personalizado pode praticar todos os atos, exceto aqueles expressamente proibidos, ao passo que as pessoas não personalizadas têm autorização específica para a prática de determinados atos, sendo vedados quaisquer outros não expressamente admitidos²⁵⁸.

Para Túlio Ascarelli, “na sua origem histórica, a responsabilidade limitada dos sócios de uma companhia decorre de princípios excepcionais e se apresenta, como um privilégio, que, por isso, pode ser baseado tão somente em um ato legislativo especial, que derroque o direito comum”²⁵⁹.

Assim, as sociedades e sua personalização jurídica – esta “uma qualidade que a ordem jurídica estatal outorga a entes que a merecerem”²⁶⁰ –, consistem em uma técnica, uma criação jurídica²⁶¹, voltada à viabilização dos interesses e dos indivíduos que a compõem²⁶².

Para Fábio Konder Comparato, “o que não se pode perder de vista é o fato de ser a personalização uma técnica jurídica utilizada para se atingirem determinados objetivos práticos – autonomia patrimonial, limitação ou supressão de

²⁵⁸ Idem, ib.

²⁵⁹ Ascarelli. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*, 2001, p. 464.

²⁶⁰ Diniz, *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*, 1999, p. 510.

²⁶¹ Miranda. *Tratado de Direito Privado*, vol.I, 1970, p. 280.

²⁶² “Afim, a constituição da pessoa jurídica e do patrimônio separado representa apenas um meio técnico para que os sócios possam exercer o comércio com responsabilidade limitada” (Ascarelli, 2001, p. 465). “Essa, aliás, a base central de toda a construção formada em torno das pessoas jurídicas, já que não existem, em direito, interesses e relações que não digam respeito unicamente aos homens” (Grinover. *Da desconsideração da pessoa jurídica*, Revista Jurídica, v. 320, 2004, p. 8). Segundo Fábio Konder Comparato, “toda a disciplina jurídica concernente às pessoas jurídicas reduz-se, finalmente, a uma disciplina dos interesses dos homens que a compõem” (Comparato. *O poder de controle da sociedade anônima*, 1976, p. 277-8).

responsabilidades individuais – não recobrando toda a esfera de subjetividade, em direito”²⁶³.

Rubens Requião afirma que “uma das mais decisivas conseqüências da concessão da personalidade jurídica, outorgada por pela lei, todos o sabemos, é a sua autonomia patrimonial, tornando a responsabilidade dos sócios estranha à responsabilidade social”²⁶⁴.

Tal distinção gera efeitos relevantes em relação à responsabilidade patrimonial, já que, via de regra, os bens dos sócios não respondem por dívidas da sociedade e vice-versa, a não ser em casos excepcionais.

O Código Civil Brasileiro de 2002 não preceitua expressamente sobre o princípio da autonomia patrimonial, como antigamente dispunha o artigo 20 do Código Civil Brasileiro de 1916. A autonomia patrimonial decorre da interpretação de diversas normas, que reforçam o aludido princípio em nosso ordenamento, dentre elas o art. 1.052 e 46, V, do Código Civil Brasileiro.

O aludido princípio pode ser superado com a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, como veremos em capítulo posterior. Com isso, pretende-se a declaração de ineficácia do princípio da autonomia subjetiva da pessoa jurídica, em casos como os de abuso de direito e violação à lei.

²⁶³ Comparato, 1976, p. 290.

²⁶⁴ Requião. *Aspectos modernos de Direito Comercial*, 1988, p. 71.

A desconsideração só pode ser aplicada como exceção à regra, afastando-se a personalidade jurídica nos casos previstos em lei, desde que a exceção não vire um óbice à ação do Estado na busca de aplicação do direito justo e equânime. Nessa linha foi o entendimento da jurisprudência que aplicou pela primeira vez a teoria da desconsideração em acórdão relatado pelo desembargador Edgar de Moura Bitencourt²⁶⁵.

A legislação pátria trouxe como primeira regra pertinente ao tema, o artigo 20 do Código Civil de 1916, com os seguintes dizeres: “*as pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros*”.

Embora o artigo 20 do Código Civil de 1916 não tenha sido reproduzido no Código Civil de 2002, há de se prosseguir com o mesmo entendimento, eis que sedimentado no ordenamento jurídico pátrio, o reconhecimento do patrimônio como uma universalidade, ou seja, uma unidade atribuída a cada pessoa.

Portanto, o ordenamento jurídico brasileiro adota a individualidade própria da sociedade, que, de forma alguma, pode ser confundida com a individualidade da pessoa dos sócios.

As sociedades empresárias são sempre personalizadas, ou seja, são pessoas distintas dos sócios e, dessa assertiva decorre o fato de que titularizam seus próprios direitos e obrigações.

²⁶⁵ “A assertiva de que a sociedade não se confunde com a pessoa dos sócios é um princípio jurídico, mas não pode ser um tabu e entrar a própria ação do Estado, na realização de perfeita e boa justiça, que outra não é a atitude do juiz procurando esclarecer os fatos para ajustá-la ao direito” (TJSP – RT 238/394).

Importante salientar que o sistema obrigacional brasileiro abarca o princípio da preservação universal do patrimônio, estampado no artigo 91 do Código Civil: *“constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”*.

Das regras acima transcritas decorre o princípio da unidade patrimonial, ou seja, cada pessoa, natural ou jurídica, possui um patrimônio. Sendo positivo ou negativo, toda pessoa possui um patrimônio.

Desta maneira, é possível afirmar que o patrimônio todo, isto é, todos os direitos e bens, que compreendem o complexo das relações jurídicas de cunho econômico da pessoa – seja ela individual ou coletiva – é que deve responder pelas suas obrigações.

Em comentário à teoria da personalidade jurídica, Washington de Barros Monteiro ressalta:

“(...) A teoria da personalidade jurídica é dominada por alguns princípios fundamentais: a) a pessoa jurídica tem personalidade distinta de seus membros (‘universitas distat a singulis’), (...); b) a pessoa jurídica tem patrimônio distinto. Essa autonomia patrimonial é caracterizada por dois preceitos: ‘quod debet universitas non debent singuli’ e ‘quod debent singuli non debet universitas’; c) a pessoa jurídica tem vida própria, distinta da de seus membros.”²⁶⁶

Sílvio Rodrigues compartilha do mesmo entendimento, *in verbis*:

²⁶⁶ MONTEIRO, Washington de. *Op.cit.*, p.113.

*“Pessoas jurídicas, portanto, são entidades a que a lei empresta personalidade, isto é, são seres que atuam na vida jurídica, com personalidade diversa dos indivíduos que os compõem, capazes de serem sujeitos e obrigações de ordem civil”.*²⁶⁷

O autor português Antônio Carvalho Martins²⁶⁸ também preleciona no mesmo sentido:

“No desenvolvimento de sua capacidade, é que as pessoas colectivas funcionam e actuam no mundo jurídico. O exercício de direitos realiza-se por meio de actos jurídicos adequados e a prática destes pressupõe um organismo-psíquico, um ser dotado de consciência e vontade própria e, portanto, capaz de agir por si mesmo. Impossibilitadas de agirem por si próprias, com efeito, as pessoas colectivas só podem proceder por intermédio de certas pessoas físicas, cujos actos praticados em nome e no interesse da pessoa colectiva (e no âmbito dos poderes que lhes são atribuídos) irão produzir as suas conseqüências na esfera jurídica dessa mesma pessoa.”

Continua o autor português:

*“Os interesses próprios da pessoa colectiva, em conformidade com os seus fins estatutários, terão de ser dirigidos ou governados por certos indivíduos designados nos respectivos estatutos, ou segundo as normas lá contidas, estando a cargo deles tomar as deliberações, realizar ou fazer realizar os actos jurídicos, executar ou fazer executar as operações materiais que forem conducentes à boa gestão dos mesmos interesses”.*²⁶⁹

Assim, a autonomia patrimonial permite a distinção entre o patrimônio social e o individual dos sócios. Com efeito, se a sociedade empresária tem personalidade própria distinta da de seus componentes, tem patrimônio próprio, distinto do de seus membros. O patrimônio da sociedade é denominado patrimônio social; o patrimônio de seus membros, de patrimônio individual. Aquele, responde pelas obrigações

²⁶⁷ RODRIGUES, Sílvio. *Op.cit.*,p.64.

²⁶⁸ MARTINS, Antônio Carvalho. *Responsabilidade dos Administradores por Dívidas de Impostos.* , p.

17.

²⁶⁹ *Ibid.*, p.17.

sociais; este, pelas obrigações firmadas pelos sócios. Ora, se a garantia do credor é representada pelo patrimônio do devedor, uma vez devedora a sociedade empresária, será, com certeza o seu patrimônio social que responderá pelos credores. Esta é a regra. Portanto, somente quando o patrimônio social exaurir-se na solvência do passivo da sociedade é que, em caráter excepcional, o patrimônio individual do sócio responderá pelas obrigações sociais.

Ademais, como veremos adiante, o princípio da autonomia patrimonial é de suma importância para o desenvolvimento da economia, pois motiva investidores e empresários a desenvolverem atividades econômicas de grande relevância para o país, já que, através de aludido princípio, não comprometerão seus patrimônios particulares. Em outras palavras, o reconhecimento da autonomia patrimonial tem como função limitar os riscos empresariais, o que, sem sombra de dúvidas, estimula a atividade empresarial, que é indispensável.

Preservar a autonomia patrimonial, como veremos é fundamental para o desenvolvimento da atividade econômica, tendo em vista que o prévio conhecimento da afetação máxima patrimonial que podem sofrer os empreendedores e investidores, estimula o surgimento de novas atividades empresariais.

Conclui-se então, que a regra é a diferenciação de personalidade entre membro e sociedade, de modo que unicamente a sociedade empresária responde pelas obrigações por ela contraídas.

Entretanto, existem exceções a tal regra, especialmente no concernente às relações fiscais, que é o contexto no qual pretendemos desenvolver este trabalho a partir dos próximos capítulos.

3.5. Término da Personalização

Antes do advento do novo Código Civil, existiam controvérsias quanto à aplicação do regime dissolutório das sociedades limitadas: se o Código Comercial ou a Lei das sociedades por ações.

No entanto, o novo Código imprimiu às sociedades limitadas, o caráter contratual, de modo que passaram a obedecer às normas previstas nos artigos 1.033, 1.044 e 1.087 do referido diploma legal.

Fábio Ulhoa Coelho já havia se manifestado sobre a questão relacionada à constituição e dissolução:

“O diploma legal aplicável à sociedade limitada será sempre o Código Civil, mesmo que o contrato social eleja a lei das sociedades por ações para a regência supletiva da limitada, pois trata-se de matéria não disponível para os sócios”²⁷⁰.

A personalização da sociedade contratual termina após um procedimento dissolutório, que compreende três fases. A dissolução que pode ser judicial ou extrajudicial, se resultar da vontade dos sócios; a liquidação, fase em que se resolve

²⁷⁰ ULHOA COELHO, Fábio. *Op.cit.*, p.368.

todo o seu passivo; a partilha, que se dá quando há saldo remanescente, o qual será distribuído entre os sócios.

Afirmamos que o término da personalidade em exame ocorre com o regular processo de extinção, procedendo-se à sua liquidação nos termos dos arts. 1.102 e seguintes do novo Código Civil, sob pena de atribuir responsabilidade ilimitada aos seus sócios, inclusive o não administrador, objeto integrante do nosso trabalho, conforme demonstraremos adiante.

Assim, o procedimento dissolutório é fundamental para o efetivo término da personalização da sociedade, pois, caso contrário, a sociedade continua sendo titular da personalidade jurídica e sofrerá todos os efeitos da personalização: continuará sendo sujeito de direitos e obrigações, continuará tendo capacidade postulatória e responsabilidade principal em decorrência da autonomia patrimonial.

Reitera-se que, se a sociedade não providenciar esta dissolução regular, os sócios respondem perante os credores da sociedade, por desobedecer aos preceitos do direito societário. Contudo, nesta hipótese, não respondem por dívidas contraídas da sociedade, e sim de forma direta e pessoal, tendo em vista a prática de ato ilícito por eles próprio praticados. Trata-se da figura da dissolução irregular.

Como preleciona Fábio Ulhoa Coelho, a sociedade que não procede à dissolução regular não se considera encerrada, não perde, portanto, sua personalidade jurídica. Por conseguinte, permanece a autonomia patrimonial, surgindo para os credores duas alternativas, a de responsabilizar a sociedade,

porque esta não perdeu a personalidade jurídica, ou a de responsabilizar os sócios, por não observar as normas legais quanto à dissolução regular da sociedade, em outros termos, responsabilizá-los por ato ilícito²⁷¹. Todavia, se após dissolvida regularmente a sociedade, esta continua a explorar a atividade econômica, torna-se irregular, e como tal, estará sujeita às normas da sociedade em comum. Tal prática acarretará a responsabilidade subsidiária e ilimitada dos sócios pelas obrigações sociais. A regra da subsidiariedade é excepcionada apenas ao representante legal, conforme já mencionado anteriormente²⁷².

3.6. Sociedade. Conceito

Sociedade, segundo Affonso Paulo Guimarães²⁷³ é

“ o contrato consensual, sinalagmático perfeito, de boa-fé, pelo qual duas ou mais pessoas se obrigam a conjugar esforços e recursos, a fim de atingirem um fim lucrativo comum e lícito. Segundo alguns autores, o contrato de sociedade teria origem nas antigas comunidades familiares, formadas pelos herdeiros, quando da morte do pater famílias. Esses preferiam associar-se, fraternalmente, à sombra do patrimônio deixado pelo de cuius, ao invés de partilhá-lo. E assim, a sociedade se acolhe ao abrigo de um jus quodammodo fraternitatis. Citam-se como exemplos de sociedade, a dos publicanos, encarregada de fornecer alimentos e armas ao exército romano e, ainda, de arrecadar os impostos nas mais distantes províncias romanas. Havia, também, v.g., a sociedade dos trabalhadores agrícolas (grifos do autor)”.

Assim, temos que a sociedade é a união de pessoas, juridicamente capazes, que reciprocamente se ajustavam em recursos (cabedais) ou trabalhos com objetivos comuns. São, pois, as pessoas colegiadas que se unem diante da

²⁷¹ *Ibid.*, p.18-19.

²⁷² *Id.Ibid.*, p.452.

²⁷³ GUIMARÃES, Affonso Paulo. *Op.cit.*, p. 143.

impossibilidade de atingir determinados fins atuando isoladamente. As sociedades, segundo o novo Código Civil, se distinguem da associação e da fundação em virtude de seu escopo negocial, e se subdividem em sociedades simples e empresárias. E, segundo observa Fábio Ulhoa Coelho²⁷⁴,

“ O enquadramento de uma sociedade no regime jurídico empresarial dependerá, exclusivamente, da forma com que explora seu objeto. Uma sociedade limitada, em decorrência, poderá ser empresária ou simples: se exercente de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, será empresária; caso contrário ou se dedicando a atividade econômica civil (sociedade de profissionais intelectuais ou dedicada à atividade rural sem registro da Junta Comercial), será simples.”

Registra-se que é o objeto da sociedade que a distingue das demais e não a sua forma externa, admitindo-se, contudo, exceção no que tange as sociedades anônimas, pois, consoante o disposto contido no § 1º, do art. 2º da Lei n. 6.404/76, *“qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio”*. Vê-se, portanto, que pode a companhia ter objeto civil ou mercantil – jamais misto – e, qualquer que seja, será regida pelas leis mercantis, aplicando-se-lhe, nos casos omissos, as disposições do Código Civil, conforme disposto no art. 1.089.

O revogado Código Civil de 1916 definiu o instituto da sociedade, dispondo em seu artigo 1363: *“Celebram contrato de sociedade as pessoas que mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comum.”*

²⁷⁴ COELHO, Fábio. *Op.cit.*, p. 111.

Para João Eunápio Borges²⁷⁵, como a sociedade comercial só se distingue da civil pela natureza mercantil de seu objeto, basta que acrescentemos no final do artigo 1.363 as palavras 'no exercício do comércio', para termos da sociedade comercial uma noção satisfatória.

Interessante, outrossim, o conceito proposto por Waldemar Martins Ferreira²⁷⁶:

É o ajuste por meio do qual duas ou mais pessoas põem em comum, permanentemente, seus conhecimentos ou atividades para fim outro que não o da partilha de lucros. Apareceu, portanto, como elemento diferencial, o animus lucrandi. Onde este se depare, denuncia-se existência de sociedade. Objetou-se assim; e censuras despertou esse critério. Chegou-se a colocar, em face dele, entre associações, empresas que, realmente, entre as sociedades deveriam arrolar-se.

O novo Código Civil dispôs em seu artigo 981²⁷⁷:

“Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha entre si, dos resultados”, esclarecendo o parágrafo único que a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.”

Já se viu que a associação de duas ou mais pessoas, que visam a um objetivo comum e que se vinculam por um contrato, constitui a pessoa jurídica. A

²⁷⁵ BORGES, João Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*, p. 259.

²⁷⁶ FERREIRA, Waldemar Martins. *Instituições de direito comercial*, p. 211.

²⁷⁷ A sociedade de capital e indústria não foi mantida no novo Código Civil, malgrado referido artigo admita a sua possibilidade de constituição, quando os sócios se obrigam a contribuir com bens ou serviços, na modalidade de sociedade simples (novo Código Civil, art. 997, V), existindo a figura do sócio de indústria.

pessoa jurídica, por se ente abstrato, é representada por administradores, sócios ou não, aos quais o contrato social atribui esse poder. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição de seus atos constitutivos no registro próprio, ou seja, para a sociedade simples no Registro Civil de Pessoas Jurídicas; para a sociedade empresária, no Registro Público de Empresas Mercantis (Junta Comercial). Nesse sentido, impõe o artigo 45:

“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. Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo da publicação de sua inscrição no registro.”

