

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC- SP
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES
PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELA PESSOA JURÍDICA**

Fábio Di Carlo

São Paulo

2011

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC- SP

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES
PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELA PESSOA JURÍDICA**

Fábio Di Carlo

Dissertação apresentada ao Curso de Especialização
Direito Tributário da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como requisito parcial para a
obtenção do título de Especialista, sob a orientação
da Professora Ana Carolina Conte de Carvalho
Dias.

São Paulo

2011

Carlo, Fábio Di
A Responsabilidade Dos Sócios e Administradores Pelos Tributos
Devidos Pela Pessoa Jurídica - São Paulo, 2011.
__ F. ;30 Cm

Dissertação de Pós Graduação, Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, 2011.
Orientadora : Profª. Ana Carolina Conte de Carvalho Dias.

Bibliografia : __-__ p.

1. Direito Tributário. 2. Direito Constitucional 3. Direito
Econômico. I. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

CDU _____

À minha família, pela eterna dedicação,
compreensão, apoio e confiança
dispensadas ao longo de todos esses
anos e onde sempre encontrei a força e o
e os valores humanos mais nobres para a
realização de todos os sonhos e
empreitadas por mim almejados.

Agradecimentos

Aos amigos e colegas de trabalho sempre presentes durante toda minha carreira, com quem dividi conhecimentos, experiências e dos quais recebi apoio e atenção ao longo da caminhada para a conclusão deste trabalho.

À Dra. Ana Carolina Conte De Carvalho Dias, professora e orientadora dedicada e atenciosa, que sempre quando precisei estava pronta a me auxiliar e que pela paciência e dedicação dispensada durante o curso, dividiu conhecimentos e opiniões para concluir esta empreitada.

À minha carinhosa namorada Thais Souza Santoro, sempre compreensiva, pela presteza e interesse que sempre demonstrou nos momentos em que precisava dividir idéias e pensamentos, sugerindo novos rumos e fontes para enriquecer o tema.

À minha mãe, Maria Ângela Del Vecchio, que agradeço eternamente por tudo que me proporcionou e pelo que sou hoje, pelo apoio na realização deste trabalho e constante incentivo na minha vida profissional e carreira escolhida.

RESUMO

O tema central desse trabalho visa à análise da sujeição passiva tributária e principalmente a abordagem da responsabilidade tributária prescrita no Código Tributário Nacional, concentrado na hipótese fática da responsabilidade dos sócios, administradores e dirigentes em geral das pessoas jurídicas pelo pagamento dos tributos face à pretensão do Estado na cobrança do crédito.

Em geral será trazido ao debate a relação jurídica tributária entre estas interpostas pessoas e o direito de cobrança do Fisco, analisando as hipóteses e os limites em que a responsabilização terá cabimento, dissecando sua natureza, consequências processuais de acordo com os princípios constitucionais aplicáveis e o entendimento da jurisprudência e doutrina sobre o assunto.

Como conclusão busca-se uma contribuição ao tema no sentido de evitar abusos por parte do fisco e introduzir instrumentos para que o Poder Judiciário atue com maior rigor na aplicação da lei e quanto ao inegável ônus de comprovação desta responsabilidade das pessoas que atuam em nome das pessoas jurídicas, impondo limites à persecução do crédito tributário.

Palavras-chave: Tributário. Sujeição Passiva. Responsabilidade Tributária. Sócios. Administradores. Pessoas Jurídicas.

ABSTRACT

The central theme of this work concerns the analysis of tax liability and mostly passive approach to the tax liability prescribed in the tax code, concentrate on the factual circumstances of liability of shareholders, directors and general managers of legal persons for the payment of taxes against the claim of State for the collection of credit.

In general debate will be brought to the tax relationship between these people and brought right to levy the tax authorities, considering the circumstances and limits within which the responsibility will belong, dissecting its nature and procedural consequences in accordance with the constitutional principles applicable and the understanding of case law and doctrine on the subject.

In conclusion it seeks to contribute to the topic in order to prevent abuses by the tax authorities and introduce tools to the judiciary to act more closely in law enforcement and about the undeniable burden of proof of liability of persons acting on behalf of corporations, imposing limits on the pursuit of tax credit.

Keywords: Tax. Passive subjection. Tax Liability. Members. Administrators. Corporations.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO.....	10
1. Norma jurídica tributária.....	11
1.1. Direito posto e ciência do Direito.....	12
1.2. Regra-Matriz de incidência Tributária.....	13
CAPÍTULO II – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	14
1. Sujeição Passiva e Relação Jurídica Tributária - Conceito e Denominações.....	14
2. Atribuição de sujeição passiva: contribuintes e responsáveis.....	15
3. Conceito e Modelos de classificação da responsabilidade tributária.....	17
4. Modelo adotado.....	18
4.1. Substituição.....	18
4.2. Solidariedade.....	19
4.3. Sucessão.....	19
4.4. Responsabilidade de Terceiros.....	20
4.5. Responsabilidade por Infrações.....	21
CAPÍTULO III – A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELA PESSOA JURÍDICA.....	22
1. Estrutura da norma de responsabilidade tributária descrita no art. 135 do CTN.....	22
2. Dissolução irregular: responsabilidade de sócios ou administradores?.....	24
3. Mero não-pagamento do tributo.....	27
4. Excesso de Poderes, Infração à Lei, Contrato Social ou Estatutos.....	28
5. Intenção do dirigente: Dolo ou Culpa?.....	29
6. Abordagem Processual Da Responsabilidade.....	30
6.1. O Processo Administrativo: a inclusão do sócio na C.D.A.....	31
6.2. O Processo Judicial: o redirecionamento da execução fiscal.....	34
CAPÍTULO IV – POSICIONAMENTO ATUAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	37
1. O Superior Tribunal de Justiça.....	38
1.1. Contrastes no posicionamento.....	39
2. O Supremo Tribunal Federal.....	41
2.1. A repercussão Geral da Matéria.....	42
CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional mostra-se uma das mais complexas estruturas jurídico-tributárias da atualidade, norteador por normas constitucionais e abaixo destas, por diversos diplomas legais que se interligam formando uma estrutura nem sempre rígida e harmônica, tornando muito instável o exercício da tributação no Brasil. No presente trabalho, iremos enfrentar e pormenorizar os elementos e características da responsabilidade tributária dos sócios, administradores e dirigentes de pessoas jurídicas pelos tributos devidos, seus limites e o posicionamento doutrinário a jurisprudencial sobre o tema.

A sujeição passiva pode ser dividida entre contribuintes, pessoas diretamente relacionados com o fato jurídico tributário, e responsáveis, sujeitos que ainda que não ligados diretamente ao fato gerador do tributo é eleito pela legislação para cumprir com a obrigação tributária, observadas determinadas hipóteses, a denominada responsabilidade tributária. Assim já nos ensinou o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 352)¹:

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 nesse Capítulo – e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos que mencionamos (129 até 138).

A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas e corporações é o nosso foco e é tema de grande relevância e complexidade em nosso ordenamento jurídico, face à generalidade das normas e a grande divergência encontrada entre a doutrina e o posicionamento de nossos tribunais que ora despendem de enorme rigor face à pretensão do Estado, ora se mostram indiferentes se há ou não comprovação da responsabilidade, permitindo a incursão nos bens dos responsáveis sem qualquer fundamentação legal.

O interesse pelo assunto surgiu não de hoje, mas de inúmeros percalços e experiências extraídas de casos no patrocínio de processos administrativos e defesas em execução fiscal onde a problemática com referido assunto nunca foi pacífica ou previsível, sempre exigindo dedicada atenção e argumentação específica que a peça de defesa, seja em exceção de pré-executividade ou embargos do devedor fosse devidamente apreciada e surtisse os efeitos desejados.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 352.

Importante frisar neste momento que não desdenhamos aqui do efetivo direito de crédito e a persecução do Estado para satisfazê-lo, principalmente quando há indícios de fraude ou quando da configuração de hipóteses previstas em lei, assim como quando a conduta do sócio-administrador é tipificada nos termos do art. 134 ou 135 do Código Tributário Nacional. Porém, o direito do Fisco também encontra limites, tendo como precípua o encargo de provar tal situação, seja no âmbito do processo administrativo ou para justificar o redirecionamento da execução fiscal ou ainda para utilizar-se do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Portanto, para adentrar ao tema, no primeiro capítulo do presente trabalho, dissertamos sobre o Sistema Tributário Nacional, suas regras e definições, o tributo em si e sua regra matriz de incidência, os princípios gerais e específicos aplicáveis ao Direito Tributário, encerrando-se com a estrutura, incidência e interpretação das normas jurídicas, estabelecendo um marco para a exploração do tema proposto.

No capítulo 2 restará abordado o fenômeno da responsabilidade tributária e suas formas de aplicação, abrangendo as hipóteses legalmente permitidas, os modelos de classificação adotados por diversos doutrinadores e o modelo que propomos ao estudo do tema, concedendo uma visão geral de como se forma essa relação jurídica que traz terceiros ao cumprimento da obrigação tributária.

Já no capítulo seguinte adentramos especificamente ao tema da responsabilidade tributária dos sócios, administradores e dirigentes de pessoas jurídicas traçando e discutindo uma por uma as hipóteses de cabimento da referida responsabilização, os limites e condições para que isso ocorra, realizando inclusive críticas aos abusos cometidos pelo Estado e o posicionamento dos órgãos administrativos de julgamento e do Poder Judiciário.

É neste tópico onde serão dissecados os principais problemas quanto aos conceitos do instituto, abordando o posicionamento de diversos doutrinadores que se aventuraram no complexo tema proposto em cada uma das hipóteses legais previstas no Código Tributário Nacional, tratando tanto da cobrança do crédito tributário devidamente constituído mediante o processo administrativo e as consequências processuais e possibilidades de inclusão no pólo passivo da execução fiscal dos responsáveis tributários pelas dívidas da pessoa jurídica.

No quarto capítulo, a corroborar a importância de tentarmos delimitar melhor o tema, traremos o posicionamento atual dos Tribunais Superiores como é o caso do reconhecimento da repercussão geral acerca da responsabilidade solidária dos sócios decorrentes do não pagamento das contribuições para a seguridade social, seu recente julgamento pelo Supremo e a insistência dos demais órgãos judiciais em responsabilizar objetivamente referidos terceiros.