A pessoa jurídica fica obrigada pelos atos praticados por seus administradores, desde que exercidos nos limites de seus poderes expressos em contrato social ou estatuto, conforme determina o artigo 47:

“Art.47: Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.”

Face ao poder dado à administração tributária de desconsiderar atos e negócios jurídicos que vier a considerar dissimulados (LC nº 104/2001), é o abuso de personalidade jurídica mediante desvio de finalidade ou confusão patrimonial a que se refere o artigo 50:

“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.”

Retornando à conceituação de SOCIEDADE, Ricardo Negrão²⁷⁸ a conceitua como sendo uma

“pessoa jurídica de direito privado que tem por objetivo social a exploração de atividade mercantil. Em outras palavras, seu objeto é a prática de atos de comércio com habitualidade e profissionalidade, segundo o conceito objetivo de comércio. Nesse objeto se distinguem as sociedades civis das sociedades comerciais.”

Rubens Requião²⁷⁹ oferece-nos o seguinte conceito de sociedade comercial:

“Celebram-se sociedade comercial as pessoas que mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns de natureza comercial.”

Por fim, cita o referido jurista²⁸⁰ uma antiga lei espanhola, *Siete Partidas*, que conceituava minuciosamente a sociedade comercial:

“Fazem companhia os mercadores e outros homens entre si, para ganhar mais facilmente, juntando seus capitais em um, do que às vezes serem recebidos nela por companheiros: uns que sabem e entendem de comprar e vender, embora não tenham capital para fazê-lo; outros que, sem embargo de ter capital e inteligência, não querem usar deles para si mesmos.”

Henrique Dejardins²⁸¹ apresenta-nos o seguinte conceito:

²⁷⁸ NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial*, p. 203.

²⁷⁹ REQUIÃO, Curso de direito comercial, p. 327.

²⁸⁰ *Ibid.*, p. 327.

²⁸¹ DEJARDINS, Henrique. *Entidades commerciaes*, p. 9.

A reunião de duas ou mais pessoas, que sob uma firma ou uma denominação qualquer, praticam habitualmente actos de commercio, tendo por fim um lucro commum, denomina-se sociedade comercial.

Por sua vez, Fran Martins²⁸² observa que,

“Inicialmente, um só indivíduo podia realizar os atos necessários para a circulação das mercadorias, servindo de intermediário entre o produtor e o consumidor. Desenvolvendo-se o tráfico de mercadorias, tornou-se indispensável a existência de mais uma pessoa para a realização das atividades intermediárias, nascendo daí as sociedades comerciais em que, segundo a concepção primitiva dos códigos, várias pessoas ‘negociavam em comum’ (Código Comercial, art. 315).

Relativamente ao número de pessoas para constituir a sociedade, o sistema brasileiro experimentou sensível alteração com a Lei das Sociedades por Ações, que admitiu e regulou a subsidiária integral, constituída de um único acionista, sociedade nacional.

Com essas considerações, temos que na sociedade não basta apenas a união de vontades e recursos, há necessidade de que também haja uma convergência dos interesses na vida da mesma, por meio de atos inequívocos, buscando a realização de seu objeto e fim social. Qualquer comportamento diverso poderá ensejar responsabilidades.

²⁸² MARTINS, Frans. *Op.cit.*, p. 10.

CAPÍTULO 4 – A RESPONSABILIDADE LIMITADA DOS SÓCIOS VISTA SOB UM ENFOQUE ECONÔMICO

4.1. Considerações iniciais

Neste momento, especificamente, será analisada a responsabilidade dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada sob o prisma da eficiência econômica. A tarefa do presente estudo será a de investigar se a responsabilidade pessoal dos sócios poderia servir como garantia extra aos credores que viessem a contratar com a sociedade, gerando com isso, em tese, mais eficiência ao sistema.

A idéia de sistema reporta-nos ao preceito de que nenhuma lei existe por si mesma, isto é, isoladamente. Ela é parte de um todo maior, ou seja, de um sistema que se denomina ordenamento jurídico, no qual está inserida. Portanto, sua relação com o ordenamento jurídico é a de parte com o todo, razão pela qual deve ser interpretada de forma sistemática. Deve-se, portanto, confrontar a lei com as demais que compõem o Direito Positivo, respeitando a hierarquia das leis.

A respeito do conceito de sistema, Maria Helena Diniz ensina ser o

“nexo, uma reunião de coisas ou conjunto de elementos, e método, um instrumento de análise. É o aparelho teórico mediante o qual se pode estudar logicamente a realidade, que não é sistemática”²⁸³

Hans Kelsen²⁸⁴ já preceituou *sistema* como sendo todo o acervo normativo.

Portanto, a interpretação da lei deve ser iniciada pelo estudo dos princípios e normas constitucionais aplicáveis a que ela se subordina. Neste sentido, para que o referido nexo

“não se esgarce, para que não perca a consistência interna que permite ao direito movimentar a vida social, o sistema é dotado de um centro de gravidade representado pelos valores e princípios constitucionais que lhe servem de suporte”²⁸⁵

Do exposto, urge afirmar que “a adequada interpretação das normas do Direito Previdenciário não pode deixar de considerar, por conseguinte, o dado econômico – que é da maior relevância -, mas deve dar a devida precedência ao dado jurídico.”²⁸⁶

“Exige o art. 96 da Lei n. 8.212, de 1991, que cuida da Organização e do Custeio da Seguridade Social, que seja enviado ao Congresso Nacional um conjunto de dados – estatísticos, demográficos, atuariais e institucionais, baseados em fórmulas e registros confiáveis – que podem influenciar na estruturação do orçamento público do setor e sem os quais poderia ser rompida a estabilidade econômica do sistema.

*O dado jurídico exige, por seu turno, que sejam enfocadas **diretivas constitucionais que desvelem a unidade do ordenamento e forneçam os elementos básicos de funcionamento do sistema,***

²⁸³ Vigência e Eficácia da Norma Constitucional. In *Constituição de 1988: legitimidade, vigência, eficácia e supremacia.*, pp. 63-87.

²⁸⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito.*, p. 269.

²⁸⁵ BALERA, Wagner. *Introdução ao Direito Previdenciário.*, p. 12.

²⁸⁶ BALERA, Wagner. *Op.cit.*, p. 155.

traduzindo para a linguagem formal a essência da técnica de proteção que a Lei Suprema implanta na Ordem Social.” (destaque meu).²⁸⁷

Resta claro, pois, que o estímulo aos agentes econômicos para que ingressem na atividade econômica está intrinsecamente ligado às responsabilidades que lhes são atribuídas, caso contrário, a livre iniciativa, o capitalismo no qual se pauta o Estado Democrático de Direito poderia falir.

Como assevera Calixto Salomão Filho, “é necessário sistematizar os limites, sob pena de criar-se uma insegurança jurídica insuportável para os operadores econômicos”.²⁸⁸ Afinal de contas, os fins da Ordem Social – bem estar e justiça sociais - serão também alcançados através da integral efetivação da função social da empresa.

Fábio Ulhoa Coelho já dizia sobre a relevância da Autonomia Patrimonial como meio incentivador de ingresso nas atividades econômicas:

“Sua importância para o desenvolvimento de atividades econômicas, de produção e circulação de bens e serviços, é fundamental, na medida em que limita a possibilidade de perdas nos investimentos mais arriscados. A partir da afirmação do postulado jurídico de que o patrimônio dos sócios não responde por dívidas da sociedade, motivam-se investidores e empreendedores a aplicar o dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco. Se não existisse o princípio da separação patrimonial, os insucessos na exploração da empresa poderiam significar a perda de todos os bens particulares dos sócios, amealhados ao longo do trabalho de uma vida ou mesmo de gerações, e, nesse quadro, menos pessoas se sentiriam estimuladas a desenvolver novas atividades empresariais. No final, o potencial econômico do país não estaria

²⁸⁷ *Idem*, p. 155.

²⁸⁸ FILHO, Calixto Salomão. *O Novo Direito Societário*, p.210-211.

eficientemente otimizado, e as pessoas em geral ficariam prejudicadas, tendo menos acesso a bens e serviços. O princípio da autonomia patrimonial é importantíssimo para que o direito discipline de forma adequada a exploração da atividade econômica.”²⁸⁹

Fato é que “a teoria da desconsideração da pessoa jurídica tem uma estreita relação com o princípio da preservação da empresa”, na medida em que tal teoria “não postula a invalidade, irregularidade ou dissolução da sociedade jurídica desconsiderada”, entendendo-se, tão-somente, “tomar por episodicamente ineficaz o ato constitutivo da pessoa jurídica”²⁹⁰.

Assim, a responsabilidade limitada e a autonomia patrimonial são formas de se limitar riscos empresariais, gerando a possibilidade de se promover lucros e riquezas, priorizando-se o bem-estar social. A autonomia patrimonial é um importante instrumento para a economia de mercado. Através dela é que o particular pode dedicar-se à exploração de uma atividade econômica com limitações asseguradas por lei, tendo em vista a previsibilidade de eventuais prejuízos pessoais.

Desta forma, entendemos que para o bom funcionamento do sistema, a limitação da responsabilidade dos sócios contribui no sentido de oferecer maior segurança à atividade econômica, sendo que no entender de Fábio Ulhoa Coelho²⁹¹, é o alicerce para a circulação de bens e serviços, pois limita as perdas nos investimentos mais arriscados. Continua o autor afirmando que, se não houvesse tal

²⁸⁹ O *Empresário e os Direitos do Consumidor*, p. 44.

²⁹⁰ Coelho. *Lineamentos da teoria da desconsideração da pessoa jurídica*, Revista do Advogado, v. 36, 1992, p. 40.

²⁹¹ *Curso de Direito Comercial*, vol. II, p. 396.

limitação, certamente haveria retração na atividade econômica, pois menos pessoas arriscariam investir em segmentos de exploração econômica, em vista da necessidade de comprometimento de todo o patrimônio pessoal.

4.2. A limitação da responsabilidade dos sócios na sociedade limitada e seus reflexos na atividade econômica

Iniciamos o presente tópico salientando que, para o entendimento das questões relativas à limitação da responsabilidade dos sócios nas sociedades limitadas, as idéias e os raciocínios econômicos não podem ser vistos isoladamente, exigindo, pois, a verificação de um conjunto de aspectos sociais, culturais, antropológicos e psicológicos, entre outros. Neste sentido, vejamos o seguinte entendimento:

“A aplicação de premissa econômica em questões jurídicas – esse parece ser o entendimento mais razoável – deve ser feita conjuntamente com preceitos de outras ciências, tais como a sociologia, a psicologia e a antropologia, entre outras, sob pena de se chegar a uma solução absolutamente inusitada e injusta, somente para alcançar a eficiência econômica.”²⁹²

A fim de adentrarmos especificamente no tema das sociedades limitadas, importante o conhecimento de que é exatamente nas sociedades deste tipo que ocorrem a grande maioria dos casos de responsabilização dos sócios, pois não existe controle mais rígido por parte de organismos estatais.

²⁹² Ramon de Medeiros Nogueira. *Responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais nas responsabilidades limitadas – um enfoque jurídico- econômico*. 2001.107f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

Neste sentido, destacamos a opinião de Raimundo M. B. Carvalho²⁹³, o qual, citando a opinião de Fábio Konder Comparato, destaca:

“Para ele, Comparato, essa separação patrimonial comporta graus; ela não é idêntica e uniforme em todos os casos. ‘Mais acentuada nas sociedades anônimas, em que o acionista não responde pelos débitos sociais, apresenta-se, ao contrário, mais atenuada naqueles tipos societários em uma categoria de sócios, ou todos eles, respondem pelas dívidas da sociedade (ob. cit., p. 281). Fica evidente que essa observação do autor parte do ponto de vista legal. Entretanto, vale também no plano fático, por isso que de fácil compreensão que numa sociedade anônima, onde normalmente o capital está pulverizado por um grande número de acionistas, torna-se mais difícil (senão impossível) estabelecer-se confusão do patrimônio da sociedade com o dos acionistas, enquanto que numa sociedade de responsabilidade limitada, p. ex., no geral, com reduzido quadro de sócios cotistas – quando não constituída entre marido e mulher – essa confusão é mais propiciada e, não raro, constatada na prática”.

Portanto, vista a sociedade limitada como sendo a mais passível de responsabilização dos sócios pelas obrigações sociais, passemos a analisar a questão sob um enfoque econômico, lembrando que não é o objetivo do presente trabalho esgotar o tema, mas sim, ampliar o campo de análise da questão da responsabilidade limitada dos sócios para o campo da atividade econômica, para que possamos, talvez, saber em quê a responsabilização pessoal dos sócios eventualmente afeta a atividade econômica.

Observamos que, atualmente, a regra do direito societário é, em princípio, a da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais. Contudo,

²⁹³ *Da Responsabilidade dos Sócios por Dívidas da Sociedade: Sociedade Anônima e Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada.* In Revista de Direito Mercantil nº 73, Editora Revista dos Tribunais, p. 23.

economicamente, tem-se pensado em se estender a responsabilidade dos sócios como forma de aumentar a eficiência econômica.

Portanto, a responsabilidade pessoal do sócio passaria a servir como forma de se aumentar a garantia do credor involuntário²⁹⁴, principalmente quando essa situação de critério decorra de ato ilícito perpetrado pela sociedade. Em termos econômicos, a responsabilidade pessoal do sócio, em casos de atos ilícitos, gera, de certa forma, um nível maior de eficiência, pois para os controladores e os gerentes restará indubitável que por qualquer dano causado em face de sua negligência, imprudência ou imperícia poderão ser pessoalmente responsabilizados, comprometendo, a partir do ato, todo o seu patrimônio pessoal para satisfazer obrigação social.

Sobre o tema, Carlos Henrique Abrão²⁹⁵ já anotara que “hodiernamente existe, não se pode olvidar, um declínio no princípio da responsabilidade limitada dos administradores nas modernas sociedades comerciais. A tese da limitação ganha corpo, na medida em que deve garantir um patrimônio sólido, apto a responder pelas obrigações dos sócios”. E o autor ainda cita Rubens Requião²⁹⁶, para salientar que a tendência moderna, segundo o mestre paranaense, é o

²⁹⁴ Com algumas ressalvas, Calixto Salomão Filho, em sua obra *O Novo Direito Societário* (p. 110) divide os credores em dois grandes grupos. O primeiro grupo seria composto pelos credores profissionais ou institucionais, geralmente instituições financeiras, aos quais é possível pressupor a existência do livre mercado. Portanto, o autor sugere que esses credores, empregando a diligência normal de bons comerciantes, possam e devam informar-se sobre o risco envolvido na transação e, ao mesmo tempo, negociar esse risco com a sociedade. Adverte ainda o autor que basta a possibilidade efetiva da negociação, pouco importando se ela existiu ou não. Com relação ao outro grupo, contrariamente, é composto de todos aqueles credores aos quais não se pode aplicar a hipótese da concorrência perfeita. Nesse grupo estão compreendidos os credores de delito, que não negociaram com a sociedade, ou aqueles que tiveram a possibilidade teórica, mas não efetiva, de se informar sobre a situação da sociedade. Nessa posição, podem ser incluídos os pequenos fornecedores e os empregados.

²⁹⁵ *Penhora das quotas de Sociedade de Responsabilidade Limitada*. Editora Saraiva, São Paulo, 1986, p. 55.

²⁹⁶ *Penhora das Quotas de Sociedade de Responsabilidade Limitada*, p. 56.

estabelecimento de uma responsabilidade solidária, principalmente em face das grandes empresas capitalistas.

A respeito do assunto, Ramón de Medeiros Nogueira²⁹⁷, manifesta-se no seguinte sentido:

“Portanto, a não vigência da cláusula de limitação da responsabilidade pode ser entendida como a melhor forma de se incentivar as empresas menores a obter uma adequada cobertura por meio de uma apólice de seguro. Em tese, algumas empresas passariam a ser totalmente inviáveis sob a égide da responsabilidade limitada, ou seja, caso passassem para o regime em que seus sócios podem ser responsabilizados pessoalmente, teriam de cessar suas atividades em caso de danos ou atos ilícitos.”

E continua, asseverando:

“(…) não haver qualquer razão para uma obrigatoriedade dessas empresas existirem, ainda que tenham alguma importância no âmbito social. Explica-se: uma importante vantagem da responsabilidade pessoal dos sócios ou da não vigência da cláusula de limitação de responsabilidade serviria para forçar essas empresas, que sobrevivem justamente externalizando seus custos sociais, a se retirarem do negócio que desenvolvem. Ora, se a empresa não tem condições de suportar o custo do negócio, no qual, em última análise, estaria incluído manter uma apólice de seguro cobrindo os eventuais danos a credores involuntários é porque o próprio mercado deve forçá-lo a parar com o negócio, pois a sua permanência pode trazer sérias conseqüências ao tentar externalizar seus custos sociais.”²⁹⁸

Considerando todo o exposto, a questão que surge é se deve ser mantida no mercado empresas que a qualquer momento poderão causar danos a credores, mas

²⁹⁷ *Op., cit.*, p. 125.

²⁹⁸ *Ob. cit.*, p. 125.

que geram empregos necessários à comunidade, ou aceitar a responsabilidade do sócio (ou apólice de seguros), correndo-se enorme risco dessa empresa sair do mercado e deixar de produzir, e portanto, gerar riquezas e empregos.

Partindo-se da premissa que no Brasil, grande parcela das empresas atuantes no mercado são de pequeno e médio porte, permitindo aos empresários o acesso aos benefícios instituídos pela lei, o que é corroborado por Calixto Salomão Filho²⁹⁹.

Realizando estudo sobre o tema da ordem econômica na Constituição de 1988, Eros Roberto Grau³⁰⁰, salienta que um dos princípios norteadores da ordem econômica pátria é aquele que busca, além da redução das desigualdades regionais e sociais, o pleno emprego e o incentivo às empresas de pequeno porte. O mesmo autor salienta, ainda, que quaisquer políticas recessivas contrárias àqueles princípios da ordem econômica devem ser consideradas inconstitucionais.

Num país como o Brasil, cujo crescimento da carga tributária sempre foi notável e bastante expressivo comparativamente aos países emergentes e aos principais competidores, as obrigações tributárias ficam cada vez mais complexas, onerosas e arbitrárias. E, considerando-se o índice altíssimo de desemprego e de economia informal, uma empresa que não tivesse condições de suportar os custos do negócio e viesse a fechar as portas, deixaria de ofertar postos de trabalho, aumentando a incidência de desemprego.

²⁹⁹ *A sociedade Unipessoal*. São Paulo, 1995, p. 72.

³⁰⁰ *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo, 2000, p. 276.

No entanto, uma empresa geradora de riqueza e de emprego atende à sua função social, acima de distribuir dividendo para os acionistas. A geração de empregos pode ser considerada como função social da empresa à luz do preceito constitucional econômico que promulga a busca pelo pleno emprego.

Com efeito, se toda propriedade no Brasil necessita cumprir uma função social, a empresa também necessita e seria encarada como função social dos bens de produção. Em regra, os bens de produção são postos em dinamismo, no capitalismo, em regime de empresa, daí falar-se em função social da empresa.³⁰¹

A este respeito, Carlo Lovatelli³⁰², em seu texto “O Social é hoje uma obrigação” assevera que:

“(...) além de cumprir com suas obrigações legais, as companhias estão saindo de seus casulos e arregaçando as mangas a fim de colaborar para uma vida melhor de toda a sociedade. De fato, não importa se pressionadas por uma nova visão do consumidor, hoje mais exigente não só em relação à qualidade e preço do produto, mas também com a participação das empresas na sociedade e na preservação ou melhoria das condições do meio ambiente.”

Assim, certo é que a limitação da responsabilidade representa indubitavelmente uma concessão, um benefício ou até um privilégio estatal àqueles que se dignam a investir determinada soma de capital na produção de bens ou serviços, gerando empregos, contribuindo com tributos, enfim, fazendo circular as riquezas, função indispensável em qualquer país.

³⁰¹ KONDER COMPARATO, Fábio. *Op.cit.*, p.77.

³⁰² LOVATELLI, Carlos. *O social é hoje uma obrigação*. Gazeta Mercantil, São Paulo, 13 out. 2006, caderno A-3.

No entanto, a respeito da personificação societária e das vantagens da limitação da responsabilidade dos sócios, vale conferir a conclusão de Marçal Justen Filho³⁰³:

“Em suma, malefícios decorrentes da personificação são assumidos pelo direito como necessários e inafastáveis, perante os benefícios que decorrem de sua consagração. Trata-se de abuso com que a sociedade humana tem de conviver – é o preço que se paga pela promoção do desenvolvimento, poderia dizer-se”

Ainda sobre o assunto, transcrevemos brilhantes palavras de Maria Rita Ferragut³⁰⁴:

“O reconhecimento, pelo ordenamento jurídico, do valor atribuído à pessoa jurídica como ente que tem autonomia patrimonial e, conseqüentemente, responsabilidade pelas obrigações por ela assumidas, são postulados básicos e fundamentais para o fomento na produção de riquezas. A garantia de iniciativa e sobrevivência do agente econômico numa determinada sociedade é de suma relevância para o desenvolvimento do bem-estar social. A responsabilidade limitada dos sócios neste tipo societário é resultado de uma evolução da própria economia capitalista, que tem como um de seus objetivos, afastar efeitos que possam frustrar a dinâmica da sociedade e gerar inaptidão econômica e social no mercado. A preocupação se estende tanto nas relações da grande, como da pequena e média empresa, uma vez que não são apenas fontes geradoras de renda para o empreendedor, mas, também de empregos contribuem com o Estado no recolhimento de tributos e contribuições, e ainda amplia o acesso de bens e serviços aos consumidores.”

Notamos então que a limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais resulta como instrumento jurídico da evolução do modelo capitalista de mercado.

³⁰³ Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro, p. 121.

³⁰⁴ Ferragut, op. Cit, p. 227.

Assim, considerando o alto nível de desemprego em nosso país, concluímos que a não observância da autonomia patrimonial, responsabilizando-se pessoalmente os sócios (de forma aleatória) por dívidas contraídas pela sociedade, poderia conduzir à retração em investimentos, bem como servir para retirar algumas empresas do mercado, contribuindo, ainda mais, para o aumento da defasagem de emprego, o que afronta a função social da empresa.

Portanto, a responsabilização pessoal dos sócios relativamente às obrigações perante o custeio previdenciário-fiscal, pode ensejar o desaparecimento de muitas unidades de produção, vindo a gerar reflexos indesejáveis na já frágil economia brasileira.

Enfim, a regra geral é a de que os sócios respondem de forma limitada pelas obrigações sociais e já vimos que o objetivo da responsabilidade limitada e da autonomia patrimonial é a promoção de lucros e as riquezas, em conformidade com os ditames da justiça social. Desta forma, as hipóteses de superação da capacidade patrimonial da sociedade devem ter suporte jurídico, assegurando as relações entre agentes econômicos e sociedade como um todo.

É exatamente sobre o suporte jurídico que consagra a responsabilidade solidária entre sócios por dívidas sociais contraídas perante o Fisco Previdenciário, o objeto de estudo do próximo capítulo, tema central do presente trabalho, onde analisaremos a hipótese em que a responsabilidade limitada dos sócios é afastada, em vista da inclusão, no sistema tributário brasileiro, de norma que objetiva afastar a citada limitação perante o sistema de custeio da Previdência Social (artigo 13 da Lei 8.620/93).

CAPÍTULO 5 – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS NA SOCIEDADE LIMITADA PERANTE OS DÉBITOS RELATIVOS AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

5.1. Breves considerações sobre o artigo 50 do Código Civil

Prescreve o artigo 50 do Código Civil Brasileiro:

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.

Ressaltamos que a positivação da teoria da desconsideração introduzida no Código Civil com seu art. 50 não teve a intenção de pôr fim ao previsto no artigo 20 do Código Civil de 1916 (“As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros”). Miguel Reale afirmou no *Anteprojeto*:

“Não abandonamos o princípio que estabeleceu a distinção entre pessoa jurídica e os seus membros componentes, mas também não convertemos esse princípio em tabu, até o ponto de permitir sejam perpetrados abusos em proveito ilícito dos sócios e em detrimento da comunidade”³⁰⁵

O referido artigo, ao admitir a desconsideração em certas circunstâncias, não nega a existência da distinção entre pessoa jurídica e seus membros, ainda que não tenha expressamente repetido a regra contida no artigo 20 do Código Civil de 1916.

³⁰⁵ Reale, 1972, p. 8.

Com isso, o princípio da autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus membros continua a existir, só que sob determinadas situações não é possível manter referida distinção.

Quando a personalidade jurídica for utilizada para fugir de suas finalidades, com o propósito de prejudicar terceiros, deve-se desconsiderar a personalidade jurídica. Não significa dizer que a pessoa jurídica deve ser considerada nula, mas sim, em determinados casos específicos, não leva-la em consideração, o que, em hipótese alguma, implica negar validade à existência da pessoa jurídica³⁰⁶.

Pelo dispositivo em análise, fica claro que o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o de seus membros, ou seja, os bens dos sócios só poderão ser penhorados depois de exaurido os bens da pessoa jurídica, desde que, ressalte-se, estejam preenchidos os requisitos autorizadores para aplicação da desconsideração.

Renan Lotufo, ao discorrer sobre o artigo 50, menciona que, para se atender à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, mister se faz “que o preceito contemple o tríplice interesse posto pela doutrina, porquanto aplicável diante de atos ilícitos, ou abusivos, que concorram para fraudar a lei ou ainda para lesar terceiros”. Diz ainda que:

“a aprovação da subemenda da redação, deslocando a vírgula constante após a expressão “Ministério Público” para após o vocábulo “parte”, afastou a ambigüidade do texto, certo que a parte intervém no processo, pela sua qualidade no composto litigioso, enquanto o órgão ministerial atua, como custos legis, sempre nas hipóteses previstas em lei”³⁰⁷

³⁰⁶ Venosa. *Direito civil: parte geral*, V. I, 2003, p. 300.

³⁰⁷ Lotufo. *Código Civil comentado: parte geral*, V. I, 2003b, p. 145.

Embora Alexandre Couto e Filho entenda que há falhas no artigo 50, pois não há previsão para a *fraude* em seu sentido amplo e a busca do *ideal de justiça*³⁰⁸, sustentamos a idéia de que *fraude* está implicitamente contida em referido artigo quando se refere ao abuso da personalidade jurídica e ao desvio de finalidade. Da mesma forma, a busca do ideal de justiça está prevista em todo ordenamento jurídico, sendo certo que a atuação do direito, por si só, busca a justiça, o que torna desnecessário pontuar esse aspecto na redação do artigo 50.

Para Fábio Siebeneichler Andrade “a fraude se caracteriza pela conduta praticada pelo devedor no sentido de prejudicar seus credores e, nesse sentido, encontra-se abrangida pelo sentido amplo do conceito de abuso da personalidade jurídica³⁰⁹. A jurisprudência, aliás, tem adotado essa orientação³¹⁰”.

O importante para a correta aplicação da teoria é a comprovação do abuso da personalidade jurídica que poderá se concretizar através da confusão patrimonial ou pelo desvio de finalidade.

O desvio de finalidade e a confusão patrimonial são pressupostos indicativos do abuso, mas não suficientes para sua caracterização. É imprescindível que na situação concreta seja clara a conduta ilícita do sócio, vale dizer, transpareça a real

³⁰⁸ Silva, 1999, p. 90.

³⁰⁹ Andrade. *A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil como instrumento de superação para o desvirtuamento de sua finalidade*. Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, 2005, p. 534.

³¹⁰ Ap. Civ. nº 70.000.534.479, 6ª C. Civ. do TJRS, Rel. Dês. Antônio Correa Palmeiro da Fontoura, j. 19.12.2001: “Estando a pessoa jurídica a encobrir interesses ilícitos de seu sócio, em prejuízo ao direito de crédito de terceiro, é de se aplicar a regra da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a fim de assegurar que o bem do devedor, incorporado ao patrimônio da sociedade com o manifesto intuito de fraudar o credor, continue garantindo a execução através da penhora realizada” (*apud* Andrade, 2005, p. 535).

intenção em utilizar-se da personalidade jurídica de uma sociedade para prejudicar terceiros ou enriquecer ilicitamente³¹¹.

Alguns autores entendem que os pressupostos trazidos com o chamado *desvio de finalidade* e *confusão patrimonial* não dependem, para aplicação da teoria, de prévio exaurimento dos bens da pessoa jurídica. Acreditam que apresentados os requisitos ensejadores da desconsideração, esta pode ser aplicada independentemente de ainda existirem bens no patrimônio social, vista como sanção contra o abuso da personalidade jurídica³¹².

Discordamos deste entendimento, pois se há patrimônio capaz de honrar as obrigações assumidas pela pessoa jurídica, não há porque buscar outro patrimônio, já que a dívida é da própria sociedade³¹³.

A desconsideração deve ser aplicada depois de esgotados todos os bens do ente personificado, buscando a satisfação do credor, primeiramente, através dos bens existentes na pessoa jurídica, para, após, esgotado seu patrimônio, adentrar nos bens dos sócios, até mesmo porque a solidariedade não se presume, pois resulta da lei ou da vontade das partes (art. 265 do Código Civil de 2002).

Manoel Pereira Calças defende que somente os administradores ou sócios que se utilizarem indevidamente da pessoa jurídica com o intuito de prejudicar

³¹¹ Gaiolo. *Responsabilidade dos sócios na Sociedade Limitada*, 2005, p. 139.

³¹² Alves e Delgado. *Código Civil anotado – Inovações comentadas artigo por artigo*, 2005, p. 52.

³¹³ “Simplex inadimplemento não caracteriza infração legal” e “em qualquer espécie de sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou da lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76)” – Emb. Divergência em Recurso Especial nº 260.107/RS, Rel. Min. José Delgado, j. 10.03.2004).

terceiros é que devem ser punidos, e não todos os sócios ou administradores indistintamente, visto que tal ato desestimularia a atividade empresarial³¹⁴.

Segundo o voto do Relator Ministro Peçanha Martins³¹⁵, o sócio ou os sócios que não praticaram o ato não podem ser responsabilizados. A desconsideração deve ser limitada aos bens dos sócios que praticaram o ato abusivo³¹⁶.

Do exposto, ao nosso ver, o artigo 50 do Código Civil pacifica o entendimento no sentido da impossibilidade do juiz aplicar a desconsideração de ofício, permitindo, ainda, ao Ministério Público o requerimento da aplicação, mesmo que como simples fiscal da lei. Entendemos que, na concepção do Código Civil de 2002, a desconsideração é um bom remédio a ser aplicado, pretendendo-se resguardar a autonomia da pessoa jurídica, desde que observados certos limites.

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.

No entanto, para a boa aplicação do mecanismo em estudo, há que ser observado um limite para a intervenção estatal no patrimônio privado do sócio, gerente ou administrador, qual seja, o de que na desconsideração da personalidade

³¹⁴ Calças. *Sociedade Limitada no Novo Código Civil*, 2003, p. 161.

³¹⁵ “Somente os sócios que tenham deliberado contra as regras contratuais ou ilegais, com excesso de poderes, podem ser responsabilizados pessoal e ilimitadamente pelas obrigações sociais e tributárias. (...) Não prevalece a simples presunção. Há que ser provada a prática de ato contrário ao contrato social ou à lei do sócio para que possa ser responsabilizado pelo descumprimento de obrigações sociais, o que não ocorreu na espécie dos autos” – RSTJ, v. 43, p. 281-6.

³¹⁶ Ag. Reg. em Resp. nº 86.502-SP, Rel. Min. Eduardo Ribeiro, 3ª Turma (*apud* Andrade, 2005, p. 537).

jurídica, a mera culpa é insuficiente: a intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

5.2.Considerações a Respeito da Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária

A teoria da desconsideração no Direito Tributário apresenta relevante peculiaridade, que é a estrita observância do princípio da legalidade, o qual exige a expressa previsão da doutrina na legislação tributária para que possa ser aplicada. Essa característica, própria do Direito Tributário, impede o Fisco de alcançar terceiros quando a lei expressamente não autorize. Evidentemente, os demais elementos autorizadores da desconsideração devem estar presentes, como a fraude ou o abuso³¹⁷.

Alguns doutrinadores entendem que a desconsideração não pode ser aplicada no âmbito do Direito Tributário (i) por não haver previsão expressa na legislação tributária – princípio da legalidade; (ii) por acreditarem que o princípio da separação patrimonial persiste mesmo perante as obrigações tributárias; e (iii) por defenderem que os dispositivos legais tributários que tratam da matéria não se utilizam do fundamento da desconsideração, mas da responsabilidade solidária. Já outros doutrinadores perfilham o entendimento de que os dispositivos legais trazidos na legislação tributária são casos de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica.

³¹⁷ Santos. *Desconsideração da personalidade jurídica no processo do trabalho: diretrizes à execução trabalhista: artigo 50 do Novo Código Civil e sua aplicação trabalhista*, 2003, p. 151.

Marçal Justen Filho³¹⁸ e Edmar de Oliveira Andrade³¹⁹ defendem que não é aplicável a teoria da desconsideração em matéria tributária, uma vez que não há expressa previsão legal.

Gerci Giareta também se enquadra dentre aqueles autores que defendem que a desconsideração não pode ser aplicada em matéria tributária, pois o princípio da separação persiste perante as obrigações tributárias. Segundo ele, “este dispositivo, embora revele indícios da despersonalização, mesmo assim não contraria o princípio da separação. É que, nos casos especiais, os sócios respondem subsidiariamente, por ato próprio, por descumprimento das obrigações para com a sociedade e para com a Fazenda Pública, por ato próprio”³²⁰.

Para Heleno Taveira Tôres, os artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional não se enquadram em hipóteses de desconsideração. A sociedade, quando o sujeito passivo de obrigação tributária, é una e só perante esta sociedade será possível vislumbrar alguma relação solidária que dentre os sócios possa existir, em virtude do tipo societário adotado e não por conta da desconsideração que a qualifique como tal³²¹.

Já, segundo Flávio Couto Bernardes, a desconsideração é modalidade de responsabilidade, e, diante disso, é aplicável no direito tributário:

³¹⁸ Justen Filho, 1987, p. 108.

³¹⁹ Andrade Filho. *Desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código Civil*, 2005, p. 77.

³²⁰ Giareta. O Código de Defesa do Consumidor e a invocação imprópria da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, v. 55, jul. 1992, p. 300.

³²¹ Tôres. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica: os Limites do art. 135, II e III do CTN. *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*, 2005, p. 59.

“naturalmente que o pedido formulado em juízo para a desconsideração deverá estar acompanhado da verificação de ocorrência dos requisitos deste instituto pelo servidor competente, no âmbito do processo tributário administrativo, da respectiva intimação do responsável e da posterior correção do título executivo. As alegações não podem ser formuladas aleatoriamente em juízo, devem estar precedidas de todos os atos necessários à imputação do dever jurídico tributário”³²².

Nosso posicionamento é no sentido de acreditar que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é aplicável em matéria tributária, desde que presente o dolo no desvio de finalidade e na confusão patrimonial, como já explanado anteriormente. Portanto, os representantes das pessoas jurídicas são considerados substitutos legais tributários, na espécie de responsabilidade de terceiros e, não sendo cumpridas as obrigações perante o Fisco, em virtude de fraude (desvio de finalidade ou abuso), a desconsideração da personalidade jurídica pode sim ser aplicada, a fim de alcançar o patrimônio das pessoas físicas envolvidas.