Por fim, concluímos o tema com as considerações acerca do instituto, procurando buscar uma pacificação para sua ocorrência ou pelo menos sugerir formas de controle para sua aplicação, homenageando os princípios constitucionais aplicáveis, expondo nosso entendimento e o sentimento de esperança no Poder Judiciário para coibir os abusos cometidos pelo Fisco.

Para empreender um estudo mais lógico e concreto sobre o tema, passamos a dissecar o instituto em todas as suas formas, longe, é claro, de esgotar o tema, diante de sua enorme complexidade, formas e possibilidades, através do presente estudo, respeitando sempre o ordenamento jurídico pátrio e o entendimento de inquestionáveis autoridades que já opinaram sobre o tema e tampouco do Poder Judiciário.

CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é definido distintamente por diversos autores, que estabelecem conceitos mais ou menos complexos. O importante é entender que a matéria baseia-se na relação obrigacional entre o Estado e o particular, sendo que este último tem a obrigação de pagar um tributo àquele, independentemente de sua vontade e nos casos previstos na legislação, desde que não constitua sanção de ato ilícito.

Pelo conceito de direito tributário, que faz parte do direito público, do Ilustre Prof. Hugo de Brito Machado (2002 – p.58)², podemos iniciar nosso estudo. Assim ele o define: *“É o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”*.

² MACHADO, Hugo de Brito (2002). *Curso de Direito Tributário*. 23ª. edição. Malheiros: p.58

O tributo, por sua vez é a forma pela qual os particulares prestam sua obrigação direta com o Fisco, através de suas espécies já definidas acima. De uma forma mais técnica, a definição de tributo é encontrada na Lei, mais especificamente no art. 3º do Código Tributário Nacional, legislação complementar e infraconstitucional, sendo o diploma mais importante na estruturação e definição das regras do direito tributário abaixo da Constituição Federal. O dispositivo supracitado diz que *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

1. Norma Jurídica Tributária

Questão extremamente complexa é a definição concreta e definitiva do que é norma jurídica tendo em vista a generosa gama de pensadores que buscaram (e ainda hoje buscam) conceituar o que é norma jurídica. Referendando os ensinamentos de Kelsen³ e Bobbio é, sobretudo, uma norma que impõe sanção pelo seu descumprimento.

O substrato essencial da norma, pode-se dizer, em sua concepção, repousa na sanção. Importante ressaltar que na teoria atual, aceita-se a existência de norma jurídica primária e secundária na qual a norma primária estabelece uma sanção na hipótese de descumprimento e a secundária encontra-se o preceito, ou seja, a conduta esperada, ressalvada respeitosa e abundante doutrina que entende correta a inversão estrutural destes conceitos.

Podemos dizer que norma jurídica é aquela inserida em um sistema que se possa chamar de Direito. Este sistema é um complexo normativo no qual a execução de seus preceitos é garantida por sanções organizadas que estão previstas no próprio sistema, neste caso, o sistema de direito.

Neste sentido, a norma jurídica tributária é aquela que contém em seu núcleo as prescrições voltadas ao território dos tributos de uma forma geral, traçando deveres funcionais como lançamento, recolhimento, deveres instrumentais e como norma jurídica em

³ KELSEN, Hans (1986). *Teoria Geral das Normas*, tradução de José Florentino Duarte, Porto Alegre: Sérgio Fabris, Capítulo 15.

sentido estrito “àquela que assinala o núcleo da percussão jurídica do tributo, isto é, a “norma-padrão” ou “regra-matriz de incidência””.⁴

As normas gerais de direito tributário tem a função primordial de delimitar formal e materialmente o conteúdo da legislação a ser expedida pelos entes tributantes, com o propósito de manter coeso e íntegro o sistema tributário nacional. Nas palavras do Prof. Tércio Sampaio Ferraz⁵ “Ora, o papel das chamadas normas gerais tributárias para a segurança do contribuinte deve ser delineado sobre este pano de fundo. Elas desempenham esta dupla função requerida pela noção de segurança (função-certeza e função-igualdade) que, não sendo idênticas nem automaticamente complementares, envolvem algumas ambigüidades que merecem ser destacadas.”

1.1. Direito posto e ciência do Direito

Importante fazermos a distinção entre este dois corpos de linguagem, uma vez que a problemática relativa à atribuição de responsabilidade tributária é, muitas vezes achincalhada pelo fato de haver a confusão entre estes dois discursos lingüísticos pela facilidade em que temos de estabelecer a confusão de conceitos dentro desta relação jurídica.

O direito posto, ou direito positivo, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho “é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país.”. Ou seja, é o plexo de normas inseridas em um determinado sistema e que tem a função precípua de disciplinar o comportamento humano, regulando as relações interpessoais, possuindo índole eminentemente prescritiva.

Por outro lado, a Ciência do Direito é o estudo e a interpretação desse feixe de proposições, debruçando-se o cientista sobre o universo das normas jurídicas, percorrendo as etapas de formação de sentido, justamente para ordenar referidas proposições, ou melhor, descrever e informar a norma jurídica posta.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros (2008). Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 94.

⁵ FERRAZ, Tércio Sampaio (1981). Revista de Direito Tributário, nºs. 17-18, São Paulo: RT, pp. 51-56.

1.2. Regra-Matriz de incidência Tributária

A regra matriz de incidência tributária ou norma-padrão de incidência tributária é uma norma geral e abstrata, tipicamente de conduta, elaborada através do trabalho do cientista do direito construída a partir dos enunciados constantes do direito posto e que se compõe de uma hipótese (descriptor) e uma consequência (prescritor) unidos por um modal deôntico de natureza obrigatória.

Sendo a hipótese, que descreve a previsão de em fato e o consequente, que prescreve a relação jurídica. O antecedente também é denominado de Hipótese de Incidência. A função da hipótese é fornecer elementos para que seja possível reconhecer quando um acontecimento jurídico ocorra e, portanto, é formada pelo critério material, espacial e temporal.

O critério material é formado por um verbo e um complemento. O verbo poderá demonstrar ação (matar, fumar, dirigir), como também exprimir o estado de uma pessoa (ser, permanecer), abrangendo respectivamente, as atividades refletidas e espontâneas.

Já o critério espacial delimita o local em que o evento deva ocorrer para se tornar fato jurídico. Por fim, o critério temporal é o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, que oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito.

Outrossim, no consequente da norma (prescritor) encontramos mais dois critérios definidores da relação jurídica, quais sejam, o pessoal e o quantitativo. O critério pessoal trará elementos para identificação dos sujeitos da relação obrigacional, sendo um o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (sujeito ativo), bem como a identificação do sujeito que terá o dever jurídico de cumprir a obrigação (sujeito passivo).

Nosso tema está inserido exatamente neste ponto, no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência, especificamente na identificação do sujeito passivo da norma que podem ser identificados como contribuintes, quando participam diretamente do fato gerador da obrigação ou, responsável, terceiro previamente designado por lei e que não tenha participado diretamente da hipótese que gerou a obrigação, mas que são posteriormente incluídos na relação jurídica obrigacional em determinadas hipóteses, como veremos no desenvolvimento do presente trabalho.

Por fim, temos o critério quantitativo da norma, cujo qual trará a definição valorativa da dívida tributária, que será delineada pela união da base de cálculo responsável por medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador e a alíquota que é a definição aritmética da parte que incidirá sobre o todo, sendo elemento compositor, ao lado da base de cálculo, do *quantum debeatur*.

A regra matriz de incidência tributária é de suma importância, pois, além de identificar detalhadamente uma espécie tributária tem o condão de identificar falhas na elaboração da exação, desmistificando a tentativa de encobrir um tributo sob a rubrica de qualquer outra máscara.

Assim como assevera o Ilustre Doutrinador Paulo De Barros Carvalho⁶: “A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária.” (2009, p. 381)

CAPÍTULO II – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1. Sujeição Passiva e Relação Jurídica Tributária - Conceito e Denominações

Sujeição passiva pode ser entendida como a obrigação que uma determinada pessoa possui em relação à outra que possui o direito subjetivo de cobrar-lhe a prestação devida. Neste sentido, “*sujeito passivo pode ser definido como a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação*” (Carvalho, 2009, p. 381)⁷. Já contribuinte, que pode ser o sujeito passivo da obrigação tributária é, na definição da Prof^a. Maria Rita Ferragut (2007, p.10) “*é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário e que, cumulativamente, se encontra no pólo passivo da relação obrigacional*”⁸ concluindo-se, portanto que tais vocábulos não possuem a mesma significação.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, pág. 381

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, pág. 335

⁸ FERRAGUT, Maria Rita (2007). “Responsabilidade Tributária: conceitos fundamentais.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinícius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, pág. 10

A relação jurídica tributária é instaurada justamente entre o sujeito passivo da obrigação (o que tem o dever de cumpri-la) e o sujeito ativo (o que tem o direito de exigí-la) e seu nascimento ocorre quando há a concretização do fato previsto no descritor (hipótese) da regra de incidência

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2009, p.317)⁹ “*a relação jurídica tributária é o vínculo jurídico que se estabelece, por força de imputação normativa, entre uma pessoa que tem o direito subjetivo de exigir uma prestação de outra, denominada sujeito passivo que possui a obrigação de cumprir a prestação*”.

Ainda lastreado no renomado mestre, a relação jurídica obrigacional surge quando o objeto da relação jurídica é susceptível de avaliação econômica, definindo-se pelo “*vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.*”(2009, pp. 321, 322)¹⁰

2. Atribuição de sujeição passiva: contribuintes e responsáveis

A vagueza e ambiguidade encontradas nos textos normativos dificulta a tarefa de atribuição da sujeição passiva, pois abrem um leque de possibilidades quanto às pessoas aptas a compor a relação jurídica tributária obrigacional, impondo ao intérprete da norma o encargo de identificação do sujeito passivo que, na sistemática legislativa atual, identificaremos contribuintes e responsáveis.

Há muito se discute sobre a liberdade do legislador ordinário em atribuir a sujeição passiva a qualquer pessoa, tendo como parâmetro logicamente a Constituição Federal que sob a análise do Professor Paulo de Barros Carvalho¹¹, afirma: “*A Constituição Brasileira não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoa políticas*”

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 317

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 321/322

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 353

Já Renato Lopes Becho (2000, p.78)¹², quanto à liberdade de escolha do sujeito passivo assevera:

Nós só aceitamos a afirmação de que o legislador é livre para compor os critérios dos tributos não arrolados na Constituição. E mesmo assim em parte, já que vários critérios decorrem da eleição da materialidade como o critério pessoal (sujeito passivo), o critério espacial e o critério temporal. Nos demais casos, ou seja, nos tributos discriminados, não reconhecemos praticamente liberdade alguma.