Adiante passaremos a trazer à tona questões sobre créditos referentes a contribuições previdenciárias³²³, pois a lei que as regulamenta prevê expressamente a possibilidade de responsabilidade solidária de todos os sócios por esta sua simples condição, o que acaba por afastar, por completo, a personalidade da pessoa

³²² Bernardes. A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário – uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária. In: *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*, 2005, p. 465.

³²³ “As contribuições sociais são espécies do gênero tributo e sua cobrança se encontra disciplinada nas denominadas normas gerais da legislação tributária, dentro das quais iremos encontrar critérios pertinentes à interpretação” (Wagner Balera. *A Organização e o Custeio da Seguridade Social*, in Curso de Direito Previdenciário, p. 50).

jurídica, porém, sem a observação dos requisitos exigidos para a aplicação de tal teoria (desvio de finalidade ou abuso).

5.3. Considerações sobre o Artigo 135 do Código Tributário Nacional

Dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional:

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

I – As pessoas referidas no artigo anterior;

(...)

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

Inicialmente, para compreensão do estudo deste item, necessário se faz entender o elemento pessoal que contém o artigo 135, III do CTN, ou seja, os indivíduos que estão sujeitos a tal responsabilidade.

O artigo 135 contempla não somente os sócios (inciso I), mas também os mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Ao estudo importa-nos definir as figuras dos incisos I e III do referido dispositivo legal.

De acordo com Maria Rita Ferragut,

*“**sócio** é a pessoa que participa da sociedade, que é seu membro integrante. Deve contribuir para a formação do capital social, bem*

*como participar dos resultados positivos e negativos do ente social, submetendo-se a um regime jurídico que lhe é próprio, composto por um conjunto de obrigações e direitos que a lei e o contrato social lhe reservam. O sócio referido no artigo 135, inciso I, é apenas o das sociedades de pessoas, por força do que estabelece o artigo 134, inciso VII do CTN.*³²⁴

Já o **Diretor** é definido pelo direito comercial (Lei 6404/76 – artigo 144) como sendo

*“o sócio ou administrador de um estabelecimento mercantil ou empresarial, representando-o em juízo ou fora dele, e praticando todos os atos jurídicos necessários. É o profissional que normalmente cuida das contratações de funcionários, fornecedores, prestadores de serviços, obrigações da sociedade, contas a pagar, realização de negócios, aquisição de equipamentos, enfim, tudo o que for necessário para o gerenciamento da sociedade. Age como mandatário da sociedade, praticando os atos necessários para o seu regular funcionamento.*³²⁵

Gerente é

*“o funcionário com funções de chefia, encarregado da organização do trabalho num certo estabelecimento. É o preposto permanente na sede da sociedade, em sucursal, filial ou agência, autorizado, quando a lei não exigir poderes especiais, a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados (artigo 1172 e seguintes do Código Civil).*³²⁶

Por fim, Representante

*“é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação comercial em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*³²⁷

³²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Op.cit.*, pg. 157.

³²⁵ *Ibid.*, p. 158.

³²⁶ *Id.Ibid.*, p. 158

³²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Op.cit.*, p.158-159.

As pessoas acima definidas serão tratadas simplesmente como **administradores**, já que independentemente de suas qualificações, **deverão gerir** a sociedade de forma permanente ou ocasional para que possam ser responsabilizadas, já que o conceito de administrador é justamente a pessoa física que, segundo os poderes que lhe são outorgados pela pessoa jurídica, pratica **atos de gestão**.

Frise-se que com a entrada em vigor do Código Civil de 2002, deixaram de existir as figuras do sócio-gerente e gerente-delegado. A partir de então, temos administradores sócios que, além de administrar, participam do capital da sociedade, e administradores não- sócios, que são os nomeados tão-somente para gerir os negócios sociais, sem que possuam quotas da sociedade.

Pois bem, ressaltamos que a responsabilidade instituída pelo artigo 135, III do CTN não possui caráter solidário e sim pessoal. Ademais, de acordo com o artigo 265 do Código Civil, solidariedade não se presume, resulta de lei ou da vontade das partes.

No âmbito do Direito Tributário, apenas a lei tem o condão de dispor sobre responsabilidade, visto que a vontade das partes é irrelevante nessa matéria (art.123 CTN). Assim, conclui-se que, para a aplicação do instituto da solidariedade, seria necessário que o artigo 135, III, fizesse menção expressa nesse sentido, o que não ocorre.

Essa norma introduz a responsabilidade tributária à esfera jurídica do responsável de modo pessoal, ou seja, anulando a responsabilidade do contribuinte. A dívida se introduz pessoal e ilimitadamente à esfera jurídica do administrador (terceiro); o que significa dizer que uma nova pessoa, que não o ocupante do pólo passivo da relação tributária estará obrigada a entregar certa quantia de dinheiro ao Fisco. Trata-se de dispositivo editado como exceção à regra da irresponsabilidade dos sócios pelo pagamento das dívidas contraídas em nome da empresa.

Porém, para que seja possível a aplicação da responsabilidade ilimitada dos administradores da sociedade é necessário apurar-se se os mesmos praticaram atos que culminaram em excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. Isso porque se o administrador pratica ato dentro dos marcos delimitadores dos atos societários, pratica ato da pessoa jurídica e não ato seu. Ato seu pode ser considerado apenas aqueles atos que extrapolem os limites dos marcos definidores desses atos ou, melhor dizendo, que não estejam autorizados em lei ou nos estatutos sociais da empresa.

Portanto, o artigo 135, III do CTN responsabiliza aqueles que extrapolam limites presentes na dialética societária, visando gerar maior segurança jurídica em tais relações. O objetivo desse dispositivo é sancionar os administradores que praticam atos que não estavam autorizados a praticar, responsabilizando-os pelos débitos criados além do permitido.

Mas, para a incidência da responsabilidade ilimitada do administrador, sócio ou gerente da sociedade, não basta comprovar apenas atos que extrapolem os

limites dos marcos definidores da dialética societária. É necessário também que exista um **nexo lógico de causalidade entre o ato praticado e a obrigação tributária**, ou melhor, entre o ato e algum dos aspectos da norma tributária.

Assim, ao responsabilizar pessoalmente os sócios, diretores, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelas *obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos*, o CTN, no artigo 135, III, quer se referir apenas aos tributos gerados em atos praticados em violação à lei, ou ao contrato social ou com excesso de poderes. Tais tributos, decorrentes da infração *stricto sensu* é que correrão por conta exclusiva e pessoal do sócio, diretor, ou representante da pessoa jurídica. Não outros sob os quais não exista o ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Tal exigência é decorrência direta da natureza da responsabilização engendrada, há verdadeira "responsabilidade por substituição", penalidade imposta àquelas pessoas que visavam prejudicar (má-fé) as atividades da pessoa jurídica a que estão ligadas.

Há verdadeira substituição do pólo passivo da demanda da "pessoa jurídica inadimplente" pela "pessoa física do sócio responsabilizado", que responde exclusiva e integralmente pelo débito exigido.

É o magistério de Carlos César Sousa Cintra³²⁸, fulcrado nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do art. 135, III, do CTN, afirmando que "é notório que os sujeitos indicados no inciso transcrito integram o pólo passivo da obrigação tributária, na condição de substitutos tributários, precisamente pelo fato de eles terem praticado atos dolosos contra os interesses dos contribuintes substitutos com quem eles mantinham vínculo, o que evidencia o cunho sancionatório dos liames jurídicos de que eles fazem parte".

Sacha Calmon Navarro Coelho³²⁹ reafirma a natureza de "substituição" da responsabilidade tributária insulada no art. 135, III, do CTN, decorrente de sua natureza sancionatória, vejamos:

"Em suma, o art. 135 retira a 'solidariedade' do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isso ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto."

Dessa forma, a tributação pessoal das pessoas físicas recai unicamente sobre as infrações que contenham em si um fato gerador. Faz-se necessário avaliar se o crédito tributário é resultante diretamente do ato praticado com excesso de poderes, violação da lei, contrato social ou estatutos, pois se não o for, não haverá incidência de responsabilidade pessoal de terceiro representante, mas, apenas, da pessoa jurídica.

³²⁸ CINTRA, Carlos César Sousa. *Curso de especialização em direito tributário*, 2005, p. 703.

³²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (coordenador Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 319.

Logo, chegamos à conclusão de que quaisquer outras infrações que não contenham em si todos os elementos de um fato gerador não responsabilizarão pessoalmente o sócio-gerente ou o diretor, por tributos, uma vez que a infração pode se situar fora da órbita do direito tributário. Pode haver infração sem fato gerador e, conseqüentemente, inexistirá o que tributar. De acordo com o dispositivo em apreço, só interessa ao direito tributário o ato que constituir infração e ao mesmo tempo contiver o fato gerador.

É nessa esfera que a questão da falta de pagamento do tributo, por exemplo, bastante discutida atualmente, gera a seguinte dúvida: a falta de pagamento do tributo é considerada infração de lei para os fins do artigo 135 do CTN?

Para responder a tal questionamento fixe-se a premissa de que a situação ora tratada restringe-se ao inadimplemento do tributo e não a este fato somado a obrigação tributária resultante da prática de um fato doloso exercido mediante excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. O motivo maior ensejador de tal posicionamento é o de que a legislação não tipificou o inadimplemento do tributo como fato jurídico desencadeador da relação jurídico sancionadora, que prevê o administrador como responsável tributário. Tanto o artigo 135 do CTN bem como a legislação ordinária não prescrevem que a ausência do pagamento gera responsabilidade.

Ademais, o simples inadimplemento não possui o condão de desencadear a responsabilização das pessoas físicas indicadas nos incisos do artigo 135, justamente pela ausência de infração à lei.

Corroborando a linha de pensamento exposta, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou (EREsp nº 260.107/RS) que somente desencadeia a responsabilidade pessoal por substituição prevista no artigo 135 do CTN quando há comprovação irrefutável de atos praticados com a) infração de lei ou b) dissolução irregular, *in verbis*:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.

A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

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

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de divergência rejeitados."

(EREsp 260107/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10.03.2004, DJ 19.04.2004 p. 149) (destaques nossos)

A referência à dissolução irregular além da infração à lei é evidentemente desnecessária, já que se a dissolução fosse regular seria em conformidade com a lei.

Adentrando o cerne do presente estudo, importante dissociar a simples inatividade³³⁰ da dissolução irregular (em que há verdadeira infração à lei).

A Administração Pública (Secretaria da Receita Federal) exige que o contribuinte em tal estado apresente anualmente a nominada DSPJ-Inativa (Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica Inativa), prevista atualmente na IN/SRF nº 707, de 11 de janeiro de 2007.

A ausência da precitada declaração, de per si, não comprova que houve dissolução irregular, mas apenas o descumprimento de uma obrigação acessória (dever instrumental).

Já a dissolução irregular importa em extinção irregular da pessoa jurídica, irregular, pois, necessariamente, deve estar acompanhada de dolosa dissipação de seu patrimônio, com intuito de burlar obrigações tributárias, amoldando-se ao conceito de infração de lei.

³³⁰ A inatividade consiste na simples desativação da sociedade, a qual não mais realiza atividade operacional simplesmente, mas que ainda existe legalmente.

Assim, não é o fato da empresa estar inadimplente e encontrar-se inativa, sem bens em seu nome, que o respectivo sócio ou administrador deverá suportar com seus bens pessoais os débitos da pessoa jurídica.

Atuação dolosa ou culposa não se presume, deve haver comprovação inequívoca da prática de tais atos, passíveis plenamente de concretização pela Administração Pública em dois momentos, a) quando do lançamento tributário (momento natural), ou b) após o ajuizamento de execução fiscal. É o asseverado pelo E. Desembargador Federal Wellington de Almeida do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no âmbito do AG nº 2004.04.01.042897-0/RS, vejamos parte de seu voto:

"Há que se considerar, todavia, que a violação à lei, ao contrato ou ao estatuto não é presumida, exigindo-se comprovação de que o sócio-gerente ou diretor agiu culposa ou dolosamente na administração da empresa. A legislação comercial afasta a responsabilidade objetiva do sócio ou administrador, merecendo interpretação sistemática o disposto do CTN que trata da responsabilidade tributária pessoal. Assim, somente é possível a responsabilização pessoal se houver prova inequívoca de que o não-recolhimento de tributo resultou da atuação dolosa ou culposa do sócio-gerente, que, com o seu procedimento, causaram violação à lei, ao contrato ou ao estatuto.

*Os mesmos princípios norteiam a responsabilização dos sócios em caso de dissolução irregular da sociedade, ou mesmo de falência, pois estas hipóteses não configuram, a priori, atuação dolosa ou culposa. Não se pode erigir exigência de ordem formal como fator de responsabilização objetiva, sob pena de privilegiar-se a forma em detrimento da realidade. Não se pode olvidar que a difícil conjuntura econômico-financeira do país provoca o perecimento de muitas empresas, cuja crítica situação não permite sequer que regularizem a extinção da sociedade. No tocante à falência, a própria legislação de regência condiciona a extensão da responsabilidade social dos sócios-gerentes ou administradores à apuração em processo ordinário, no juízo falimentar, de iniciativa do síndico.
(...)*

Compete ao exequente produzir as provas neste sentido, porquanto não mereça vingar o pedido com base em mera imputação de responsabilidade objetiva do sócio-gerente."

Ora, não se pode exigir que o contribuinte, por si próprio, requeira a auto-falência ou a baixa na Junta Comercial, além de inexistir lei com tal comando é no mínimo imoral, pela mesma razão, simples indícios sem comprovação de atos dolosos ou culposos, como a mudança de domicílio tributário sem a devida comunicação, não servem de suporte ao desencadeamento da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. É o asseverado pelo E. Desembargador Federal Álvaro Eduardo Junqueira (TRF4 - AC nº 2002.71.07.002559-0/RS), corroborando com o exposto, *ipsis litteris*:

"De outra banda, a dissolução irregular da sociedade não se confunde com o mero encerramento das atividades da empresa. A caracterização da dissolução irregular não decorre da existência de débitos tributários ou ausência de baixa da inscrição da empresa executada e sim da liquidação de bens sem regular processo. Esta deve vir acompanhada do distraimento de bens pelos sócios em detrimento dos credores."

A jurisprudência pátria não claudica, como se pode constatar das ementas abaixo transcritas, oriundas da Primeira e Segunda Turmas do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, vejamos:

"TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO-GERENTE OU DIRETOR. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. AUSÊNCIA DE PROVA DE ATUAÇÃO DOLOSA OU CULPOSA. CTN, ART. 135, III. 1. Apenas em exceção há a possibilidade de transcender a personalidade jurídica do contribuinte ou obrigado civil para atingir o patrimônio pessoal dos sujeitos responsáveis pela administração ou gerência da empresa, em todos os casos exigindo-se conduta direcionada a fim abusivo, praticada com excesso ou infração à lei, contrato social ou estatuto. O responsável pela assunção de obrigações em nome da empresa apenas pode ser penalizado, e de consequência admitida a despersonalização, quando restar devidamente evidenciado que sua atuação flagrou na pessoa

jurídica um instrumento de consecução de objetivos escusos ou quando, por desídia, o administrador empreendeu alguma das ações descritas nos tipos destacados acima, especificamente, in casu, aquele depurado no art. 135 do CTN.

2. Agravo de instrumento parcialmente provido."

(TRF4, AG 2004.04.01.042897-0, Primeira Turma, relator Wellington M de Almeida, publicado em 17/08/2005)

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE INÍCIO DE PROVA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA.

1. Não é do próprio inadimplemento que decorre a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, e sim, consoante sua própria letra, das "obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Se o não requerimento da auto-falência não autoriza o redirecionamento da execução fiscal (STJ, RE nº 442.301/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 05/12/2005, p. 220), também não o autoriza o fato de estar a empresa desativada, sem formalização de sua baixa perante a Junta Comercial, pois desses fatos não se pode presumir a existência de obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou com infração da lei.

3. Agravo improvido."

(TRF4, AG 2005.04.01.049096-4, Segunda Turma, relator Sebastião Ogê Muniz, publicado em 22/02/2006)

Em realidade, o que se percebe é o detrimento da legalidade/realidade em face da sanha arrecadatória, a Administração Pública possui todos os meios de, no momento da formação do crédito tributário (lançamento tributário), comprovar documentalmente e já fazer constar no título executivo todos os motivos que poderiam desencadear a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, inclusive, concedendo prazo para o contribuinte se defender previamente à constrição de seus bens.

Entretanto, pretende mesmo sem prova ou indício algum, alocar no mesmo rol dos fraudadores os meros inadimplentes, requerendo sua inclusão no pólo passivo das execuções fiscais com vistas a alcançar seus bens pessoais, utilizando tal

instituto, à semelhança do direito penal, como meio intimidador para o adimplemento das obrigações tributárias pendentes.

Assim, o **princípio da estrita legalidade** não autoriza o Fisco a responsabilizar sócios pelas dívidas fiscais das pessoas jurídicas. A única exceção atualmente prevista é a do artigo 13 da Lei 8620/93; dispositivo este, cuja constitucionalidade vem sendo discutida.³³¹

A propósito, cabe destacar os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça, assim ementados:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE. INADIMPLENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Falta de prequestionamento dos temas insertos nos arts. 2º, § 5, da Lei 6.830/80, 201 e 202 do CTN. Incidência das Súmulas 282 e 356/STF.

2. **O mero inadimplemento tributário não configura violação de lei apta a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes da empresa.** Precedentes.

3. Recurso especial conhecido em parte e provido.

(REsp 901.726/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.02.2007, DJ 09.03.2007 p. 309) (destaque nosso).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. INADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS. ALIENAÇÃO DE BENS. CITAÇÃO. EXECUTIVO FISCAL. FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

1. **O mero inadimplemento tributário não configura violação de lei, apta a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios.** Precedentes.

2. Se o tribunal de origem se manifestou pela insuficiência de indícios que demonstrem a dissolução irregular da sociedade, a análise da violação do art. 135, III, do CTN importaria no revolvimento de aspectos fáticos e probatórios da demanda, o que é vedado no âmbito do recurso especial, consoante o enunciado contido na Súmula 7/STJ.

³³¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Op.cit.*, p.164-165

3. Não configura fraude à execução fiscal a alienação de bens ocorrida anteriormente à citação. Precedente da Primeira Seção: EREsp 40.224/SP.

4. Recurso especial conhecido em parte e improvido.

(REsp 882.590/RN, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.02.2007, DJ 09.03.2007 p. 303). (destaque nosso)

Ainda sobre o assunto, Misabel Abreu Machado Derzi, acerca de comentários de Aliomar Baleeiro diz:

*“A peculiaridade do artigo 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que as pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte (...). São, assim, do ponto de vista temporal, antes concomitante ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação. Por isso o dispositivo menciona – obrigação resultante de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto”.*³³²

Além disso, acrescenta a professora que o dolo também deve estar presente para a incidência do artigo 135, III do CTN. Assim ela explica tal exigência:

*“O terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto, dos quais decorrem seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração. É que o representante, o mandatário e o administrador com poderes de decisão – inclusive aqueles arrolados no artigo 134 – podem abusar dos poderes que têm, em detrimento dos interesses do contribuinte”.*³³³

E seu entendimento é corroborado pelo STJ. Vejamos:

³³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi.*, p.757.

³³³ BALEEIRO, Aliomar. *Op.cit.*, p. 755

“TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE ANÔNIMA E/OU SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO DIRETOR E OU SÓCIO GERENTE.

Quem está obrigada a recolher tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica, e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o diretor ou sócio-gerente, a obrigação tributária é daquela, e não destes. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou inadimplência é da pessoa jurídica, não do diretor ou sócio-gerente, que só respondem, excepcionalmente, pelo débito, se resultar de atos praticados com excesso de mandato ou infração de lei, contrato social ou estatutos, exatamente nos termos do que dispõe o artigo 135, inciso III, do Código tributário nacional. Recurso especial conhecido, mas improvido” (Resp. 36543-SP, rel. Ari Pargendler, 2ª T. DJU de 14/10/96, p. 389979).

Hugo de Brito Machado, a respeito, diz:

“Não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei, capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levará a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado de inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção.

Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores ou administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; (b) omissis; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas de para responder pela dívida, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes, ou violação de lei, contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.

Em síntese, os atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente”³³⁴

³³⁴ Machado, Hugo de Brito. *Responsabilidade Tributária e Infração da Lei, Repertório IOB de Jurisprudência 15/94, p. 298/299.*

Assim, no âmbito fiscal, para que a responsabilidade pessoal do sócio seja configurada, é necessário que lhe seja imputada a autoria de ato ilegal, caso contrário, *para sanar uma injustiça contra o Estado, contra o Fisco, cometer-se-ia uma outra injustiça maior: a responsabilidade do sócio (ainda que gerente de direito) que não cometeu qualquer ato ilegal. Cabe-lhe o ônus da prova, mas indiscutivelmente não pode responder por fraude cometida, praticada, realizada, gerenciada, por terceiro*” (op. cit.).

E prossegue o autor:

“Apenas quem pratica o ato gerencial fraudulento, ilegal, pode validamente ser responsabilizado. Interessa à organização social com um todo, que a responsabilidade nos negócios seja, como o nome indica, limitada”³³⁵.

A prática dolosa impõe reconhecimento de que o administrador tinha opção de praticar ou não a infração. Se a opção de evitá-la inexistia, a pessoa não poderá ser considerada responsável, pois lhe faltava o *animus*, no que pese o resultado de seu ato. A única exceção é se o administrador provocou intencionalmente a impossibilidade da opção, a fim de, em última análise, beneficiar-se do ilícito e, ao mesmo tempo, afastar a sua responsabilidade pessoal.³³⁶

Mais uma vez, resta claro que o legislador, com a elaboração do artigo 135, III do CTN, pretendeu responsabilizar aquele que objetiva dar à pessoa jurídica fins ilícitos ou contrários ao seu objetivo social. Os demais sócios não podem arcar com

³³⁵ Idem, ibidem.

³³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Op.cit.*, p. 152.

as arbitrariedades cometidas pelo membro que conduz irregularmente a atividade comercial, tal como ocorreria na hipótese de fixação da responsabilidade solidária. Essa é a justificativa para a pessoalidade da responsabilização. É a partir desse prisma que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN deve ser interpretada. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular e na liberdade do administrador, será contrária à ordem jurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos a título de direitos fundamentais.

Evidente, pois a hipótese de substituição tributária, assim entendida por Aliomar Balleiro, para quem “o caso, diferentemente do anterior (art.134 CTN), não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no artigo 135 passam a ser responsáveis ao invés do contribuinte”.³³⁷

Compartilham desse entendimento Misabel Derzi e Luciano Amaro, respectivamente:

“Já o artigo 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no artigo 134. A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o pólo passivo, nas hipóteses do artigo 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”.³³⁸

“Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte, exclusivamente para o responsável (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao dispor no sentido de que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava

³³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Op.cit.*, p. 435.

³³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi., p.757.

*no art.131) de que ela não é compartilhada com o devedor 'origina' ou 'natural'.*³³⁹

Importa frisar que não é todo e qualquer membro da sociedade que pode ser responsabilizado pelo cumprimento da obrigação tributária, mas tão somente o sócio-gerente, e não qualquer sócio, mesmo que majoritário; até porque apenas estes são capazes de praticar os atos que fazem surgir a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Hugo de Brito Machado preleciona que:

*"(...) a simples condição de sócio não implica em responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do artigo 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários.*³⁴⁰

O mesmo autor, ao analisar os artigos 10 do Decreto 3.708, de 1919 e o artigo 158 da Lei das sociedades por ações, conjuntamente com o art. 135, inc. III do Código Tributário Nacional, assevera que "de todos esses dispositivos legais se conclui que a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado *não* respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas. E a exceção é a de que existirá responsabilidade em se tratando de créditos decorrentes de obrigações resultantes de atos praticados com excesso de

³³⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* , p. 318-319.

³⁴⁰ *Curso de Direito Tributário.* , p. 139.

poderes ou infração de lei. Não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração da lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção”³⁴¹

Corrobora da mesma tese Mauro Rodrigues Penteado, quando assevera que:

“(...) o inc. III do art. 135, que impõe aos diretores, gerentes ou representantes (liquidantes) de pessoas jurídicas de direito privado, responsabilidade pessoal pelos débitos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, do contrato social ou do estatuto. Essa prescrição legal tem lastreado intensa ação do Fisco contra os administradores societários, tanto durante a atividade normal da empresa (por sustentar-se, singelamente, que o não recolhimento do tributo constitui, de per si, “infração de lei”), quanto na fase de liquidação ordinária. Na dissolução desacompanhada de liquidação regular a iniciativa fiscal recebe reforço adicional, pois, além da suposta infração na lei tributária, haverá também desobediência às normas societárias, que impõem a realização desse procedimento para que a sociedade possa ser considerada extinta”³⁴²

Segue a mesma linha de raciocínio, João Luiz Coelho da Rocha, afirmando que o ato ilícito em sentido estrito poderá ser considerado infrativo à lei, se verificada a conduta intencional do gerente quando da prática do ato tido por ilícito. Sem esta e, tendo a sociedade pelo conhecimento do ato, a responsabilidade será, tão-

³⁴¹ Ob. Cit., p. 140.

³⁴² *Dissolução e liquidação de sociedades.*, p. 133.

somente, da pessoa jurídica e não há que se falar em adentrar no patrimônio pessoal do diretor. Segundo o autor, na norma matriz do art. 135 do CTN está inserto o princípio de que:

“a infração à lei que configure um ‘ato ilícito’ estrito senso, este sim qualifica e proporciona a responsabilidade de diretores, gerentes, representantes. Pois, de outra forma, teríamos desaparecida a natureza da sociedade de responsabilidade limitada, e a distinção arcaica, clássica, entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a compõem e a dirigem, pois que o simples não-pagamento de débitos tributários e outros da sociedade, configura um deslize comercial, mas não propriamente um ilícito, e suas seqüelas ficam, pois, limitadas à pessoa jurídica”³⁴³

Corroborando os entendimentos acima, nossa melhor jurisprudência decidiu:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE EM EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE. ARTIGO 135, III DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

1. *A imputação da responsabilidade prevista no art.135, III do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. (Brasil, Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 471.107/MG, Segunda Turma, Ministro Relator João Otávio de Noronha, Diário da Justiça de 15.3.2004).*

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. ADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

(...)

2. *Para que o exequente vincule o sócio da empresa devedora ao adimplemento da obrigação fiscal com base nas disposições do art.135, III, do CTN, deve-se-lhe imputar a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei. Na falta dessa indicação, não cabe alegar que o ônus da prova é do empresário, pois ele não tem o que provar, uma vez que de nada foi acusado. (Brasil, Superior Tribunal de Justiça.*

³⁴³ Os débitos tributários das empresas, responsabilidade de diretores, sócios-gerentes e controladores. *In: Revista de Direito Mercantil (Revista dos Tribunais) n. 101, p. 49-55.*

Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 614.925/PR, Segunda Turma, Ministro Relator João Otávio de Noronha, Diário da Justiça de 22.08.2005).

5.4. O Artigo 13 da Lei 8620/93

5.4.1. O Artigo 13 da Lei 8.620/93 e sua interpretação conjunta com os artigos 124, inciso II, 128, 134 e 135, inciso III do CTN

Com o advento da Lei ordinária 8.620/93 de 05 de janeiro de 1993, o conflito em torno do tema da responsabilidade dos gerentes, diretores ou representantes legais das sociedades ganhou maior atenção.

Prescreve o artigo 13 da Lei 8.620/93:

*Art.13: O titular de 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.*

Da leitura do dispositivo extrai-se o entendimento de que para casos de responsabilidade por débitos fiscais frente à Seguridade Social, devidos por empresa constituída na forma de sociedade limitada, a regra é diferente, ou seja, as pessoas elencadas respondem solidariamente pelo inadimplemento no pagamento das contribuições sociais, independentemente da comprovação das situações descritas nos artigos 134 e 135 do CTN. Como se observa, houve ampliação da

responsabilidade limitada dos sócios em relação aos créditos previdenciários repassados ao Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) pelo empregador.

O Fisco parte da premissa de que o artigo 124 do CTN, em seu inciso II, autoriza o legislador ordinário a atribuir responsabilidade solidária, atingindo assim a falsa conclusão de que a norma do artigo 13 da Lei 8.620/93 é harmônica àquela lei com status de complementar.

Dispõe o artigo 124 do CTN:

“Art. 124: São solidariamente obrigadas:

(...)

II – as pessoas expressamente designadas por lei.”

De fato, literalmente, a norma não poderia ser mais abrangente: sempre que uma lei ordinária afirmasse que qualquer pessoa tivesse de ser responsável pelo pagamento de determinado tributo devido por certo contribuinte, referida lei seria tida por válida, independentemente da relação que os ligasse.

Para se verificar o desacerto de interpretação assim tão larga tenha-se em mente o seguinte exemplo:

Imagine-se uma lei que responsabilizasse solidariamente o morador de determinado imóvel pelo IPTU incidente sobre o imóvel vizinho seu. É bastante provável que mesmo uma pessoa sem conhecimentos do Direito Tributário, mas

dotada de capacidade de raciocínio, entenda por inaceitável essa exigência. E por quê? Ora, exatamente porque o pretendido responsável não está sendo tributado por um fato que revele capacidade contributiva, nem – considerando o fato gerador do tributo – tem relação jurídica com a propriedade titularizada pelo vizinho que possibilite o ressarcimento do valor pago em seu nome.

Sobre a aplicação do art. 124, II, do CTN, a melhor doutrina tem manifestado que:

"Quanto ao inciso II, do art. 124, a disposição que prescreve a solidariedade das 'pessoas expressamente designadas por lei' pressupõe que a lei poderá determinar a existência de solidariedade entre pessoas que possam não ter interesse comum na situação que constitua o fato gerador, pois é incabível previsão legal no sentido de estipular em qual ou quais situações há o interesse comum.

Não há que se admitir que, na criação de um tributo, através da competência conferida pela Constituição Federal, seja estabelecida como devedor solidário pessoa que não tenha participado ou concorrido para a realização do fato jurídico tributário, uma vez que o legislador ordinário, por força do texto constitucional, não poderá fazer incidir a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato previsto na norma como gerador da obrigação".

O comando desse dispositivo deve apontar para obrigação de caráter sancionatório, advinda do descumprimento de deveres, permitindo-se a identificação de devedor solidário tão-somente para esse fim, visto que nessa situação não participa da realização do fato gerador.³⁴⁴

Neste sentido, resta claro estar defeso ao legislador ordinário, por força do texto constitucional, fazer incidir a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato previsto na norma como gerador da obrigação.

³⁴⁴ CALDEIRA, Luis Antônio. *Comentários ao Código Tributário Nacional.*, p.212.

Assim é claro que para a atribuição da responsabilidade é preciso compreender que quem deve suportar o ônus pelo pagamento do tributo é o contribuinte, pois é ele quem tem capacidade contributiva ao praticar o fato gerador, e por consequência entender que ao terceiro, a responsabilidade só pode incidir quando este tiver alguma relação com o fato gerador. Caso assim não se proceda, haverá injustiça tributária e a insegurança jurídica.

Em suma, o artigo 124 do CTN permite ao legislador ordinário escolher o modo de responsabilizar (solidária ou subsidiariamente) quem se encontra no pólo passivo da relação, porém, jamais escolher quem será responsabilizado.

De acordo com Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro:

“A solidariedade não é forma de eleição do responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente á responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.”³⁴⁵

³⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro. Op.cit.*, p.729.

Além disso, a norma do artigo 124 do CTN não pode ser interpretada isoladamente, deve-se conjugar a ela os demais artigos do Código tributário Nacional, ou seja, a lei pode designar responsabilidade “solidária” de terceiros, desde que não contrarie os demais dispositivos daquele diploma legal e, principalmente, da Constituição Federal.

Obvio então que a lei ordinária que estipular solidariedade em matéria de responsabilidade tributária deverá obedecer aos preceitos constantes do CTN atinentes a tal assunto.

Imperioso, portanto, o exame do artigo 128 do CTN, *in verbis*:

“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”.

De plano, duas limitações são impostas ao legislador ordinário: a vinculação do terceiro ao fato gerador, para possibilitar que o responsável possa ressarcir-se do tributo que teve de recolher no lugar do contribuinte, e a determinação de que a lei atribuidora de tal responsabilidade deve respeitar o regramento contido naquele capítulo.

É nesse sentido que Paulo de Barros Carvalho afirma:

“Quanto à fixação da responsabilidade pelo crédito tributário há dois rumos bem definidos: um interno à situação tributada; outro externo. Diremos logo que o externo tem supedâneo na frase excepcionadora, que inicia o período – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo – e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos que mencionamos (129 até 138 CTN).”³⁴⁶

Do ensinamento resta claro que se existem dispositivos regulando a matéria, não pode norma ordinária que atribua responsabilidade a terceiro que não integra diretamente a relação jurídico- obrigacional negar vigência a dispositivos já existentes. Daí porque entendemos que o artigo 13 da Lei 8620/93, ao atribuir tal responsabilidade ao titular de firma individual e aos sócios de sociedade limitada, independentemente das regras dos artigos 134, VII e 135 do CTN é ilegal por afrontar lei hierarquicamente superior (CTN – norma com status de lei complementar), o que será abordado no próximo item.

Dessa forma, afirmamos que a opção do legislador pela imputação da responsabilidade a todos os sócios, não é a melhor técnica jurídica a ser adotada.

Ademais, o direito brasileiro deveria conferir tratamento diferenciado aos sócios majoritários – que efetivamente dirigem a sociedade limitada – em relação aos minoritários³⁴⁷ – que não participam da administração da sociedade. No entanto, para efeito de responsabilização previdenciária, a lei é clara, todos os sócios, e não

³⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p. 317.

³⁴⁷ O artigo 135, III do CTN fala em *diretores, gerentes ou representantes*. Não em *sócios*. Esse tratamento diferenciado aos sócios, conforme o vínculo de interesse que os une à sociedade limitada é salutar, pois aos minoritários, normalmente prestadores de capital, que não participam, sequer indiretamente da gestão da sociedade, não seria justo conceder o mesmo tratamento conferido aos majoritários, que interferem na administração da sociedade. Daí responderem, apenas estes últimos, ilimitadamente, perante o Fisco.

apenas os administradores, respondem ilimitadamente pelas obrigações sociais.”³⁴⁸

Tal entendimento vem sendo aplicado pelo Fisco que pretende receber o crédito tributário em apreço.

5.4.2. A Inconstitucionalidade da Lei 8.620/93 em face da Necessidade de Lei Complementar para regular a Responsabilidade Tributária.

No tocante à interpretação conjunta do artigo 13 da Lei 8.620/93 e do artigo 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal, afirmamos que este último é o dispositivo que dá ensejo à lei complementar disciplinar normas gerais em matéria tributária.

Reza o citado artigo:

*“Art. 146: cabe à lei complementar:
(...)
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente:
(...)
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(...)”*

O artigo 146, inciso III, letra “b” da Constituição Federal é o dispositivo que reserva à lei complementar disciplinar normas gerais em matéria tributária. O citado artigo expressa de forma evidente que toda norma geral que versar sobre "obrigação tributária" (relação obrigacional tributária) deve ser formalizada através de lei complementar e, principalmente, todo o ordenamento jurídico hierarquicamente inferior a esta lei, lhe deve respeito.