A legislação infraconstitucional divide o sujeito passivo entre contribuinte e responsável. Preceitua o § único do art. 121 do Código Tributário Nacional que *“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; e II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”*

Identificando a pessoa do contribuinte, ou seja, o sujeito passivo “originário” da relação jurídica, o Professor Luciano Amaro (2003, p.291)¹³ o identifica como *“a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal.”* Mas ressalta que o próprio Código Tributário Nacional exige que ele tenha relação direta e pessoal com o fato gerador.

Com relação ao responsável o renomado mestre leciona que *“A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”* (AMARO, 2003, p.295)¹⁴

Já Maria Rita Ferragut (2007, p. 11)¹⁵, com muita propriedade assevera que o responsável diferencia-se do contribuinte (i) por ser necessariamente um sujeito qualquer que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago, ressaltando que se a responsabilidade advier de norma primária sancionadora o ressarcimento não terá cabimento e o item (ii) será substituído por que tenha cometido um ilícito tipificado em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária.

¹² BECHO, Renato Lopes (2000). *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo. Dialética: p. 78.

¹³ AMARO, Luciano (2003). *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. 9ª edição Saraiva. p. 291

¹⁴ AMARO, Luciano (2003). *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. 9ª edição Saraiva. p. 295

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita (2007). “Responsabilidade Tributária: conceitos fundamentais.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinícius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética p. 11

Em termos gerais, para o escopo deste trabalho, temos que o contribuinte, portanto, é quem realiza o fato jurídico tributário e que, cumulativamente, se encontra no pólo passivo da relação obrigacional enquanto que o responsável por sua vez é qualquer pessoa que possua vínculo indireto com o fato jurídico tributário ou com o próprio realizar deste e que sua obrigação esteja disposta em lei no caso de inadimplemento da obrigação.

3. Conceito e Modelos de classificação da responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária nos traz a idéia de que uma pessoa deve responder perante outras pelos atos por ela praticados ou praticados por terceiros. O conceito do instituto é trazido brilhantemente pela Professora Maria Rita Ferragut (2007, p.11)¹⁶ que assevera como proposição prescritiva que: *“responsabilidade é norma jurídica deonticamente incompleta de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.”*

Segundo classificação adotada pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa¹⁷, cuja qual utiliza critérios de natureza econômica, sujeição passiva indireta (responsabilidade) subdivide-se em substituição e transferência que, por sua vez, desdobra-se em solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Na hipótese de solidariedade pode-se dizer que é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. Na sucessão ocorre quando uma obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original. Por fim, a responsabilidade ocorre quando a lei responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando este não é pago pelo sujeito passivo direto. Tal classificação recebe a crítica, com a qual concordamos, de levar em consideração critérios pré-jurídicos e econômicos, ou seja, conforme assevera (Ferragut, 2007, p.24)¹⁸, *“se estamos analisando o direito positivo, o dado relevante é apenas o sujeito previsto em lei como obrigado ao pagamento do tributo.”*

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita (2007). “Responsabilidade Tributária: conceitos fundamentais.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinícius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética p. 11

¹⁷ SOUZA, Rubens Gomes de (1975). *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: resenha tributária, p.55

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita (2007). “Responsabilidade Tributária: conceitos fundamentais.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinícius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética p. 24

Já para o saudoso Mestre Alfredo Augusto Becker a responsabilidade subdivide-se em (i) contribuinte “*de jure*”, a quem o CTN define como o indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo; (ii) o responsável legal, a quem a lei atribui a obrigação de cumprir a prestação por inadimplemento do contribuinte “*de jure*” e (iii) substituto legal tributário, a quem a lei, de forma originária já o elege como sujeito passivo da obrigação tributária.

Também não nos agrada referida classificação, pois o Código Tributário Nacional especifica ainda uma responsabilidade que não é claramente distinguível na classificação acima, qual seja, a responsabilidade por infrações. Deste modo preferimos estender em 5 itens a forma de classificação, da forma como será demonstrado a seguir.

4. Modelo adotado

O modelo adotado é extraído das lições da Prof^a. Maria Rita Ferragut (2007, p. 25) e estampa as proposições normativas do sistema tributário brasileiro e é classificado como responsabilidade por substituição, solidariedade, sucessão, de terceiros e por infrações, que a seguir serão pormenorizadas e identificadas na legislação para melhor esclarecer o instituto, ressaltando-se que no presente trabalho iremos nos debruçar apenas na responsabilidade de terceiros, cuja qual será estudada individualmente no próximo capítulo.

4.1. Substituição

O Código Tributário Nacional dedica os arts. 129 a 133 para desbravar os casos de responsabilidade por substituição. Nesta modalidade, o sujeito que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação que, em razão da existência prévia de dispositivo legal, atribui a responsabilidade a uma terceira pessoa.

Alfredo Augusto Becker¹⁹ conceitua o fenômeno da seguinte forma: “*Existe substituto legal tributário, toda vez que o legislador escolher para o sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo*”

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto (1998) . *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, p. 529.

4.2. Solidariedade

Eis a prescrição normativa do Código Tributário Nacional: “*Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.*”

A solidariedade tributária induz à ocorrência de uma hipótese de incidência em que mais de um sujeito torna-se responsável pelo pagamento do tributo, ou seja, além do contribuinte realizador do fato jurídico tributário, uma terceira pessoa, que com esta ou com o próprio fato tenha vínculo, deverá responder conjuntamente com o contribuinte originário pelo total da dívida.

Adstrito ao nosso tema, é dever observar que apesar do inc. II dar liberdade ao legislador ordinário para fixar tais outras pessoas, é imperioso lembrar que tal terceira pessoa deve estar circunscrita no âmbito da situação factual e ainda assevera Marcos Vinicius Neder²⁰:

...a liberdade da lei ordinária para eleição do administrador ou sócio como responsável solidário de forma objetiva encontra limites no texto Constitucional e no próprio CTN, não sendo possível afastar os pressupostos de culpa ou dolo dos arts. 135 (responsabilidade pessoal de terceiros) e 137 (responsabilidade pessoal por infrações) do CTN. (Neder, 2007, p.47)

4.3. Sucessão

Devemos inicialmente destacar que em todas as hipóteses de responsabilidade por sucessão, haverá sempre a previsão de um ato lícito, associado ao fato de que o sucessor assume, no lugar do sucedido com o mesmo conteúdo inicial. Octavio Bulcão Nascimento²¹ nos traz uma interessante ressalva quando leciona que: “*Nas outras espécies há sempre um dever instrumental, cujo descumprimento dá margem à aplicação da norma jurídica sancionatória. Já na responsabilidade por sucessão, há um fato lícito que faz nascer uma relação obrigacional tributária em sentido amplo.*”

²⁰ NEDER, Marcos Vinicius (2007). “Solidariedade de Direito e De Fato – Reflexões acerca de seu conceito.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinicius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, p. 47

²¹ NASCIMENTO, Octavio Bulcão (2007). “Sujeição Passiva Tributária”. In *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, p. 826.

A responsabilidade por sucessão pode ocorrer por ato “*inter vivos*” e “*causa mortis*” e pressupõe o desaparecimento do contribuinte originário da relação jurídica tributária. A sucessão por ato “*inter vivos*” é regulada pelos artigos 130 e 131, I, do CTN e podemos citar como exemplo a operação de venda de um imóvel, sendo o adquirente responsável pelas dívidas tributárias. Já a sucessão tributária “*causa mortis*” encontra previsão legal no artigo 131, incisos II e III, que estabelecem, em síntese, a transmissão de bens e direitos do falecido (“*de cujus*”) a outras em virtude lei ou por vontade expressa das partes.

4.4. Responsabilidade de Terceiros

Nesta espécie que encontramos o foco de nosso tema, principalmente quanto ao alcance e aplicação do art. 135, inc. III do CTN e identificar em quais circunstâncias as pessoas discriminadas no referido dispositivo respondem pelas dívidas tributárias da empresa; se respondem sozinhos ou solidariamente; se há necessidade da presença de culpa ou dolo; se respondem pelo total da dívida ou somente até onde se limitaram pela integralização do capital. Enfim, todas estas questões serão devidamente abordadas oportunamente, fazendo necessários apenas trazer no momento suas principais características.

A responsabilidade de terceiros se inicia no art. 134 do Código Tributário Nacional, deixando claro, ao menos literalmente, que a responsabilização das pessoas ali elencadas é solidária, ou seja, respondem conjuntamente com o devedor originário. Eis a prescrição normativa contida no diploma legal: “*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: (...)*”

Hugo de Brito Machado (2003, p.166)²² nos deixa claro que:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido.

²² MACHADO. Hugo de Brito (2003). *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, p. 166

O Ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho²³ arremata: “*Para evitar o comprometimento, as pessoa arroladas hão de intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição (2009, p.358)*”

O art. 135 do Código Tributário Nacional, por sua vez, utiliza a expressão “pessoalmente responsáveis” indicando, a uma primeira análise, certa e inequívoca punição que, se constatada, farão com que as pessoas arroladas no art. 134 respondam sozinhas pelo crédito tributário, além dos mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Ou será que o termo “pessoalmente” indica que apesar de responderem solidariamente, o seu patrimônio pessoal responderá pelas dívidas? Há substituição neste caso? Essas questões serão dissecadas em capítulo próprio, exclusivamente dedicado ao tema.

E mais especificamente ao inc. III da referida norma onde encontramos o fundamento legal para a imputação de responsabilidade aos sócios e administradores pelos tributos devidos pela pessoa jurídica quando tais obrigações foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

Deve-se atentar ainda para o fato de que o inc. III não faz menção qualquer à “sócios”, somente trazendo à hipótese aquelas pessoas que possuem poderes de gestão ou representação dentro das corporações, podendo elas possuírem parte do capital social da empresa ou não. É claro que na maioria dos casos e, principalmente nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, os sócios são os administradores e também vestem o manto de representantes, mas não podemos tomar referido dado como absoluto.