³⁴⁸ BAPTISTA DE SOUZA, Sueli. *Op.cit.*, p. 129-130.

As leis complementares, como expresso no artigo 59 da Carta Magna³⁴⁹, fazem parte do processo legislativo pátrio. O quorum, artigo 69 da Constituição Federal³⁵⁰, será de maioria absoluta (metade mais um dos membros da Casa Legislativa).

Segundo Alexandre de Moraes:

"A razão de existência da lei complementar consubstancia-se no fato de o legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, não obstante a evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; ao mesmo tempo, porém, não poderiam comportar constantes alterações por meio de um processo administrativo ordinário."³⁵¹

Notamos que o legislador constituinte preferiu que certos dispositivos que complementassem diretamente o texto constitucional fossem veiculados por uma lei com dificuldade maior de ser futuramente alterada (aspecto formal). Assim, expressamente determinou as matérias que deveriam ser tratadas por tais leis complementares (aspecto material).

Portanto, as leis complementares (e tal adjetivo é inerente, logicamente, a complementação destas leis à Constituição Federal) possuem quórum qualificado por versarem sobre matérias de importância nacional (e não federal), dispostas expressamente pela Lei Maior.

³⁴⁹ Art. 59 - O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Parágrafo único - Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

³⁵⁰ Art. 69 - As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

³⁵¹ *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*, p. 1.170.

Assim, no campo do direito tributário, o legislador constitucional reservou algumas matérias às leis complementares, porém para o presente estudo nos interessa a reserva de lei complementar para edição de normas gerais em matéria tributária, mais especificamente quando tais normas gerais versem sobre "obrigação tributária".

Como asseverado anteriormente, a lei ordinária n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (denominado Código Tributário Nacional), com status de lei complementar, é um destes regramentos que estabelece normas gerais em matéria tributária.

É importante que se apresente, ainda neste tópico, o alcance da expressão "obrigação tributária" descrita no texto constitucional (art. 146, III, "b"), demonstrando sua incidência ao caso em questão.

A obrigação tributária mencionada, nada mais é do que a relação jurídica obrigacional existente entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte/responsável (sujeito passivo), em torno de um objeto (prestação pecuniária materializada pela observância dos elementos quantitativos explicitados na norma de incidência).

Assim, vale reiterar que bojo da relação obrigacional tributária vislumbramos cinco elementos que se entrelaçam, constituindo-a: 1º) sujeito ativo; 2º) sujeito passivo; 3º) objeto; 4º) direito subjetivo (inerente ao sujeito ativo); e 5º) dever subjetivo (ligado ao sujeito passivo).

Em que pese esta relação girar em torno do terceiro elemento, qual seja, o objeto, a ausência de qualquer um deles implica em desaparecimento da obrigação tributária.

Portanto, quando o legislador constituinte determinou que as normas gerais em matéria tributária, atinentes à obrigação tributária, fossem veiculadas por lei complementar, logicamente que tal formalidade deve ser percebida para todos os elementos daquela relação jurídico-obrigacional, dentre eles o sujeito passivo (contribuinte ou responsável).

Nesta linha de raciocínio, as leis ordinárias que tratarem do assunto devem estrito respeito às normas gerais inerentes à matéria (Código Tributário Nacional), em conseqüente reverência ao texto constitucional.

Notamos, portanto, que toda norma que versar sobre “obrigação tributária” deve ser formalizada via lei complementar e como conseqüência toda legislação hierarquicamente inferior a tal lei deve respeito à mesma.

Já vimos que o artigo 13 da Lei 8.620/93 dispõe o seguinte:

*"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".*

Como já afirmamos no item anterior, o dispositivo supra-referenciado não pode ser interpretado sem o comando principiológico esculpido no art. 135, III, do CTN. Este tem força de lei complementar oriundo do art. 146, III, "b", da CF, portanto, com caráter hierárquico superior, pelo que a norma infraconstitucional não pode descaracterizar o preceito maior naquele contido.

A solidariedade prevista nesse preceito é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

O ilustre tributarista Luiz Antônio Caldeira, com absoluta razão a nosso pensar, doutrina que:

"A responsabilidade tributária não é matéria de livre criação e alteração pelo legislador infraconstitucional. A Constituição Federal de 1988 estabelece, implícita ou explicitamente, limitações às quais a produção normativa inferior relativa ao tema está adstrita."³⁵²

Nesse sentido, também temos a lição de João Luís Nogueira Matias³⁵³:

*"Na forma de que requer o art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, a legislação que estabelecer normas sobre responsabilidade tributária deverá se revestir obrigatoriamente de lei complementar.
Tal exigência, penso, é estabelecida como uma garantia do contribuinte, ante a maior dificuldade do fisco em estabelecer padrões mais amplos de responsabilidade".*

³⁵² Luiz Antônio Caldeira, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 212.

³⁵³ Nogueira Matias, João Luis. *Responsabilidade Tributária dos Sócios no Mercosul.*, p.73.

Essa orientação, aliás, é a que vem predominando no ambiente jurisprudencial no **Superior Tribunal de Justiça**, conforme se demonstra com o recente julgado transcrito a seguir:

RECURSO ESPECIAL Nº 745.584 - RS (2005/0069144-3) TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO NA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. MATÉRIA INSERTA NOS ARTS. 202, DO CTN, 2º, § 5º, I E IV, E 3º DA LEI 6.830/80. AUSENTE DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. INCIDÊNCIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO-DEMONSTRADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, NÃO-PROVIDO.

1. *Tratam os autos de embargos à execução fiscal movidos por Roger Schroeder de Carvalho e Cerâmica São Bernardo Indústria e Comércio Ltda. e outro. O juízo singular julgou parcialmente procedente o pleito, determinando a exclusão do sócio gerente do pólo passivo da execução, concluindo que a mesma deveria prosseguir somente em relação à empresa executada. Na análise da remessa oficial o Tribunal a quo manteve a decisão de primeiro grau sob a égide do art. 135, III, do CTN, à luz do entendimento segundo o qual o inadimplemento do tributo não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios. Recurso especial interposto pela Autarquia apontando negativa de vigência dos arts. 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, e 3º da Lei 6.830/80, além de divergência jurisprudencial.*

...

4. *A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.*

5. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

...

9. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário.

10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não-provido.

*Brasília (DF), 28 de setembro de 2005 (Data do Julgamento) **DJ:**
01/02/2006*

Como bem frisado pelo acórdão trazido à colação, não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, como é a questão da responsabilização dos sócios, gerentes, administradores da sociedade limitada, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Ademais, o STJ vem reconhecendo que a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93 também tem respaldo no teor do artigo 1.016 do Código Civil, disciplinador da responsabilidade no âmbito das sociedades simples, extensivo às sociedades limitadas por força do prescrito no art. 1.053. O artigo 1.016 claramente expressa hipótese em que os administradores respondem solidariamente quando tenham participado ou concorrido para a realização do fato jurídico tributário, conforme recente julgado datado de 13/03/2006 a seguir exposto:

**“RECURSO ESPECIAL Nº 814.644 - RS (2006/0015633-4)
RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX PROCESSUAL CIVIL E
TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO
QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE
LIMITADA. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI
8.620/93, ART. 13. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA
PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

a) a responsabilidade tributária é matéria, por força do art. 146, III, "b", da Constituição Federal, reservada à lei complementar;

b) o CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador;

c) o art. 13 da Lei nº 8.620/93 não merece ser interpretado em combinação exclusiva com o art. 124, II, do CTN, mas com adição dos comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature esse tipo societário;

d) a responsabilidade solidária criada pelo art. 13 da Lei nº 8.620/93 só pode ser aplicada quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, conforme precedentes jurisprudenciais deste Superior Tribunal de Justiça;

e) a Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido;

f) o teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN."

*Brasília (DF), 13 de março de 2006. Relator MINISTRO LUIZ FUX.
(grifo meu)*

Insta ressaltar que a jurisprudência desta Corte (STJ) tem seguido o mesmo posicionamento, conforme se depreende do RESP nº 717.717-SP **(28/09/2005)**, RESP nº 745.584-RS **(01/02/2006)**, RESP nº 774.372-RS **(06/04/2006)** e RESP nº **(06/04/2006)**.

Como já foi dito, não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere a matéria em sob análise.

Deve-se sim, buscar sustentação nas interpretações e comandos legais, para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário.

Evidencia-se, pois, diante das peculiaridades, que os preceitos legais instituidores da obrigação fiscal não comportam uma leitura isolada, necessitando que sejam cotejados com os demais comandos do nosso ordenamento jurídico, a fim de que se torne viável a sua aplicação de forma mais justa e coerente.

Vale ainda transcrever os valiosos ensinamentos de Heleno Taveira Tôrres³⁵⁴:

“A relação hierárquica que eventualmente possa existir entre lei complementar e as leis ordinárias, ou mesmo outras leis complementares, dependerá, tão-só, da função que ela exerça no sistema. E assim, caso a função seja constitutiva de algum fundamento de validade, formal ou material, a lei complementar sempre terá prevalência sobre qualquer outra lei.”

Desta forma, a respeito das leis complementares, continua o autor asseverando que:

“Como dito acima, às normas gerais aplica-se também o primado da *reserva de lei complementar*, e pelas funções pertinentes à ‘Constituição Nacional’, impõe-se a necessária preeminência dessas leis complementares em relação às demais leis, mesmo que complementares, quando tenham por objeto o exercício de competência para instituição de tributos. Por conseguinte, prevalecerão sempre, sobre a legislação federal, estadual, distrital ou municipal, na medida em que estas legislações passam a ter que

³⁵⁴ *Teoria Geral da Obrigação Tributária*, p. 151-152.

admiti-las (as leis complementares que veiculam normas gerais) como fundamento de validade material.”³⁵⁵

Da sábia lição acima transcrita, podemos afirmar que o artigo 13 da Lei 8.620/93 é inconstitucional, na medida em que trata-se de Lei Federal que versa sobre normas gerais de Direito Tributário, em desrespeito ao artigo 146, III da Carta Magna.

Assim, concluímos que o artigo 13 da Lei 8620/93 é dispositivo ilegal e inconstitucional, haja vista negar vigência a dispositivos do Código Tributário Nacional (norma material com status de lei complementar) e por desrespeitar o artigo 146, III, da Constituição, ferindo por sua vez, princípios constitucionais como o da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade.

Defendemos que a concessão de privilégios materiais e processuais inesgotáveis para o Fisco em detrimento dos direitos dos contribuintes não pode subsistir num ordenamento jurídico que prima pela preservação dos princípios e garantias constitucionais, merecendo limitação, senão por meio das leis ordinárias, que conflitam em premente constância, ao menos pela Constituição Pátria.

5.4.3. A aplicabilidade do artigo 13 da Lei 8.620/93 perante o STJ e o STF

³⁵⁵ Op. Cit, p. 152.

De conformidade com a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, órgão responsável pela uniformização de jurisprudência relativa às causas envolvendo Direito Público, após anos de divergência sobre a matéria entre a Primeira e Segunda Turmas, rechaçou a incidência do artigo 13 da Lei 8620/93, como se observa das ementas abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. (RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI 8.620/93, ART. 13. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ).

1. Inocorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, não há como prosperar o inconformismo, cujo real objetivo é a pretensão de reformar o decisum, o que é inviável de ser revisado em sede de embargos de declaração, dentro dos estreitos limites previstos no artigo 535 do CPC.

2. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

3. A regra no egrégio STJ, em tema de responsabilidade patrimonial secundária, é a de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

4. Tratando-se de débitos de sociedade para com a Seguridade Social, diversos julgados da Primeira Turma, inclusive desta relatoria, perfilhavam o entendimento da responsabilidade solidária dos sócios, ainda que integrantes de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, em virtude do disposto em lei específica, qual seja, a Lei nº 8.620/93, segundo a qual "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" (artigo 13).

5. Não obstante, a Primeira Seção desta Corte, em recente sessão de julgamento, assentou que:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, 111, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E

TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, 11, E 135, 111. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...)

3. A solidariedade prevista no art. 124, 11, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

8. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário." (Recurso Especial nº 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.09.2005).

6. Embargos de declaração rejeitados.

(BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 711.395, Primeira Seção, Ministro Relator Luis Fux, Diário da Justiça de 18.4.2006.) (destaques nossos).

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do SÓCIO de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.

A responsabilidade tributária imposta por SÓCIO-GERENTE, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

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

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, **por substituição**, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de divergência rejeitados.

(ERESP 260107 / RS, Rel. Min. José Delgado, D.J. de 19/04/2004, pg. 00149) (destaques nossos).

“EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O FGTS. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. ART. 135 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

- A Eg. Primeira Seção pacificou o entendimento de que a responsabilidade tributária imposta ao sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente, só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Recurso especial improvido”

(RESP nº 565986, Segunda Turma, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 27/06/05, p. 321). (destaques nossos).

Em que pese o recente posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no que concerne à superposição em matéria infraconstitucional, que aparentemente findou a controvérsia existente sobre o assunto, a questão sobre a afronta ao artigo

146, III, b, da Constituição Federal gerou necessidade de se levar a questão à análise do Supremo Tribunal Federal.

Por conta disso, foi impetrada pela Confederação Nacional do Transporte (CNT), em 16 de dezembro de 2005, Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Pretório Excelso (ADI 3.642), em face de expressões da Lei 8620/93, inclusive as contidas no artigo 13 em comento – “e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada” (caput), bem como os “acionistas controladores” do parágrafo único do mesmo artigo³⁵⁶.

A entidade pede para que seja retirada da norma a expressão “e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada” do caput do artigo 13, bem como a expressão “os acionistas controladores”, do parágrafo único do mesmo dispositivo.

Na ação, a confederação alega que, nos termos do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por inadimplência aplica-se, em matéria de sócios, apenas aos das sociedades de pessoas, e mesmo assim apenas no caso de sua liquidação.

Questionando a compatibilidade da lei ordinária com a Constituição, a entidade afirmou:

³⁵⁶ Conforme informativo do Supremo Tribunal Federal do dia 29.12.2005 intitulado “Responsabilidade tributária dos sócios de sociedades limitadas e anônimas será apreciada pelo Pleno (Notícias STF). Disponível em: <http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas/ler.asp?CODIGO=172691&tip=UN¶m=responsabilidade%20tributaria>. Acesso em 06.11.2006.

*“Não tem fundamento no CTN as normas que, em tema de contribuições para a Seguridade Social, imputam responsabilidade pelo simples inadimplemento, aos sócios de empresas limitadas e pelo não-pagamento com dolo ou culpa aos sócios controladores de sociedades por ações”.*³⁵⁷

A confederação alega inconstitucionalidade formal da norma por ter invadido área reservada à lei complementar (artigo 146, inciso III, b, da Constituição Federal) e inconstitucionalidade material por ofensa aos princípios da isonomia (artigos 150 e 19, III, da CF), da razoabilidade e da proporcionalidade. E continua:

*“Do mesmo modo que o desencontro entre a lei ordinária e a lei complementar não é suficiente para a procedência do pedido, tampouco a prejudicam os dispositivos do CTN que reconhecem ao legislador das ordens parciais a faculdade de dispor sobre sujeição passiva tributária”.*³⁵⁸

A entidade ressalta que a responsabilidade tributária dos sócios de sociedades limitadas e anônimas “reclama disciplina exclusiva por lei complementar”, disciplinada também nos artigos 134, VIII e 135 do CTN.

Conclui-se, pois que a matéria será apreciada sob o ângulo constitucional. Espera-se que os argumentos de inconstitucionalidade do famigerado dispositivo - artigo 13 Lei 8620/93 - sejam acatados e a posição do STJ mantida.

³⁵⁷ <http://conjur.estadao.com.br/static/text/40617,1>, acesso em 12.03.2007.

³⁵⁸ <http://conjur.estadao.com.br/static/text/40617,1>, acesso em 12.03.2007.

5.5. Execução Fiscal e a necessidade de Inclusão do Nome da Pessoa Física na Certidão de Dívida Ativa.

A execução fiscal é uma espécie de ação que tem como pressuposto a existência de um título executivo extrajudicial. Isso permite que o Estado execute o pretense devedor sem prévio processo de conhecimento, pois por força de lei – artigo 204 do CTN – o título representa certeza da relação jurídica entre ambos.

Eis a redação do citado artigo 204 do CTN: *“a dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”* E o parágrafo acrescenta: *“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.”*

Para que o autor de uma execução fiscal possa movê-la ele deverá ser portador de um título executivo que no caso deste estudo materializa-se através da Certidão da Dívida Ativa (CDA) – artigo 585, VI do CPC. A CDA é o suporte da execução fiscal, de modo que, sem a certidão, o Fisco-Previdenciário não tem acesso à execução forçada. Por isso, tanto o CTN, no artigo 202, como a Lei de Execuções Fiscais, no artigo 2º, exigem que ela contenha certos requisitos, sob pena de nulidade, e, conseqüentemente, de não valer como título executivo. Assim, o título executivo é condição necessária e suficiente à execução, servindo para autorizá-la e fixar seus limites.

Importa ainda conhecer quem são as pessoas que podem sofrer a execução fiscal. Dispõe o artigo 568 do CPC: *“I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo; II – o espólio, os herdeiros ou os sucessores do devedor; III – o novo devedor, que assumiu, com o consentimento do credor, a obrigação resultante do título executivo; IV – o fiador judicial e V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria.*

Diante de tal explanação, não resta dúvida de que a pessoa física, representante legal da empresa, pode ser material e processualmente responsabilizada pela dívida fiscal. Processualmente devido à previsão do artigo 568, IV do CPC e artigo 4º da Lei 6830/80 – LEF e materialmente comprovando-se sua autoria na conduta praticada com dolo, segundo um dos tipos previstos no CTN ou ainda se o administrador for sócio de sociedade ilimitada.

Nesse contexto, é importante avaliar a sujeição passiva e o correto desenrolar da execução, ou seja, a aptidão do responsável tributário (administrador, por exemplo) de figurar validamente no pólo passivo de um processo de execução fiscal. Para tanto, deve-se determinar ou não, se o nome da pessoa física deverá obrigatoriamente constar do título executivo extrajudicial que embasa a execução, para que o processo não seja, ao final, anulado.

Da leitura do artigo 204 do CTN, poder-se-ia concluir que a inscrição do débito em dívida ativa daria ao Fisco a possibilidade de não se preocupar em produzir provas acerca da ocorrência fática do evento descrito no fato que gerou a

obrigação tributária e passariam essas últimas a competir exclusivamente ao executado. Porém, tal interpretação não pode prevalecer.

A correta indicação do sujeito passivo é obrigação daquele que se propõe a exigir de terceiro montante que entende ser de seu direito. Portanto, sempre que houver provas diretas ou indícios de que o administrador agiu com dolo, o lançamento indicará o seu nome, devendo o administrador ser intimado para impugnar o auto de infração e apresentar todas as provas admitidas em direito, que demonstrem a improcedência do ilícito, de sua autoria, ou mesmo da dívida.

O que vem ocorrendo freqüentemente é a tramitação do processo administrativo fiscal em face da pessoa jurídica para impugnar o auto de infração, sendo a pessoa física incluída somente na fase de execução fiscal.

Tal prática contraria o disposto nos artigos 202 do CTN e artigo 2º da LEF que enumeram como requisitos essenciais para a instrução da execução fiscal, título executivo extrajudicial – CDA, onde conste corretamente o nome dos responsáveis pela dívida discutida, sob pena de nulidade da inscrição e conseqüente ação de cobrança.

“As presunções de certeza e liquidez da dívida ativa regularmente inscrita não se sobrepõem às presunções pertinentes a qualquer outro ato jurídico, em especial a presunção de legalidade, que prescreve que todo ato permanece no sistema como válido somente até ser desconstituído por um outro. Nesse sentido, as presunções de certeza e liquidez cessam no momento em que o ato for judicialmente questionado, oportunidade em que o Fisco deverá fazer a prova de que o fato descrito no antecedente da regra jurídica

*individual e concreta é verdadeiro, devendo o contribuinte, por outro lado, defender-se dessa imputação.”*³⁵⁹

Assim, com a possível impugnação apresentada pelo executado, o juiz pode aplicar seu livre convencimento, prevalecendo a justiça e a segurança jurídica. Ainda, permitirá ao executado, que tem como objetivo a anulação da execução e desconstituição do título executivo opor embargos à execução fiscal, propor ação anulatória do débito fiscal ou ainda oferecer exceção de pré-executividade.

Conforme mencionado anteriormente, a CDA deve conter alguns requisitos enumerados no artigo 202 do CTN e artigo 2º da LEF. Dentre esses requisitos consta a necessidade da indicação precisa do devedor e co-responsáveis da dívida em apreço, sob pena de, segundo artigo 203 do CTN, nulidade da inscrição e conseqüente ação de cobrança.

Assim, é notório, porém não unânime, o entendimento de que a pessoa física não poderá ser incluída na execução fiscal se seu nome não constar da certidão de dívida ativa.

Dessa opinião comunga Humberto Theodoro Júnior que diz:

*“Se não houve procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não-solidário. Não fica, como é evidente, a Fazenda com o alvedrio de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo (certidão) terá força contra os devedores perante os quais foi instituído.”*³⁶⁰

³⁵⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Op.cit.*,p.203

³⁶⁰ JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Processo de Execução*, p.155.

Abaixo, jurisprudência correlacionada:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL. CITAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. CDA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

I – O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.

II – Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital não realizado. (Dec. 3.708/1919 – Art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.

III – o CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.

IV – Redirecionar a execução para o representante legal da executada, a fim de aferir a responsabilidade tributária, exige comprovação do ilícito praticado. Incidência da Súmula 07.

V – Agravo improvido.”

(Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 417942/RJ, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, D.J. 02/06/03, p. 187)

Todavia, diversos tribunais, têm julgado contra a literalidade do CTN e da LEF, porque estes diplomas legais exigem, expressamente, que a certidão da dívida ativa tenha o nome do terceiro responsável, quando for o caso, e tais tribunais, jurisprudência majoritária por sinal, têm desprezado esta norma.

Invocando o artigo 568, V do CPC, aqueles que defendem a desnecessidade da inclusão do nome das pessoas físicas (sócio, diretor, gerente, administrador) na CDA, ainda acrescentam que não há necessidade de prévio procedimento administrativo ou judicial para que se averigúe tal responsabilidade.

Acrescente-se, ainda, que grande parte dos juízes vê nos embargos do devedor, quase sempre, um expediente protelatório, e, por isso, acabam por julgá-los antecipadamente.

Portanto, chega-se à conclusão de que com base na simples afirmação do Fisco, mesmo sem constar o nome do terceiro responsável na CDA, sujeita-se esse à execução forçada; defendendo-se caberá a esse terceiro a prova de que não cometeu ato ilícito que o torne também responsável pelo pagamento do tributo, mas tal defesa, na grande maioria das vezes, é repelida liminarmente através de julgamento antecipado da lide e resumindo-se, a pessoa física, em face de mera alegação do Fisco, vê-se na contingência de ter que provar inocência, o que, todavia, lhe é vedado pelo julgamento antecipado dos embargos.

6 - CONCLUSÕES

Ao longo do trabalho desenvolvido já foram apresentadas algumas conclusões quanto aos assuntos tratados. Mesmo assim, é de rigor sistematizar as conclusões alcançadas e, além disso, verificar outras ainda não enunciadas.

- Considerando que a Constituição Federal não indica em seu texto quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, cabe à lei infraconstitucional, no caso em apreço, o CTN, atribuir tal função a determinada pessoa. Entretanto, não é qualquer pessoa que pode figurar como sujeito passivo da relação, mas tão somente, aquela que apresentar vinculação ao fato jurídico em discussão ou estar indiretamente ligada ao sujeito que o praticou; é a conclusão a que se chega, conjugando os artigos 121, Parágrafo Único, inciso II do CTN e artigo 128 do mesmo Código.

- A relação jurídica é vínculo abstrato que une duas ou mais pessoas em torno de determinado objeto. A relação jurídica tributária é o vínculo mediante o qual uma pessoa (sujeito ativo) possui o direito subjetivo de exigir de outra (sujeito passivo) o cumprimento de uma prestação tributária. Tal prestação tanto pode ter cunho patrimonial, quando o sujeito passivo é compelido a entregar certa soma em dinheiro aos cofres públicos, como pode ser destituída de qualquer apreciação pecuniária, quando ao sujeito passivo é imputado um dever auxiliar com o objetivo de garantir o adequado cumprimento da prestação pecuniária. O elemento da relação jurídica tributária tem que ser jurídico.

- Para a instauração da obrigação tributária são necessários e suficientes o sujeito ativo (credor), o sujeito passivo (devedor), o direito subjetivo daquele credor de exigir o cumprimento da prestação (crédito), o dever jurídico deste devedor de cumprir com a prestação (débito), e ainda a própria prestação (objeto).

- Na eleição do sujeito passivo, nossa Constituição impõe limites em todas as espécies tributárias. Nos tributos não-vinculados, somente devem figurar como sujeito passivo aquelas pessoas indicadas como realizadoras das situações que podem ser vinculadas a uma obrigação tributária, em decorrência da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

- Referimo-nos ao sujeito passivo indicado pelo Texto Constitucional como “destinatário constitucional tributário”. Deve a legislação infraconstitucional, ao eleger os sujeitos passivos de cada tributo, seguir a indicação apontada pelo Texto Magno.

- Mesmo com a existência do destinatário constitucional tributário em nosso ordenamento jurídico, por vezes, em razão da impossibilidade de exigir dessa pessoa o tributo, ou com o objetivo de facilitar a arrecadação, há a permissão para a eleição de terceiro, não mencionado no Texto Constitucional, como sujeito passivo, mas desde que sejam adotados os mecanismos elencados no decorrer deste trabalho, para assegurar a eficácia dos princípios da isonomia e do não-confisco.

- Com a possibilidade de eleição de terceiros que não aqueles apontados pelo Texto Constitucional, como sujeito passivo da obrigação tributária, passou a doutrina

a realizar distinções entre as diversas figuras, culminando na classificação do art. 121 do Código Tributário Nacional, que passou a conceituar as figuras do contribuinte e do responsável. Apesar de tal previsão legislativa conceitual, a doutrina permaneceu realizando classificações que até a atualidade não são uníssonas. Concluímos, então, por adotar uma classificação que privilegia a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, distinguindo as figuras do sujeito passivo relacionado à hipótese de incidência (contribuinte e responsável por substituição), e do sujeito passivo não relacionado à hipótese de incidência (responsáveis por terceiro, por sucessão e por infração e solidariedade).

- Destinatários legais tributários são o contribuinte e o responsável, sujeitos passivos na relação jurídica tributária, em que a prestação é “dar” dinheiro ao Estado, credor, a título de tributo. Arcam com o ônus do tributo.

- Contribuinte é o sujeito passivo típico, aquele que realiza, no mundo, o critério material – o tipo – previsto na hipótese de incidência da norma. É o que adquire renda, o que presta serviço, o que é proprietário de bem imóvel, por exemplo.

- Responsável é o sujeito passivo atípico, aquele que, sem ser o contribuinte, aparece para pagar o tributo, como consequência: a) do inadimplemento do tributo, pelo contribuinte; e b) de um novo fato acontecido no mundo, também prevista na norma. Por exemplo, a morte da pessoa física; a fusão, incorporação da pessoa jurídica.

- O responsável é o garantidor do pagamento do tributo quando este não é realizado pelo contribuinte. Esta responsabilidade surge quando não é mais possível cobrar o tributo do contribuinte.

- O pagamento do tributo pelo responsável é ônus seu, diretamente conectado com a capacidade contributiva.

- A responsabilidade tributária surge com um fato novo: a) o desaparecimento do contribuinte (morte da pessoa física ou fusão ou incorporação da pessoa jurídica), b) a representação, c) a infração (pelo órgão que *presenta* a sociedade); d) por seus sócios, no caso de liquidação irregular de sociedades de pessoas (necessidade de provar o caráter *intuito personae* da sociedade), e) por seus diretores, gerentes ou representantes, no caso de terem agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (necessidade de provar o dolo do órgão que *presenta* a sociedade no mundo).

- Verifica-se a indicação dos possíveis sujeitos passivos de cada exação tributária no próprio Texto Supremo. Essa indicação, por força do princípio da capacidade contributiva, consigna implicitamente quais as pessoas que podem ser obrigadas ao seu pagamento, sendo essa indicação direcionada ao legislador infraconstitucional, que irá eleger os sujeitos passivos, a disposição contrária dos sujeitos indicados pelo Texto Magno acarreta a inconstitucionalidade do preceito. Acresce-se ainda ao princípio mencionado, também limitando a eleição de sujeitos, o princípio do não-confisco.

- A multa tributária é prestação pecuniária compulsória incidente em decorrência da prática de um ilícito (descumprimento de obrigação ou não pagamento do tributo na data prevista), diferenciando-se do tributo, que decorre normalmente de fato lícito.

- Extinguindo-se o crédito tributário, por qualquer das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, extingue-se a responsabilidade, seja qual for a espécie de extinção. Assim, a extinção das obrigações tributárias decorre do desaparecimento de um ou mais de seus elementos integrativos, ou das relações que os unem. Ao ser pago o débito pelo seu responsável, coincidente com o débito do contribuinte ou com o do terceiro solidário, a relação jurídica instaurada entre estes últimos e o sujeito ativo é extinta, já que o objeto da prestação – que é único considerando-se as duas relações – extinguiu-se pelo pagamento.

- Em relação às pessoas jurídicas, concluímos ser a teoria da realidade técnica a mais adequada, pois se verificou que na pessoa jurídica há uma vontade superior, expressa por seus órgãos, demonstrando possuir uma existência independente dos membros que a compõem. Através da realidade técnica é atribuída personalidade jurídica às sociedades que queiram adquirir direitos e contrair obrigações, não se verificando aqui a vontade de um membro da sociedade, mas sim de todos com o objetivo de usar, gozar e dispor de direitos e consequentemente de contrair obrigações.

- A limitação da responsabilidade dos sócios à importância do capital social surgiu, efetivamente, como resposta ao anseio da sociedade, no sentido de se limitar os riscos em determinado negócio.

- O princípio da autonomia patrimonial é de suma importância para o desenvolvimento da economia, pois motiva investidores e empresários a desenvolverem atividades econômicas de grande relevância para o país, já que, através de aludido princípio, não comprometerão seus patrimônios particulares.

- No capítulo em que estudamos a relação entre responsabilidade limitada e eficiência econômica, concluímos que, em que pese a existência de argumentos favoráveis à imposição de responsabilidade pessoal dos sócios como forma de garantir melhor funcionamento do mercado, tal posição deve ser admitida apenas em situações extremas, sempre acompanhada de respaldo jurídico consistente. Ademais, o aumento do desemprego pela redução dos postos de trabalho pode ser tido como ato de violação à Constituição Federal. Portanto, o princípio da autonomia patrimonial tem como função limitar os riscos empresariais, sendo que sua não observância pode conduzir à retração em investimentos, bem como servir para retirar algumas empresas do mercado, contribuindo, ainda mais, para o aumento da defasagem de emprego, o que afronta a função social da empresa.

- A autonomia patrimonial e a limitação da responsabilidade dos sócios são instrumentos destinados a promover a economia de mercado e estimular a iniciativa privada. Uma vez que fomenta a atividade econômica, dela decorre a criação de

empregos, maior produção e circulação de bens e serviços, redução do custo da atividade econômica, de cujo reflexo o destinatário final se beneficia.

- Para que o Estado não viole direitos individuais em nome de uma maior arrecadação, há que ser observado um limite para a intervenção estatal no patrimônio privado do sócio, gerente ou administrador, qual seja, o de que na descon sideração da personalidade jurídica, a mera culpa é insuficiente: a intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental. Portanto, a existência de dolo ou *fraude* é imprescindível para a possível descon sideração da personalidade jurídica da sociedade limitada, nos termos do artigo 50 do Código Civil.

- Pelo artigo 135, III do CTN, os gerentes das sociedades por quotas passam a ser pessoalmente responsáveis por atos praticados com excesso de poderes ou com infração da lei. Examinamos se o simples não recolhimento de determinado tributo – ocorrência freqüente no âmbito no direito tributário – gera ou não a responsabilidade pessoal do gerente. A conclusão alcançada foi a de que a responsabilidade pessoal somente poderá surgir quando o agente tenha cometido ato ilícito em sentido estrito, ou seja, ocasiões em que a sociedade possuía numerário para tranquilamente realizar o adimplemento do tributo, e o gerente, por meio de manobra artilosa, não o fez, preferindo utilizar aqueles valores para outros fins menos relevantes.

- A legislação não tipificou o inadimplemento do tributo como fato jurídico desencadeador da relação jurídico sancionadora, que prevê o administrador como

responsável tributário. Tanto o artigo 135 do CTN bem como a legislação ordinária não prescrevem que a ausência do pagamento gera responsabilidade, entendimento consolidado perante o STJ.

- Da análise conjunta do artigo 13 da Lei 8.620/93 e do artigo 124, II do CTN, concluímos que, para a atribuição da responsabilidade é preciso compreender que quem deve suportar o ônus pelo pagamento do tributo é o contribuinte, pois é ele quem tem capacidade contributiva ao praticar o fato gerador, e por conseqüência entender que ao terceiro, a responsabilidade só pode incidir quando este tiver alguma relação com o fato gerador.

- Concluímos que o artigo 13 da Lei 8620/93 é dispositivo inconstitucional, haja vista negar vigência a dispositivos do Código Tributário Nacional (norma material com status de lei complementar) e por desrespeitar o artigo 146, III, da Constituição, ferindo por sua vez, princípios constitucionais como o da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade.

- Considerando que a correta indicação do sujeito passivo é obrigação daquele que se propõe a exigir de terceiro montante que entende ser de seu direito, chegamos à conclusão de que com base na simples afirmação do Fisco, mesmo sem constar o nome do terceiro responsável na CDA, sujeita-se esse à execução forçada; defendendo-se caberá a esse terceiro a prova de que não cometeu ato ilícito que o torne também responsável pelo pagamento do tributo, ainda que tal defesa seja repelida liminarmente através de julgamento antecipado da lide.

- Violados se encontram os artigos 202 do CTN e 2º da LEF haja vista traçarem como de suma importância a inclusão do nome do devedor e coresponsáveis na Certidão da Dívida Ativa, sob pena de nulidade da inscrição e da ação de cobrança dela decorrente. Para tanto, deve-se seguir o procedimento correto, ou seja, permitir à pessoa física passar por um processo administrativo fiscal, onde então, este fará sua impugnação, caso entenda não ser responsável pelo débito tributário.

7- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRÃO, Carlos Henrique. *Penhora das quotas de Sociedade de Responsabilidade Limitada*. Editora Saraiva, São Paulo, 1986.

ABRÃO, Nelson. *Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada*. 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução dos Bens dos Sócios*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção. *A desconsideração da personalidade jurídica e o direito do consumidor: um estudo de direito civil constitucional*. In: Problemas de Direito Civil – Constitucional. Coordenado por Gustavo Tepedino. Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 243-278.