4.5. Responsabilidade por Infrações

Podemos entender que a responsabilidade por infrações é pessoal do agente e, em regra, objetiva, tendo em vista que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu artigo 136, que: “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.(grifos nossos)

²³ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 358

Já o artigo 137, CTN, porém, dá especial relevo à intenção do agente, traduzindo, nitidamente, casos de responsabilidade subjetiva que constituem, desta forma, exceções à regra geral previamente exposta. O inciso I aborda, por exemplo, infrações penais, fazendo menção ao “*exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito*”. Esse caráter subjetivo fica ainda mais evidente nos demais incisos, que aludem ao dolo específico – afastando, desta forma, o princípio geral contido no artigo 136 do CTN.

CAPÍTULO III – A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

1. Estrutura da norma de responsabilidade tributária descrita no art. 135 CTN

Assim como qualquer outra norma, a responsabilidade tributária também possui estrutura, dividido-se entre hipótese e consequência que, de uma forma geral, se analisarmos o conteúdo da norma explicitada no inc. III do art. 135 do CTN, entendemos que pode ser assim delineada: *dado o fato de um terceiro ter agido com excesso de poderes ou infração à normas aliado à existência de dívida tributária o agente será pessoalmente responsabilizado pelo adimplemento da obrigação.*

De acordo com Renato Lopes Becho (2000, p.126) que seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho asseverou: “*o responsável é garantidor fiduciário do crédito tributário, não participando da relação jurídico-tributária da subsunção, que ocorre após o fato impositivo realizado segundo a previsão legislativa disposta na regra matriz-tributária.*”

No que toca à responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado o dispositivo fala em “responsabilidade pessoal” destes terceiros. Mas o que seria responsabilidade “pessoal”?

Primeiramente e, sempre como deve ser, a norma deve ser interpretada sistematicamente para daí defluirem os seus reais e verdadeiros efeitos e intenções, devemos verificar que o “caput” do art. 134 do CTN responsabiliza solidariamente um rol de sujeitos que, na “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”, no caso de terem intervindo ou se omitido.

Já o art. 135 que se utiliza da expressão “pessoal”, indica em seu inc. I novamente as mesmas pessoas indicadas no rol do dispositivo imediatamente anterior. É fato que a lei não se utiliza de termos inúteis, pois não haveria, caso a responsabilidade do art. 135 fosse também solidária a indicação deste rol do art. 134.

Paulo de Barros Carvalho, assim como outros diversos doutrinadores concordam que a responsabilidade imputada pelo art. 135 é exclusiva, retirando da relação jurídico-tributária o contribuinte originário quando ressalta que:

O art. 135, não obstante também apresente caráter sancionatório, elege hipótese diversa, mais grave, cominando sanção igualmente mais severa: exige que tenham sido praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, implicando a responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo. (2009, p.595)²⁴

Renato Lopes Becho²⁵ também se filia a este posicionamento:

Isso significa que , ao contrário do art. 134, nos casos em que se aplicar o art. 135, o sujeito passivo da obrigação tributária não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária. (2000, p. 174)

Porém, em que pesem os respeitáveis posicionamentos acima transcritos entendo que a norma deve ser interpretada com parcimônia, uma vez que se está admitindo que quando incluídos no pólo passivo da obrigação tributária por constatação de conduta contrária à lei ou aos estatutos sociais, os administradores e representantes da pessoa jurídica, assim como os mandatários, prepostos e empregados e as pessoas arroladas no art. 134, sempre serão exclusivamente responsáveis pelas dívidas do sujeito passivo originário.

Não entendo, de forma alguma que tal responsabilidade deva ser sempre exclusiva de forma a retirar da relação jurídica o contribuinte originário que, em determinadas hipóteses e, acredito até que na maioria dos casos, veio a beneficiar-se integralmente pela conduta destes terceiros que, pelo fato do não pagamento dos impostos, desviou-se referido valor para atender as necessidades pessoais destes contribuintes.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 595.

²⁵ BECHO, Renato Lopes (2000). *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo. Dialética: p. 174.

Ressalta-se que não é difícil imaginar uma situação destas, por exemplo, quando o administrador não-sócio de uma sociedade fere a lei das sociedades anônimas ao realizar a distribuição lucros antes da dedução dos tributos devidos por ordem dos sócios, beneficiando-os em prejuízo do cumprimento da obrigação tributária. É justo que se responsabilize exclusivamente o administrador ou empregado nestes casos que, por força de sua condição hierarquicamente inferior, necessidade de manter-se empregado para o sustento de sua família ou qualquer outra forma de coação, não lhe é dada a possibilidade de escolha?

Por isso entendo que a responsabilidade do art. 135 pode ser considerada sim, em regra, pessoal e exclusiva, porém devemos nos atentar às realidades sociais, econômicas e políticas em que vivemos, analisando cuidadosamente em cada caso a efetiva conduta do terceiro que está sendo responsabilizado pessoal e exclusivamente, não sendo aceitável que além de beneficiar-se com o ilícito, a sociedade ou qualquer outro contribuinte originário não responda pela obrigação.

2. Dissolução irregular: responsabilidade de sócios ou administradores?

O termo dissolução possui, na sua terminologia jurídica, o sentido genérico de *extinção*. Assim, aplicado ao ato, significa ruptura dos mesmos, em virtude de que são dados como *extintos*.

Sem adentrar muito à acepção da palavra podemos entender por dissolução da sociedade o ato pelo qual se tem como extinta ou terminada a existência legal da sociedade civil ou comercial. Pode decorrer de vários motivos, isto é, da vontade unânime dos sócios ou por imposição da própria lei. Porém, essa dissolução deve acontecer norteando-se pelas exigências que a lei impõe (art. 206 e seguintes da Lei de S.A.'s e 1033 a 1038 do Código Civil), sob pena de ser configurada a dissolução irregular ou a chamada dissolução de fato.

O Professor Fábio Ulhoa Coelho (2010, p.465) alude à situação em que os sócios, ao invés de observarem o procedimento extintivo previsto na lei, limitam-se a simplesmente “fechar as portas”, assim afirmando: *“Em outros termos, se eles simplesmente paralisam a atividade econômica, repartem os ativos e se dispersam (dissolução de fato), deixam de cumprir a lei societária, e incorrem em ilícito. Respondem, por isso, por todas as obrigações da sociedade irregularmente dissolvida.”*²⁶

²⁶ COELHO, Fábio Ulhoa (2010). *Curso de Direito Comercial*. Sociedades. 14ª ed. São Paulo. Saraiva, p. 465

Ainda sim, os sócios e administradores respondem também pelos prejuízos decorrentes deste comportamento irregular. Com razão, o procedimento extintivo da sociedade comercial é prescrito pelo direito no resguardo dos interesses não apenas dos sócios, como também dos credores da sociedade, incluindo o Fisco.

Na seara tributária não é diferente, pois a dissolução irregular da pessoa jurídica gera consequências a um credor em específico, qual seja, o Estado, e nestes casos tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm admitido a responsabilização pessoal dos sócios, administradores e dirigentes em geral destas empresas, como fica demonstrado pelo julgamento abaixo, que representa o posicionamento atual do STJ, *in verbis*:

EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO – FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO – AUSÊNCIA DE BENS – CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS – PRECEDENTES.

1. (...)

2. (...)

3. Conforme jurisprudência pacífica desta Corte Superior, "a dissolução irregular da empresa sem deixar bens para garantir os débitos, ao contrário do simples inadimplemento do tributo, enseja o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, independentemente de restar caracterizada a existência de culpa ou dolo por parte desses". (EDcl no REsp 656.071/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2.6.2009, DJe 15.6.2009, grifei.) Embargos de declaração acolhidos, para negar provimento ao recurso especial da empresa-embargada, mantendo a responsabilidade tributária determinada pelo juízo de origem.

(Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1095672/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 07/06/2010)

Deve-se destacar, porém, que para o direito comercial, hodiernamente chamado de direito “societário” a dissolução irregular da empresa se dá por diversas maneiras, havendo imputação expressa de responsabilidade, o que não ocorre no direito tributário, continuando a ser a norma do art. 135, inc. III do CTN que rege esta hipótese, assim como as demais, devendo ser observado, portanto os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e não possibilitar a responsabilização de forma objetiva, a permitir inclusive o redirecionamento da execução fiscal.

Zenildo Bodnar (2010, p.130)²⁷ é cristalino ao explorar o tema:

A despeito da dissolução irregular da empresa caracterizar indício da existência de atos praticados com infração à lei, tal fato não serve por si só, como fundamento para atribuição de responsabilidade tributária ao sócio ou administrador, especialmente considerando a realidade social das empresas no Brasil

.

Além disso, o caso demanda uma análise de quem deve ser responsabilizado: o sócio ou o administrador? A indagação não é inócua haja vista, como já falamos, que o citado dispositivo não prevê a responsabilização do sócio da empresa, pois o termo utilizado pelo inc. III do CTN é cristalino: “*os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*”

No caso específico da dissolução irregular, ou seja, na extinção da pessoa jurídica sem a observância das formalidades legais, os sócios que não tiverem investidos nas funções de gerência ou administração da sociedade não podem de forma alguma ser responsabilizados pelos tributos devidos em caso de eventual dissolução irregular.

Em contrapartida, serão os sócios – independentemente se exerciam ou não a administração da sociedade – responsabilizados solidariamente com a pessoa jurídica no caso de liquidação, na forma do inc. VII do art. 134 do CTN pelos atos em que intervirem ou lhe foram omissos.

Ressalta-se inclusive, a despeito da intenção do legislador do Código Tributário Nacional, que a liquidação é ato posterior e diferente da dissolução e rege-se pelos arts. 1.102 a 1.112 do Código Civil e é neste procedimento em que o sócio pode ser SOLIDARIAMENTE responsabilizado pelas obrigações inadimplidas.

Portanto, entendemos sim os sócios-administradores ou ainda administradores profissionais de empresas podem ser responsabilizados pessoal e exclusivamente ou ainda em substituição em razão do desaparecimento da sociedade, na forma do art. 135 do CTN, porém se, e somente se, devidamente demonstrado que agiram com infração à lei, contrato social ou estatutos.

²⁷ BODNAR, Zenildo (2010). *Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador*. Curitiba. Juruá: p. 130.

3. Mero não-pagamento do tributo

Ao menos a uma certeza os contribuintes podem se agarrar: o mero não pagamento do tributo não gera responsabilidade pessoal. E não poderia ser diferente, pois a intenção de uma sociedade, quando se forma, não tem o objetivo de não cumprir com suas obrigações perante terceiros e muito menos deixar de pagar os impostos devidos, porém a realidade social no Brasil, apesar da rígida legislação tributária, impõe que a empresa arque primeiramente com o que lhe dá efetivas chances de sobrevivência, ou seja, aquisição de matéria-prima, pagamento de fornecedores e contratação de pessoal.

Obviamente não se pode desconsiderar a elevadíssima carga tributária no país, uma das maiores do mundo e com a menor parcela de retorno aos contribuintes que, no intuito de fortificar a empresa para que se mostre competitiva não só perante os concorrentes nacionais, deve também fazer frente aos produtos e serviços advindos do exterior, pois possuem custo inacreditavelmente menor.

Aliado a tudo isso, somamos o fato de não haver no ordenamento tributário qualquer regra de imputação de responsabilidade tributária a terceiro pelo mero inadimplemento das obrigações tributárias, obviamente afastadas as condutas dolosas (sonegação fiscal e outras fraudes), assim como os requisitos do art. 135 do CTN.

A realidade e os fatos trazidos acima não passaram despercebidos pelos Ministros do Superior Tribunal De Justiça que pacificaram a questão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. INADIMPLENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. HIPÓTESES DO ARTIGO 135, III, DO CTN NÃO-COMPROVADAS. CARTA CITATÓRIA. AVISO DE RECEBIMENTO DEVOLVIDO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INDÍCIO INSUFICIENTE.

1. A orientação jurisprudencial do STJ firmou-se no sentido de que "a imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos" (REsp 820481/PR, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 23.11.2007).

2. A mera devolução da citação por Aviso de Recebimento - AR pelos Correios não é indício suficiente para caracterizar a dissolução irregular da sociedade.

3. Precedentes: REsp 1.072.913/SP, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 1.074.497/SP, DJe 03/02/2009.

4. Agravo regimental não-provido.

(Superior Tribunal De Justiça - AgRg no REsp 1075130/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/11/2010, DJe 02/12/2010)

4. Excesso de poderes, Infração à Lei, Contrato Social ou Estatutos

O art. 135, inc. III do CTN implica a imputação de responsabilidade tributária aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que, no exercício desta função, praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A má interpretação ou a ausência de observância aos termos deste dispositivo, pode levar à conseqüências desastrosas como já, em muitas oportunidades, se viu. Neste sentido, exploraremos o tema a seguir.

Excesso de poderes, de uma forma geral, pode ser entendido como alguém que age além do que lhe foi autorizado a fazer. Tal autorização é sempre formal e geralmente representada por instrumento de procuração, seja público ou particular que, discriminando os poderes que estão sendo transferidos ao outorgado, se este praticar quaisquer outros atos não pormenorizados no referido documento, estará agindo com excesso de poderes e poderá, portanto, ser responsabilizado, seja na esfera tributária, civil ou criminal.

Já a infração ao contrato social (adstrito às sociedades por quotas de responsabilidade limitada) ou estatutos (sociedades anônimas, associações, etc.) é configurada quando o sujeito incumbido por um destes documentos societários, cujo qual discrimine suas funções, limites e competências, extrapola o que ali havia sido designado.

Por fim e maior alvo de equivocadas interpretações o termo “infração à lei” nos submete a construirmos coerentemente um pensamento segundo o qual não torna a regra absurda ou inviável de ser cumprida, uma vez que, obviamente, o não pagamento de tributos é contrário à lei, a dissolução da empresa sem que seja realizada a liquidação também, porém não é esta a interpretação que deve ser adotada no presente caso, sob pena de tornar-se inviável a constituição da personalidade jurídica das empresas, pois sempre haveria imputação de responsabilidade pessoal dos sócios.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 56)²⁸ nos ensina a respeito do tema que: *“Tem-se infração à quando se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração.*

Renato Lopes Becho (2000, p. 181)²⁹ no mesmo sentido: *“(…) É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. (…)*

Como se vê, não é a infração a qualquer lei, tem que fazer referência à função que se está exercendo dentro da sociedade. Podemos citar como exemplo a infração à Lei 5.764/71 (Lei das Cooperativas) ou à Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) ou ainda à Lei 4.886/65 (Lei de Representação Comercial). Enfim, pode-se dar uma vasta gama de exemplos, porém a infração é adstrita à função exercida e não a qualquer lei ou a qualquer estatuto ou contrato social.

5. Intenção do dirigente: Dolo ou Culpa?

Não há dúvidas que o elemento subjetivo da conduta, assim como ocorre na esfera penal, deve ser levado em consideração para que se atribua responsabilidade do administrador pelas dívidas tributárias da empresa.

Porém, a problemática que se destaca se dá ao fato de definir sobre qual conduta o art. 135, inc. III do CTN exige para a imputação de responsabilidade, a culposa ou a dolosa?

Entende-se por culpa a conduta do sujeito que age sem o devido zelo, ou melhor, com irresponsabilidade, imperícia, imprudência ou negligência, sem o cuidado razoável que se poderia esperar de um homem médio.

Já na conduta dolosa é a vontade consciente de praticar o ilícito, onde o resultado é certo e é este o fim esperado pelo agente, a infração deliberada à norma com a intenção exclusiva de prejuízo.

Para Zenildo Bodnar (2010, p. 122)³⁰ *“a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou administrador nos termos do art. 135, III do CTN, tem natureza subjetiva sendo imprescindível, para a sua caracterização, a comprovação de que o ato abusivo*

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p. 596

²⁹ BECHO, Renato Lopes (2000). *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo. Dialética: p. 181

³⁰ BODNAR, Zenildo (2010). *Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador*. Curitiba. Juruá: p. 122.

tenha sido praticado com culpa ou dolo.” Neste mesmo sentido opina Renato Lopes Becho³¹ e o renomado mestre Yves Gandra da Silva Martins (2000, PP. 262, 263)³².

Já Maria Rita Ferragut³³ repisa a necessidade de ser comprovado o dolo na conduta do agente, *ipsis literis*: “*Deverá também, provar que o ilícito foi praticado como dolo e o agente, se o quisesse, poderia ter agido de forma diversa.*”

Filiamos-nos ao posicionamento de que o art. 135 exige a conduta dolosa do agente e não tão somente a culposa, visto que deve ser observado o princípio da tipicidade cerrada e o dispositivo fala em excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo que tais condutas são exercidas inegavelmente por atos comissivos e que demonstram vontade e intenção deliberada do agente em atuar além do que lhe é permitido ou contra as normas estabelecidas.

Outrossim, devemos observar que na grande maioria das vezes o sócio é o próprio administrador, diretor ou dirigente da sociedade e o mesmo, por mais que se exige uma conduta razoável e diligente, tal sujeito não é perito ou profissional administrador de empresas, não podendo, portanto, lhe ser imputada responsabilidade por imperícia, um dos pressupostos para configuração de culpa.

6. Abordagem Processual da Responsabilidade

A atribuição de responsabilidade aos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas em geral, como não poderia deixar de ser, afetam a relação processual quando da cobrança administrativa ou judicial da dívida tributária devidamente constituída, permitindo-se a cobrança administrativa diretamente na pessoa do responsável, além da distribuição da ação executiva contra tais sujeitos e, inclusive a sua posterior inclusão no pólo passivo da referida ação, como veremos adiante.

Porém, o que devemos abordar neste momento é em quais condições e hipóteses tal medida é legalmente aceita, bem como trataremos dos meios de defesa que poderão ser opostos, além da divergente e complexa questão do ônus da prova em cada momento processual.

³¹ BECHO, Renato Lopes (2000). *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo. Dialética: p. 194

³² MARTINS, Yves Gandra da Silva (2000). *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo. Saraiva, pp.262,263

³³ FERRAGUT, Maria Rita (2007). “Responsabilidade Tributária: conceitos fundamentais.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinícius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética p. 24

6.1. O processo administrativo: a inclusão dos sócios na C.D.A.

Efetuada o lançamento pela autoridade administrativa ou o chamado “autolançamento” por meio do próprio contribuinte, afastando-nos das imprecisões terminológicas ou procedimentais que abarcam o tema, caso o contribuinte discorde do referido ato e apresente os meios de defesa cabíveis em cada caso, inicia-se o processo administrativo que tem por objetivo constituir definitivamente o crédito tributário ao seu final.

Durante este “procedimento” fisco e contribuinte litigam no sentido de, de um lado, comprovar a efetiva e concreta existência de uma dívida tributária e, de outra, contestar parcial ou integralmente referida dívida, seja por quaisquer motivos que o contribuinte discorde do referido lançamento.

Temos que o débito tributário, quando devidamente constituído, é encaminhado para inscrição em dívida ativa para oportunamente ser cobrado judicialmente através da execução fiscal, meio cabível ao Fisco para ver satisfeita a obrigação.

Ocorre que para a instrução de tal medida judicial é imprescindível que se emita a certidão de dívida ativa – C.D.A., que nos moldes do art. 204 do CTN “*goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída*”, não sendo, ao menos em tese, possível qualquer discussão a respeito do que nela está consignado, tanto que possui força de título executivo extrajudicial.

Até aqui nada de novo, porém, em muitos casos e principalmente quando se trata de dívidas perante a Seguridade Social, constam do referido título, além do nome do sujeito passivo originário, também os nomes de eventuais responsáveis pelo débito, podendo estes serem os sócios ou até administradores, gerentes ou diretores das pessoas jurídicas de quem a dívida é cobrada. É aí que se instaura a problemática.

James Marins³⁴ (2002, p. 167), assim como diversos autores, preceitua que:

No campo processual administrativo, além dos princípios gerais que governam a Administração Pública projetam-se constitucionalmente normas valiosas e de incisivo alcance que fazem expressas as garantias inerentes à “autoridade julgadora competente”, “devido processo legal” e à “ampla defesa”...

³⁴ MARINS, James (2002). *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2ª ed. São Paulo, p. 167.

Felizmente, muitas autuações que atribuem responsabilidade a terceiros têm sido anuladas, como podemos observar no julgamento do recurso voluntário 157663³⁵ com a alegação de que a competência para a imputação de responsabilidade tributária não é do órgão fiscalizador, mas sim da Procuradoria Da Fazenda Nacional, quando da discussão judicial do crédito. Porém, em muitos casos, a C.D.A. é efetivamente constituída com o nome do responsável tributário que, na maioria das vezes sequer participa do processo administrativo, uma vez que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação essa fase é dispensada, inclusive por entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça e é neste momento em que as atenções devem estar redobradas, pois também é entendimento pacificado que, constando o nome do sócio ou administrador no título executivo cabe a este o ônus da prova.