ALVES, Jonas Figueiredo; DELGADO, Mário Luiz. *Código Civil anotado – inovações comentadas artigo por artigo*. São Paulo: Método, 2005.

ALVES, José Carlos Moreira. *Instituições de Direito Romano*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996. 2v.

AMARAL, Hermano de Villemor. *Das Sociedades Limitadas*. 2ª ed., Rio de Janeiro: F. Briguiet & Cia., 1938.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE, Fábio Siebeneichler. *A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil como instrumento de superação para o desvirtuamento de sua finalidade*. In: Tôrres, H. T.; Queiroz, M. E (coord). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código Civil*, São Paulo: MP, 2005.

ANDRADE. Manuel A. Domingues de. *Teoria Geral da Relação Jurídica*. 1ª ed., Coimbra, Portugal: Almedina, 1972.

Ascarelli, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas, SP: Bookseller, 2001.

_____. *Sociedades Y Asociaciones Comerciales*. Tradução de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediar, 1947.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Considerações em Torno da Teoria Jurídica da Taxa*. Revista de Direito Público. São Paulo: RT n. 9, p. 43-54, 1969.

_____. *Sujeição Passiva*. Revista de Direito Público n. 29. São Paulo: RT, 1974, p. 245-251.

_____. Geraldo e Barreto, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. In: RT nº 49, p. 73-96.

_____. Geraldo e Giardino, Cleber. *Diferimento do ICM – Cana de açúcar em caule, Entidade Subjetivamente isenta de ICM quanto às Mercadorias de sua própria produção - Substituição Tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 13, n. 50, p. 81-91, 1989.

_____. *Imposto de Renda – Capacidade Contributiva – Aparência de Riqueza – Riqueza Fictícia – “Renda” Escritural – Intributalidade de Correções Monetárias*. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo, n 38, p. 140-163, 1990.

AZEVEDO. *Responsabilidade dos administradores de empresas em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário n. 82. São Paulo: Malheiros. s/d, p. 236-248.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense. 1999 e 2004.

_____. *Limitações Constitucionais do Poder de Tributar*. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALERA, Wagner. *Curso de Direito Previdenciário*. Homenagem a Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira. São Paulo: LTR, 2002.

_____. *Noções Preliminares de Direito Previdenciário*. [s.i.]: Ed. Quartier Latin, 2004.

_____. *Sistema de Seguridade Social*. 3ª ed. [s.i.]: LTr, 2003.

BARRETO, Aires F. *Ausência de Subsunção diante de Fato Insuficiente*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, nº 63, p. 264/267, 1994.

_____. *et al. Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. [s.i.]: Malheiros Editores, 2005.

BARROSO. Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da constituição; fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.

BERLIRI, Antonio. *Princípios de Derecho Tributário*. Tradução Espanhola por Narciso Amorós Rica e Eusébio Gonzáles Garcia. Madri: Editoria de Derecho Financeiro, 1971. 2v.

BERNARDES, Flávio Couto. A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário – uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária. In: Tôrres, H. T.; Queiroz, M. E. (coord). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. Quartier Latin: 2005.

BEVILAQUA, Clóvis *Apud* AGUIAR, Igor Nóbrega. *Fontes do Direito Obrigacional*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a.3, n.º 100. Disponível em <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto>. Acesso em: 25 set. 2006.

BITELLI, Marcos Alberto Sant'Anna. *Da função social para a responsabilidade da empresa*. In: Temas Atuais de Direito Civil na Constituição Federal. Organizado por Rui Geraldo de Camargo Viana e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

BLUMENSTEIN, Ernest. *Em Derredor da Responsabilidade Tributária*. In: *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, São Paulo, v. 22, n. 163, p. 15-65, mar./abr. 1998.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 8ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BORGES, João Eunápio. *Curso de Direito Comercial Terrestre*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BORGES, José Souto Maior. *O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 22, p. 24-29.

BOUZON, Emanuel. *O Código de Hammurabi*. 9ª ed., Petrópolis: Vozes, 2001.

BUENO, Francisco da Silveira. *Minidicionário da língua portuguesa*. São Paulo: FTP, 2000.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade Limitada no Novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003.

CALDEIRA, LUIZ ANTÔNIO. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Saraiva, ob. Coletiva, 2002.

CAMPOS, Djalma de. *Direito Financeiro e Orçamentário*, São Paulo, Atlas, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

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

_____. _____. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. _____. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. _____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. _____. *Sobre os Princípios Constitucionais Tributários*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 55, p. 143-155.

_____. *Sujeição Passiva Tributária e as Impropriamente Chamadas 'Obrigações Acessórias'*. Caderno de Direito Tributário, RDP n. 17. São Paulo, p. 381-386, 1989.

_____. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC/SP. São Paulo, n. 2, p. 259-87, 1995 e IOB – Repertório da Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo. São Paulo, n. 11, p. 265-55, jun. 1996.

CARVALHO, Lucila de Oliveira. *Responsabilidade do administrador da sociedade limitada: (atualizada de acordo com o Novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002)*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARVALHO, Raimundo M. B. *Da Responsabilidade dos Sócios por Dívidas da Sociedade: Sociedade Anônima e Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada*. In Revista de Direito Mercantil nº 73, Editora Revista dos Tribunais.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários ao Novo Código Civil: parte especial: do direito da empresa*. Coordenado por Antonio Junqueira de Azevedo, São Paulo: Saraiva, 2003, 13v.

CASSONE, Vittorio. Confisco em matéria tributária. In *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 6, caderno 1, 2ª quinzena de março de 2000, p.149.

CASTILHO, Paulo César Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CINTRA, Carlos César Sousa. *Curso de especialização em direito tributário*, Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, Editora Forense, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 2v.

_____. _____. São Paulo: Saraiva, 1999. 2v.

_____. _____. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Desconsideração da Personalidade Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. *Lineamentos da teoria da desconsideração da pessoa jurídica*, Revista do Advogado, v. 36, 1992.

_____. *Manual de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. “Pessoa jurídica: conceito e desconsideração”. *Justitia*, v. 137, jan/mar. 1987, p. 65.

_____. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2003. 1v.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A Propósito do Poder Impositivo, das Técnicas de Tributação e da Chamada não-Incidência Explicativa*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 2, p. 113-119, 1989.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (coordenador Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Estudo Sobre a Sujeição Direta e Indireta no Direito Brasileiro – Escólios para uma Futura Modificação do CTN – Uma Homenagem a Geraldo Ataliba. In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, v. 03, n. 3, p. 89-103. 1996.

_____. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995.

COMPARATO, Fábio Konder. *Estado, empresa e função social*. RT n. 732, p. 38-46.

_____. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

COSTA, Judith Hofmeister Martins. *O direito privado como um "sistema em construção": as cláusulas gerais no Projeto do Código Civil Brasileiro*. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, nº 41, maio 2000. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina>. Acesso em 18 mar. 2006.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das Obrigações*. 7ª ed., Coimbra: Almedina, 1998.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1996.

COUTO E SILVA, Clovis do. *A obrigação como processo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

CRISTIANO, Romano. *Sociedade Limitada no Brasil*. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

CROUZET, Maurice (coord.). *História Geral das Civilizações*. São Paulo: Difusão Européia do Livro, 1969. 14v.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In FISCHER, Octavio Campos (Coord.) et al. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 24/25.

DANTAS, San Tiago. *Programa de Direito Civil. Teoria Geral*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DEJARDINS, Henrique. *Entidades Comerciaes*. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Globo, 1936.

DERZI, Misabel Machado. *O contribuinte em um Estado Democrático de Direito*. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Minas Gerais, p. 133-179, 1989.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*, 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. V. 1., 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 6ª ed., Lisboa: Fundação Calovste Gulbenkian, 1983.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1974.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas fiscais – regime jurídico e limites de gradação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2004. Trabalho de conclusão de curso (Tese) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio e GEORGAKILAS, Ritinha Alzira Stevenson. *Vigência e Eficácia da Norma Constitucional*. In: Constituição de 1988: legitimidade, vigência, eficácia e supremacia. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Waldemar Martins. *Instituições de Direito Comercial*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1951. 1v.

_____. *Sociedade por quotas*. 5ª ed., São Paulo: Monteiro Lobato, 1925.

FILHO, Calixto Salomão. *O novo direito societário*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *A sociedade Unipessoal*. Malheiros Editores, São Paulo, 1995.

FILHO, Marçal Justen. *Sujeição Passiva Tributária*. 1985. Trabalho de Conclusão de Curso (Tese Doutorado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1985.

FIUZA, César. *Direito Civil. Curso completo*. 2ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. *Direito Civil resumido*. Belo Horizonte: Inédita, 1999.

FIUZZA, Ricardo. *Novo Código Civil: principais alterações na Parte Geral*. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, nº 47, nov. 2000. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto>. Acesso em: 20 mar. 2006.

GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na Sociedade Limitada*, São Paulo: Saraiva, 2005.

GALVÃO, Arnaldo. *Dividas Tributárias somam R\$880 bilhões*. Valor Econômico, São Paulo, 26 jul 2006.

GIARETA, Gerci. O Código de Defesa do Consumidor e a invocação imprópria da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul (Ajuris)*, Porto Alegre, v. 55, jul. 1992.

GIARDINO, Cleber. *Relação Jurídica Tributária e o Elemento Pessoal que a Integra*. Revista de Direito Público. São Paulo: RT, n.25, p. 183-95.

GOLDSHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 50/51.

GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

_____. *Inconstitucionalidade da Correção Monetária de Débitos Fiscais*. In: RDP 23/254, p.86.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Introdução ao código civil*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1979.

_____. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, cap. 2, p. 9-77, 1999.

GONÇALVES. J. A. Lima. *Princípio da Isonomia: Aplicação de um modelo*. Trabalho de conclusão de curso (Tese) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1992.

GONÇALVES, Luis da Cunha. *Tratado de Direito Civil*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1955. 1v, Tomo I.

GRAU, EROS ROBERTO. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, Malheiros Editores, 6ª ed., São Paulo, 2000.

GRINOVER. Da desconsideração da pessoa jurídica, Revista Jurídica, v. 320, 2004.

GUIMARÃES, Affonso Paulo. *Noções de direito romano*. Porto Alegre: Síntese, 1999.

GUMIERI VALÉRIO, Marco Aurélio. *Ainda sobre a unificação do direito privado no Brasil*: Jus Navigandi, Teresina, ano 6, nº 55, mar. 2002. Disponível em <http://www1.jus.com.br>. Acesso em 20 mar. 2006.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114/116.

ISKANDAR, Jamil Ibrahim. *Normas da ABNT: comentadas para trabalhos científicos*. 2ª ed. (ano 2003), 4ª tir./ Curitiba: Juruá, 2006.

JARACK, Dino. *Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária*. Cadernos de Direito Tributário, RDP – 17. São Paulo, p. 287-304, 1989.

JÚNIOR; Humberto Theodoro. *Processo de Execução*. Rio de Janeiro: Forense, 1985, 2v.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. Trabalho de conclusão de curso (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1985.

KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Arnaldo Editor, 1963.

_____. *O que é justiça?* Tradução de Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

_____. *Teoria Pura do Direito*. Trad.: João Baptista Machado. 6ª ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Considerações sobre Obrigações Tributárias*. Trabalho de conclusão de curso (Tese) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

LARENS, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamego. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do direito*. 25ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1977.

LIMBORÇO, Lauro. *Responsabilidade Tributária dos Diretores e Gerentes*. In: Revista Forense nº 290, p. 109-116.

LIPPERT, Márcia Mallmann. *A empresa no Novo Código Civil: elementos de unificação no Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LOEWENWARTER, Victor. *Derecho civil alemán comparado con las características del derecho comercial*. 2ª ed. Santiago: Editorial Nascimento, 1943.

LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado: parte geral*, São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994.

MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Antonio Carvalho. *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por dívidas de impostos*. 2ª ed. Coimbra Editora, 1999.

MARTINS, Armindo Saraiva. *Responsabilidade dos Administradores e Outros Membros dos Órgãos Sociais por Dívidas Tributárias*. In: *Revista de Direito Mercantil, Econômico e Financeiro, Nova Série – ano XXXVII – n.º 115 – julho-setembro de 1999*, pp 42-54

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 28ª ed. Atualizada por Jorge Lobo. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Das sociedades de Responsabilidade Limitada no Direito Estrangeiro*. Monografias – Série A: Direito. Fortaleza, Imprensa Universitária, 1956, 1v.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio de Igualdade*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. In *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 14, caderno 2, 2ª quinzena de julho de 2000, p. 361/372.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1945, 3v., livro 2, Parte 3.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4ª ed. São Paulo: RT, 1983, Parte Geral, Tomo 1.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro: Borsó, 1970b, V.50.

MONCADA, Luís Cabral de. *Lições de Direito Civil*, 4ª ed., Coimbra: Almedina, 1995.

MONTEIRO, Meire Lúcia Gomes (coord.). *Introdução ao Direito Previdenciário*. São Paulo: LTR, 1998.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1972. 1v.

_____. *Curso de Direito Civil*. 29ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997. 4v.

_____. *Curso de Direito Civil*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, 1982.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1994.

MOREIRA CAMPOS, José Edson. *A linguagem competente do direito, a teoria das provas e a responsabilidade tributária dos administradores das sociedades civis e comerciais*. 2001. Trabalho de conclusão de curso (Dissertação) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito Romano*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. 2v.

NEGRÃO. *Manual de Direito Comercial*. Campinas: Bookseller, 1999.

NERY JR. Nelson; NERY ANDRADE, Rosa Maria de. *Novo Código Civil e legislação extravagante anotados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social*. [s.i.]:Coimbra Editora, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo, 1965.

NOGUEIRA, Ramon de Medeiros. Responsabilidade dos Sócios pelas Obrigações Sociais nas Sociedades Limitadas – Um Enfoque Jurídico- Econômico. 2001. Trabalho de conclusão de curso (Dissertação) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. *Sujeição Passiva no Direito Tributário*. Caderno de Direito Tributário. Revista de Direito Público. São Paulo: RT, nº 30, p. 242-254, 1972.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, v. 2, 1999.

_____. *Instituições de Direito Civil*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 2v.

QUEIRÓZ, Luís César. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RÃO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 2ª ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1976. 1v. Tomo II.

_____. _____. São Paulo: Max Limonad, 1952.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1934.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita M.R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REALE, Miguel. *Diretrizes Gerais do Projeto de Código Civil – Projeto de Lei n. 634 de 1975*.

_____. *Lições Preliminares de Direito*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Bushatsk, 1973.

_____. *Visão geral do Projeto de Código Civil. Jus Navigandi*. Teresina, ano 4, nº 40, mar. 2000. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto>. Acesso em 22 mar. 2006.

_____. *O projeto do Novo Código Civil: situação após a aprovação pelo Senado Federal*. 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999.

REQUIÃO, Rubens. *Aspectos modernos de Direito Comercial*, São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. *Curso de direito comercial*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 1v.

RIBEIRO BASTOS, Celso. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIBEIRO, Joaquim Teixeira. *Revista de Legislação e Jurisprudência* 125º ano, 1992-1993, n.ºs 3814-3825, Coimbra: Coimbra Editora Limitada, 1992, p. 46-50.

ROCHA, João Luiz Coelho. *Os débitos tributários das empresas, responsabilidade de diretores, sócios-gerentes e controladores*. In: *Revista de Direito Mercantil (Revista dos Tribunais)* nº 101, p. 49-55.

Rodríguez, Rodríguez Joaquín. *Tratado de sociedades mercantiles*. 4ª ed., México: Editorial Porrúa S.A., 1971. Tomo I.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil: parte geral*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993. 1v.

_____. *Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1976, v.1.

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. Dissertação de mestrado, USP, São Paulo, 1979.

ROMEIRO, José Antônio Nunes. *O sujeito Passivo do ISS*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, nº 19/20.

Ruggiero, Roberto de. *Instituições de Direito Civil*, 1ª ed. (atualizada por Paulo Roberto Benasse). Campinas: Bookseller, 1999, v. 1.

SALGADO, Joaquim Carlos. *A idéia de justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e na igualdade*. Belo Horizonte: UFMG, 1995.

SANTOS, Hermelino de Oliveira. *Desconsideração da personalidade jurídica no processo do trabalho: diretrizes à execução trabalhista: artigo 50 do Novo Código Civil e sua aplicação trabalhista*. São Paulo, LTR, 2003.

SARTIN, Agostinho. *Sujeição Passiva no ICMS*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 25-26, p. 176-188, 2000.

SICHES, Luis Recasens. *Tratado general de filosofia Del derecho*. México: Porrúa S/A, 1975.

SILVA, Alexandre Couto e. *Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1999.

SILVA, De Plácito. *Vocabulário Jurídico*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA NETO, Manoel Jorge. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: LTr, 2001.

SOUZA, Sueli Baptista de. *A responsabilidade dos sócios na sociedade limitada: aspectos legais e constitucionais*. 2004. Trabalho de conclusão de curso (Dissertação) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica: os Limites do art. 135, II e III do CTN. In: Tôrres H. T.; Queiroz, M. E. (coord). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, n. 3, p. 229-48, 1995.

VALLE, Gabriel. *Filosofia do Direito*. Porto Alegre: Síntese, 1999.

VAZ, Manuel Afonso. *Direito Económico: a ordem económica portuguesa*. 4ª ed. [s.i.]: Coimbra Editora, 1998.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, v.1.

VILLEGAS, Hector. *Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e Sujeitos Passivos na Obrigação Tributária*. Conferências e Debates RDP-30. São Paulo, p. 271-294, 1988.

WALD, Arnoldo. *Obrigações e Contratos*. 16ª ed. rev., amp. e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002, com a colaboração do Prof. Semy Glanz – São Paulo: Saraiva, 2004.

WIEACKER, Franz. *História do direito privado moderno*. Tradução de A. M. Botelho Hespanha. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.