Ocorre que, em geral, e especificamente para a inclusão do nome de terceiros na certidão de dívida ativa, diversos princípios são frontalmente violados, pois o julgador administrativo, sem qualquer fundamentação ou prova dos elementos contidos no art. 135 do CTN incluem terceiros no processo administrativo e impedem, “em plena luz do dia”, que o responsável ofereça qualquer tipo de defesa em contrário, como se pode ver de alguns julgamentos dos órgãos administrativos, *ipsis literis*:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 Ementa: (...) PRELIMINAR – DECADÊNCIA – EXTENÇÃO A TODO O PERÍODO DE APURAÇÃO. A existência de fraude em relação a uma infração fiscal, estende a possibilidade de verificação a todos os fatos do período. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – IMPUTAÇÃO. **Provada a conduta fraudulenta dos sócios-gerentes, com atos praticados com infração à lei, há que ser mantida a imputação de responsabilidade pessoal pelo crédito tributário.** (Processo 10935.004950/2006-10. Órgão Julgador Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes. Data da Sessão 16/12/2008.)*

Diante da enorme instabilidade perante as autoridades administrativas no que toca à inclusão dos responsáveis na C.D.A., foi editada em 25 de Fevereiro de 2010 a Portaria PGFN 180/2010³⁶ que, segundo sua própria apresentação, dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor.

³⁵ *Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INDICAÇÃO. COMPETÊNCIA. Nos recursos voluntários interpostos por pessoas arroladas na condição de responsáveis solidárias pelo crédito tributário, são conhecidas e julgadas somente as razões de defesa distintas do mérito da atribuição de responsabilidade, uma vez que a matéria diz respeito à execução fiscal, portanto, no âmbito de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional. (...) Recurso Voluntário Negado. (Número do Processo 10630.001455/2005-1. Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes)*

³⁶ BRASIL. Portaria PGFN Nº 180, de 25 de Fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor.

Já em seu art. 1º³⁷ a norma diz que para fins de responsabilização com base no inc. III do art. 135 do CTN, o terceiro, sendo sócio ou não, deve ser apurado que o mesmo tenha poderes de gerência sobre a pessoa jurídica na época da ocorrência do fato gerador do tributo objeto da cobrança judicial. Já o art. 2º determina que a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da ocorrência de uma das hipóteses elencadas no caput do art. 135 do CTN, além de prever mais uma hipótese: a dissolução irregular da pessoa jurídica.

Louvável a intenção da Procuradoria da Fazenda Nacional que, através da referida norma impôs critérios objetivos para a imputação de responsabilidade tributária aos sócios e administradores das empresas, revelando-se de fato atenta aos abusos reiteradamente cometidos tanto na esfera administrativa quanto judicial, munindo de certa forma os sujeitos passivos “responsáveis” quando incluídos na C.D.A. sem a observância destes critérios.

Porém, em que pese o esforço para coibir abusos como relatado acima, a norma lamentavelmente incluiu o indigitado, ilegal e teratológico art. 3º que da forma mais absurda possível prevê que no que toca aos débitos junto à Seguridade Social, independentemente de qualquer comprovação, apuração de culpa ou dolo, o sócio de pessoa jurídica por cotas de responsabilidade limitada, que estava nesta condição à época do fato gerador ocorrido antes da entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, será incluído como responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União.

A medida cronológica é explicada pela revogação do art. 13 da Lei 8.620/93 pela mencionada Lei 11.941/2009 e este é único critério que deve ser observado pela autoridade administrativa para incluir objetivamente terceiros na certidão de dívida ativa. Ora, nada mais absurdo, tendo em vista o referido art. 13 da Lei 8.620/93 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e norma declarada inconstitucional é como se nunca tivesse adentrado ao ordenamento jurídico, não se podendo, através de uma portaria, conferir foros de legitimidade à regra.

³⁷ Art. 1º *Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.*

Enfim, para não nos alongarmos no discurso, entendemos ser possível a inclusão do nome de terceiros na certidão de dívida ativa (até por força do art. 202 do CTN que prevê esta possibilidade), porém somente se tal procedimento se revestir de todas as formalidades legais durante o processo administrativo com a devida notificação de quem se pretenda atribuir responsabilidade, lhe concedendo o direito à ampla defesa e ao contraditório e, claro, como condição “*sine qua non*” para a inclusão na C.D.A. a efetiva e cabal comprovação de que referida pessoa tenha agido com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.

A prova, portanto, é elemento essencial, pois se trata de requisito convalidador da autuação, gerando, na sua ausência a nulidade do ato, nas palavras claras da Prof. Fabiana Del Padre Tomé (2005, p.285)³⁸ “*um evento só passa a ser fato jurídico, susceptível de ser tomado como pressuposto (motivo) do ato administrativo de lançamento, se houver provas de sua ocorrência, constituída segundo as regras prescritas pelo sistema do direito.*”

Porém, como se sabe, o processo administrativo é limitado quanto à dilação probatória, exigindo-se a juntada de provas logo na primeira oportunidade e por muitas vezes, como já dito, nos casos de lançamento por homologação, tal processo sequer é instaurado, permitindo-se ao Fisco que desde logo inscreva a dívida e distribua a execução fiscal.

A grande questão, porém, se encontra no fato de que se as instâncias superiores dos órgãos administrativos não admitem a discussão quanto à responsabilidade tributária nesta fase, quando o débito passa a ser inscrito em dívida ativa e neste momento se inclui a pessoa do responsável na C.D.A., seja por qual motivo for, não cabe mais qualquer discussão a respeito da matéria, a não ser na esfera judicial, onde o responsável encontrará também diversas barreiras à sua exclusão, conforme será demonstrado a seguir.

6.2. O processo judicial: redirecionamento da execução fiscal

³⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre (2005). *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, p.285

Devidamente constituído o título executivo extrajudicial, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional a distribuição da ação executiva prevista na Lei 6.830/80 para a cobrança de seu crédito, cabendo ao contribuinte defender-se através dos meios processuais que lhes são postos à disposição, quais sejam, os Embargos à Execução ou a chamada Exceção de Pré-Executividade, meio processual criado pela doutrina e aceito pelos tribunais para alegação de matérias de ordem pública e que não demandem dilação probatória.

No que toca à defesa do contribuinte originário, não encontramos maiores problemas, porém a grande discussão instaura-se na defesa do responsável, havendo profundas e até injustas diferenças quando referido terceiro é incluído posteriormente na execução fiscal (o chamado redirecionamento da execução fiscal) de quando o responsável tributário já consta do título executivo, ou seja, da C.D.A. e é neste momento que a discussão no item anterior ganha maior relevância.

A alegação de ilegitimidade passiva, sob a alegação de não observância dos requisitos do art. 135 do CTN é, por vezes, admitida, quando puder ser reconhecida de ofício pelo juiz e não demandar dilação probatória, ou seja, somente nos casos em que o juiz acolher a alegação de falta de provas para imputação de responsabilidade por parte do fisco, o que, com o devido acato, quase nunca ocorre.

Por outro lado, a oposição de exceção de pré-executividade quando a execução é proposta diretamente contra o contribuinte e eventuais responsáveis por já constar na C.D.A. os nomes de todos os co-obrigados, o Superior Tribunal de Justiça é uníssono em entender que, por demandar dilação probatória, esse expediente processual é incabível, devendo a matéria ser argüida por meio de embargos do devedor, como se vê em inúmeros precedentes³⁹.

Portanto, independentemente de o processo administrativo ter sido guiado pelos princípios da ampla defesa e contraditório ou não e se houve efetivamente o cumprimento dos requisitos do art. 135 do CTN, aquele apontado como responsável tributário pelas dívidas da empresa deverá garantir a dívida – isso quando não for surpreendido com a penhora de bens – para que possa demonstrar que não é sócio ou administrador da empresa ou que, em sendo, não agiu com excesso de poderes, infração à lei ou aos estatutos sociais.

³⁹ (AgRg no REsp 1086580/SP; AgRg nos EDcl no Ag 1255254 / RJ; REsp n. 1.110.925/SP)

Alexandre Macedo Tavares (2008, p. 18)⁴⁰, em artigo sobre o assunto é categórico:

...não é admissível aceitar-se a objurgada inversão do ônus da prova, pelo singelo fato de o nome do sócio-administrador figurar originariamente na C.D.A., pois, a todas as luzes, tal exegese implicaria na malsinada possibilidade de o fisco transformar, *manu militari*, em objetiva a responsabilidade das pessoas elencadas no art. 135 do CTN, através da simples inserção do nome do sócio-administrador na C.D.A...”

Pior se mostra o caso quando, apesar de não constar da C.D.A. o nome dos eventuais responsáveis pelas obrigações do contribuinte originário, a execução fiscal é redirecionada a este sem que tenham sido comprovados pela Procuradoria da Fazenda Nacional qualquer dos elementos necessários à imputação de responsabilidade, por mero despacho e sem qualquer fundamento legal, o juiz determina a sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal, o que se mostra absolutamente contra todo o ordenamento jurídico.

Ora, onde está o ônus da prova da Procuradoria da Fazenda quando por mera petição, por vezes constituída em uma única folha, alega que, por exemplo, pelo fato de a pessoa jurídica não possui condições de arcar com a obrigação tributária, devem os sócios responder pela mesma ou afirmam, pelo simples fato de a empresa não se encontrar estabelecida no local onde consta no cadastro dos órgãos fiscalizadores houve dissolução irregular.

Fato é que a dissolução irregular existe, porém o simples fato de não se encontrar no endereço originário ou pela devolução negativa do A.R., por si só, não autoriza o redirecionamento da execução e muito menos a desconsideração da personalidade jurídica, instituto que não se confunde com a regra do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Infelizmente, é o que tem feito muitos juízes, ao incluírem no pólo passivo da execução fiscal, todos os sócios da pessoa jurídica, sem qualquer verificação se tinham ou não poderes de administração ou se agiram de fato com o dolo necessariamente presente para atribuição de responsabilidade tributária, utilizando-se indevidamente do instituto da desconsideração da personalidade jurídica que, por sua vez, possuem hipóteses e elementos próprios para sua decretação, como leciona o Prof. Heleno Taveira Torres, *in verbis*:

⁴⁰ TAVARES, Alexandre Macedo (2008). “A inexistência de correlação lógica entre a inclusão do nome do sócio na C.D.A. (= causa) e a inversão do ônus da prova da ausência dos requisitos do art. 135 do CTN (= efeito)”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 152. São Paulo, Dialética, p. 18

“A carência de causa e o dolo não de ficar evidenciados na qualificação do abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, segundo as teorias subjetivistas e objetivistas, respectivamente.” (2005, p.58)⁴¹

Acerca dos dispositivos do CTN que aludem à responsabilidade tributária, é cristalino: “*queremos evidenciar que os arts. 124 e 135, em nenhuma circunstância, tem o condão de permitir formas de desconsideração da personalidade jurídica, como pensam alguns.*”(Torres, 2005, p.59)⁴²

Inconteste, portanto, que o procedimento para a imputação de responsabilidade tributária deve ser seguido à risca, sendo a prova, à cargo da fiscalização, absolutamente indispensável, demonstrando além das condutas tipificadas no *caput* do art. 135 do CTN, também deve ser demonstrado o dolo específico e a relação entre o ato e o surgimento da dívida tributária, concedendo, na seqüência, o direito ao contraditório à pessoa que se pretende responsabilizar a responder pelas dívidas da empresa.

CAPÍTULO V – POSICIONAMENTO ATUAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Não é de hoje que o conflito entre contribuintes e o fisco se apresentam em longas e exaustivas batalhas nos tribunais, mas mesmo após tanto tempo e incontáveis processos os Tribunais Superiores ainda não possuem um posicionamento firme a respeito da possibilidade e hipóteses de imputação de responsabilidade tributária dos sócios e administradores de pessoas jurídicas, bem como também não há pacificação sobre a forma de imputação que como vimos delineado nos capítulos que se passaram, por vezes pode ser considerada exclusiva, por vezes solidária e em vários casos é determinada de forma objetiva, sem que o fisco tenha que comprovar os requisitos estabelecidos no art. 135 do CTN.

⁴¹ TÔRRES, Heleno Taveira (2005). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria Tributária*. São Paulo. Quartier Latin: p. 58-59

⁴² TÔRRES, Heleno Taveira (2005). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria Tributária*. São Paulo. Quartier Latin: p. 59

2. O Superior Tribunal de Justiça

No que toca à matéria de responsabilidade tributária, é o Superior Tribunal de Justiça que na maioria esmagadora dos casos aprecia a questão, tendo em vista as normas de atribuição se encontrarem esparsas na legislação infraconstitucional, tratando o inc. III do art. 135 do Código Tributário Nacional especificamente da responsabilidade dos sócios e dirigentes das sociedades pelas dívidas tributárias.

Ocorre que, como á dito linhas atrás, a matéria não é nova, tendo o Superior Tribunal modificado seu entendimento por diversas vezes e pelos mais diferentes motivos, quando da análise concreta caso a caso, sem falar nas hipóteses quando o título executivo já vem discriminando o nome dos sócios e/ou eventuais administradores, sendo que até os dias atuais a matéria está longe de ganhar contornos de assentamento, a uma em razão das incontáveis normas que surgem tratando do tema e, a duas, porque os meios de defesa utilizados nem sempre são efetivos, ora através de embargos à execução, mas sem a prova efetiva da não responsabilização, ora por meio de exceções de pré-executividade carregada de dilação probatória, inadmissível por meio deste instrumento processual.

Também não podemos ser radicais neste sentido, pois o Superior Tribunal, após incessantes tentativas da Fazenda Nacional procurar responsabilizar os sócios pelo mero inadimplemento do tributo, apegados no termo “infração à lei”, há muito consolidou entendimento sobre o fato de não ser possível a responsabilização de qualquer terceiro pelo mero inadimplemento no pagamento dos tributos, tendo os contribuintes ao menos segurança quando referida falta de pagamento não se deu exclusivamente com objetivo ilícito, *ipsis literis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO LEGAL. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. AFASTAMENTO. SÚMULA 98/STJ.

1. Esta Corte pacificou o entendimento no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente. Nesses casos, há necessidade de o Fisco

provar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social da empresa a fim de responsabilizá-lo.

2. Embargos de declaração manifestados com propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório, nos termos da Súmula 98/STJ.

3. Recurso especial provido.

(REsp 1157254/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2010, DJe 01/09/2010).

No que toca a esta questão, devemos ressaltar que o uso da exceção de pré-executividade para alegação de ilegitimidade passiva é matéria de extrema polêmica na qual os tribunais emitem diariamente decisões diametralmente opostas, não se encontrando o Superior Tribunal de Justiça afastado desta estatística, como será a seguir demonstrado.

2.1. Contrastes no posicionamento

Não é novidade que a Corte Superior vem admitindo o redirecionamento da execução fiscal aos sócios e administradores da pessoa jurídica, assim como também vem admitindo a defesa do responsável através de exceção de pré-executividade quando esta não demandar dilação probatória, questão praticamente impossível de demonstrar sem a juntada de qualquer meio de prova.

Questão de extrema relevância é o fato de se admitir a inclusão do responsável na Certidão de Dívida Ativa, sem qualquer interesse em saber de que modo foram incluídos durante o processo administrativo e se lhe foram respeitados o direito à ampla defesa e o devido processo legal.

Preocupante é esta questão frente ao atual posicionamento da Corte Superior que admite a exceção para discutir matéria de responsabilidade tributária, desde que o terceiro não tenha sido incluído desde o princípio na C.D.A., porque caso já conste do referido título, o ônus da prova pertence ao responsável, retirando do Fisco qualquer encargo de comprovar se este agiu nos termos do art. 135, III do CTN, como vimos no capítulo anterior.

Porém, note-se que no aresto abaixo, podemos identificar no mesmo julgamento a possibilidade de defesa por meio de exceção de pré-executividade, ao mesmo tempo em que se admite que pelo simples fato de o sócio restar incluído desde o princípio na C.D.A., esta via de defesa fica prejudicada em razão da presunção de liquidez e certeza do referido título, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL DE SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGÜIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. ENTENDIMENTO FIRMADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RESP 1.110.925/SP, MEDIANTE UTILIZAÇÃO DA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO 1. Cabe Exceção de Pré-Executividade quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal: a) que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e b) que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.

2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1.104.900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.3.2009), é inadmissível Exceção de Pré-Executividade em Execução Fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA.

3. A presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos Embargos à Execução.

4. Orientação reafirmada pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial 1.110.925/SP.

5. Revela-se manifestamente infundado o Agravo Regimental interposto após decisão proferida em processo submetido à sistemática do art.543-C do CPC. Imposição de multa de 10% sobre o valor da causa, nos termos do art. 557, § 2º, do CPC.

6. Agravo Regimental não provido com aplicação de multa.

(AgRg no Ag 1260662/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 28/02/2011).

Neste cenário, verifica-se há muito que se fazer ainda, logicamente a depender tanto da observância dos princípios constitucionais e dos requisitos da legislação que trata da matéria pelo Fisco, em qualquer de suas esferas, assim como também é possível imputar a obrigação de o sujeito passivo defender-se da melhor forma possível, evitando defesas genéricas baseadas em um posicionamento que lhe seja por acaso favorável, pois certamente, a análise concreta do caso pode trazer conseqüências inesperadas à configuração da responsabilidade.

3. O Supremo Tribunal Federal

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, em decisão datada de 1989, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 108728, de relatoria do Ilustre Ministro Néri da Silveira, há expresso entendimento de que o sócio não responde pelas dívidas de empresas constituídas sob a forma de limitada, porém deixa a desejar quando declara logo abaixo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 108.766, que para a responsabilização do sócio, se exige apenas que os mesmos possuam atribuições de gerência. Veja abaixo:

“Recurso extraordinário. Execução fiscal. Penhora de bens de sócio. Embargos de terceiro. Reputa-se lícita a sociedade entre cônjuges, máxime após o Estatuto da mulher casada. O sócio não responde, em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, pelas obrigações fiscais da sociedade, quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato. Hipótese em que não há prova reconhecida nas decisões das instâncias ordinárias de a sociedade haver sido criada objetivando causar prejuízo a Fazenda, nem tampouco restou demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou dos estatutos, por qualquer dos sócios. Embargos de terceiro procedentes. Súmula 279. Recurso extraordinário não conhecido.”
(RE 108728, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/02/1989, DJ 14-11-1991 PP-16358 EMENT VOL-01642-02 PP-00246)

“EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE EXECUTADA. A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA EM NOME DOS SOCIOS NÃO É CONDIÇÃO NECESSÁRIA PARA QUE RESPONDAM PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE. EXIGE-SE, SIM, SEJAM ELES SOCIOS GERENTES (PRECEDENTES: RE-93491, RE-96414, RE-99551, E RE-107848). RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.”
(RE 108766, Relator(a): Min. CELIO BORJA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/1987, DJ 20-03-1987 PP-04588 EMENT VOL-01453-02 PP-00269).

Mais especificamente quanto à responsabilidade solidária dos sócios e administradores por contribuições à previdência social devidas pela pessoa jurídica, tais contribuintes ganharam recentemente uma batalha travada há anos, em razão de uma previsão legal que atribuía a solidariedade entre o responsável e a pessoa jurídica. Tratava-se de uma presunção legal que felizmente foi julgada inconstitucional, conforme se verá.

3.1. A repercussão Geral da Matéria

Em 5 de Janeiro de 1993 foi editada a Lei 8.620/93 que através do malsinado art. 13 instituiu a responsabilidade solidária dos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada pelos débitos para com a Seguridade Social, *ipsis literis*:

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 se atesta pela literalidade do referido dispositivo legal, tentou-se imputar responsabilidade solidária a todos os sócios de sociedades limitadas, sem que houvesse necessidade de apuração de responsabilidade. Ou seja, a responsabilização dos sócios não exigia saber se possuíam ou não atos de gerência e administração e lhe imputavam culpa de forma objetiva, sem qualquer necessidade de comprovação por parte do fisco previdenciário.

Ainda sim, com se não bastasse, o § único do referido artigo estipulava que os acionistas majoritários – neste caso, englobando-se as sociedades por ações – os administradores, gerentes e diretores, sendo sócios ou não também respondiam com seus bens pessoais de forma solidária e inclusive subsidiária, pelo inadimplemento das contribuições à seguridade social, ressaltando que nestes casos, mediante apuração de dolo ou culpa, reforçando ainda mais o entendimento de que no *caput* do artigo, a apuração da conduta era irrelevante.

Assim, desde a época da publicação dessa indigitada lei, o fisco previdenciário inclui no pólo passivo das execuções fiscais os nomes de todos os sócios, diretores e representantes legais, sem que para isso haja qualquer apuração da prática de atos contrários às normas legais, independentemente de constarem previamente no título executivo ou não, conforme vimos em capítulos anteriores.

Ocorre que ao imputar, através de lei ordinária, responsabilidade solidária e pessoal aos sócios e administradores, pelos débitos junto à seguridade social, o

legislador feriu o princípio da hierarquia das leis, posto que, tal matéria só poderia ser tratada por lei complementar, conforme estabelece o art. 146 da Constituição Federal.

Ora, como se sabe, uma lei ordinária nunca poderia suprimir as condições específicas para se imputar responsabilidades, conferidas pelo artigo 135 do CTN – diploma erigido ao *status* de lei complementar - sem ferir princípios constitucionais há muito consagrados.

Diante do escandaloso número de processos que batiam à porta do Judiciário diante dos abusos cometidos pelo Fisco coadunados pelas decisões dos juízes e Tribunais, o Supremo Tribunal reconheceu em Novembro de 2007 a repercussão geral da matéria no julgamento do RE 567932, assim ementado, *in verbis*:

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL – ARTIGO 13 DA LEI Nº 8.620/93 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS – REPERCUSSÃO GERAL. Surge a repercussão geral da matéria veiculada no recurso extraordinário - a subsistência do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, a prever a responsabilidade solidária dos sócios ante contribuição social devida por pessoa jurídica a revelar sociedade por cotas de responsabilidade limitada. (RE 567932 RG, Relator(a): Min. MIN. MARCO AURÉLIO, julgado em 29/11/2007, DJe-162 DIVULG 13-12-2007 PUBLIC 14-12-2007 DJ 14-12-2007 PP-00020 EMENT VOL-02303-07 PP-01373)

Logicamente as atenções se voltaram a este fato, até que em 03/11/2010 houve o julgamento do mérito da repercussão geral reconhecida, onde foi declarada a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, através da análise do RE 562276/PR de relatoria da Ilustríssima Ministra Ellen Gracie, cuja ementa se transcreve abaixo, *in verbis*:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. (...) 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é

que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, §3º, do CPC.

(RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419)

Tendo em vista que referida decisão foi prolatada pelo Pleno do Supremo Tribunal e na sistemática prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil, à todos os processos que se encontravam sobrestados e que discutiam a matéria, o mesmo posicionamento teve que ser obrigatoriamente aplicado ou revisto, mas mesmo assim decisões ainda contrariavam o entendimento pacificado com a esquivia de que o julgamento apenas abordava as contribuições devidas à seguridade social, o que é inadmissível, pois o CTN é claro em albergar toda relação jurídica tributária, extensível a toda e qualquer exação.

Deve-se ressaltar ainda que neste meio tempo, entre o reconhecimento da repercussão geral da matéria e o seu julgamento de mérito definitivo, houve a edição da Lei. 11.9241/2009, publicada especificamente em 27 de Maio de 2009 que instituiu o chamado “Refis da Crise” e entre outras providências, diante do claro e inafastável clamor público, revogou expressamente o indigitado art. 13 da Lei 8.620/93, após simplesmente 16 anos de conflitos e abusos por parte da autarquia previdenciária.

Não nos esqueçamos do que este preceituado no art. 3º da Portaria PGFN 180/2010 que, como falamos anteriormente, somente considerou a revogação do art. 13 da malsinada lei pela novel legislação, mas desconsiderou totalmente a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo pela Suprema Corte.

Portanto, o julgamento da questão não foi de forma alguma em vão, pois o que se espera agora é que referida decisão sirva como parâmetro e exemplo às questões envolvendo os demais tributos quando da análise de atribuição de responsabilidade tributária aos sócios de pessoas jurídicas e terceiros envolvidos na gestão e administração das sociedades, respeitando sempre os pilares constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, além da estrita observância ao que dispõe o Código Tributário Nacional.

CONCLUSÃO

Como vimos no presente trabalho, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, especificamente no que toca à matéria albergada pelo inc. III do art. 135 do Código Tributário Nacional, não é tarefa fácil, tendo em vista os inúmeros posicionamentos sobre a matéria e as constantes investidas do Fisco na tentativa de, sem qualquer comprovação das condutas tipificada no *caput* do citado dispositivo, atribuírem a responsabilidade pelos tributos devidos pela pessoa jurídica aos seus sócios e administradores em geral.

A atribuição de responsabilidade a estas terceiras pessoas, portanto, deve ser precedida de formalidade e efetiva comprovação de que, em primeiro lugar, a conduta delas originou o débito tributário, comprovando-se o dolo e a vinculação entre o fato e o dano e, em segundo lugar, demonstrada inequivocamente que tais sujeitos agiram além dos limites que lhe foram atribuídos ou com infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos que regem as respectivas sociedades, nos exatos termos do art. 135 do CTN.

Além disso, discorreremos sobre o fato de referida responsabilidade no atual sistema ser, em regra, pessoal e subjetiva, respondendo o sócio ou administrador pela prática do ato abusivo, desde que devidamente comprovado a conduta dolosa e deliberada de causar o dano à sociedade, porém, sem nos distanciar da realidade social, econômica e política em que vivemos, onde não é difícil imaginar a prática de tais atos para o benefício ilegal da sociedade como um todo, hipótese em que torna-se inafastável que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos seja solidária.

Assim também podemos entender e aplicar a proposta nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, ou seja, não basta somente que se constate a irregularidade na extinção de fato da sociedade, mas devemos ter como pressupostos imprescindíveis à configuração de responsabilidade o fato de os sócios e administradores terem agido dolosamente com excesso de poderes ou infração à lei e atos constitutivos da própria sociedade.

Na mesma esteira, a inclusão do responsável no pólo passivo da execução fiscal, meio de cobrança do crédito tributário de que dispõe o Fisco, deve preceder senão a um processo administrativo pleno e calcado nos princípios da ampla defesa e contraditório, permitindo-se a participação efetiva de terceiros responsabilizados na formação do título executivo, deve-se, dentro do processo judicial, permitir a defesa do responsável por todos os meios de prova admitidos e não atribuir pura e simplesmente presunção de liquidez e certeza à certidão de dívida ativa a ponto de inviabilizar a defesa do sujeito passivo que, por muitas vezes fica obrigado a fazer a odiosa prova negativa de seus atos.

É dever sim da fiscalização, durante o processo administrativo que pretende incluir o terceiro no título executivo, comprovar fundamentadamente a conduta ilícita do agente e demonstrar o vínculo do ato com o prejuízo. Da mesma forma, se pretende, o redirecionamento da execução fiscal, deve sim submeter-se ao encargo de demonstrar com provas contundentes de que referido sujeito agiu nos moldes do que prescreve o art. 135 do CTN, pois a responsabilidade tributária não é subsidiária e nem tampouco objetiva.

É com estes argumentos que se pretende um maior respeito aos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, sem nos esquecer da presunção de inocência e da tipicidade que devem estar sempre presentes em todas as relações jurídicas, esperando inclusive maior comprometimento do Poder Judiciário na análise acurada do caso concreto, não podendo permitir que o Fisco, através de meras alegações tecidas, por muitas vezes em poucas linhas e sem fundamento algum, consiga adentrar ao patrimônio pessoal dos sócios e administradores das sociedades sem a estrita observância ao ordenamento jurídico pátrio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano (2003). *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva.

BECHO, Renato Lopes (2000). *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética.

BECKER, Alfredo Augusto (1998). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus.

BODNAR, Zenildo (2010). *Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador*. Curitiba: Juruá.

CAIS, Cleide Previtali (2009). *O Processo Tributário*. 6ª ed., revista e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

CARRAZA, Roque Antônio (2010). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 64/2010. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva.

CARVALHO, Paulo de Barros (2002). *Teoria da Norma Tributária*, São Paulo: Max Limonad.

CARVALHO, Paulo de Barros (2008). *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva.

CASSONE, Vittorio (2003). *Direito Tributário*. 15. ed., atualizado até a Emenda Constitucional nº 38/2002. São Paulo: Atlas.

COELHO, Fábio Ulhoa (2010). *Curso de Direito Comercial*. Sociedades. 14ª ed. São Paulo: Saraiva.

CONRADO, Paulo Cesar (2007). *Processo Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin.

DA SILVA, José Afonso (2000). *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18. ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (org.) (2007). *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense.

FERRAGUT, Maria Rita (2007). “Responsabilidade Tributária: conceitos fundamentais.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinícius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética.

FERRAZ, Tércio Sampaio (1981). *Revista de Direito Tributário*, nºs. 17-18. São Paulo: RT

FERRAZ, Tércio Sampaio (1994). *Introdução ao Estudo do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2003). *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 6. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva.

KELSEN, Hans (1986). *Teoria Geral das Normas*, tradução de José Florentino Duarte, Porto Alegre: Sérgio Fabris.

MACHADO, Hugo de Brito (2003). *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros.

MARINS, James (2002). *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2ª ed. São Paulo: Dialética.

NASCIMENTO, Octavio Bulcão (2007). “Sujeição Passiva Tributária”. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (org.). *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense.

NEDER, Marcos Vinicius (2007). “Solidariedade de Direito e De Fato – Reflexões acerca de seu conceito.” Maria Rita Ferragut/Marcos Vinicius Neder (org[s]). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo (2001). *Direito Tributário: sistema tributário nacional*. edição atualizada. Belo Horizonte: Del Rey.

PAULSEN, Leandro (2003). *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Leandro Paulsen/René Bergmann Ávila. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora.

SOUZA, Rubens Gomes de (1975). *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária.

TAVARES, Alexandre Macedo (2008). “A inexistência de correlação lógica entre a inclusão do nome do sócio na C.D.A. (= causa) e a inversão do ônus da prova da ausência dos requisitos do art. 135 do CTN (= efeito)”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário nº 152*. São Paulo: Dialética.

TOMÉ, Fabiana Del Padre (2005). *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses.

TÔRRES, Heleno Taveira (2005). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria Tributária*. São Paulo. Quartier Latin.