XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

LINEAMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE

GUIDELINES FOR SENIOR MANAGER TAX RESPONSIBILITY

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira [1]
Saulo Valente Marinho Montelo [2]

Resumo

Considerando o número expressivo de execuções fiscais em tramitação, causa de expressivo percentual de congestionamento do Poder Judiciário envolvendo a situação de pessoas jurídicas inadimplentes, e em vista que o Estado convida a participar da lide os administradores das empresas executadas, sócios ou não, faz-se necessário o estudo da real configuração da responsabilidade destes no âmbito tributário, pois embora o contribuinte se enquadre na moldura legal da obrigação tributária, há a possibilidade de pessoa diversa ser convocada a adimpli-la, por força de lei. O presente trabalho utilizou-se da pesquisa bibliográfica, por meio de abordagem qualitativa e utilização pura dos resultados.

Palavras-chave: Obrigação tributária, Crédito tributário, Execução fiscal, Responsabilidade tributária, Sócio gerente

Abstract/Resumen/Résumé

Considering the significant number of tax executions in progress, and the percentage of the congestion of the judiciary involving the situation of defaulting legal entities, also considering the State invites the administrators of the executed companies, partners or not, it is necessary to study their real responsibility in the tax area, because although the taxpayer fits within the legal framework of the tax obligation, there is the possibility of a different person being summoned to pay it, according to the law. The study was based on bibliographical research, through a qualitative approach and pure use of the results.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax liability, Tax credit, Tax execution, Tax responsibility, Managing partner

[1] Doutora em Direito Constitucional pela UNIFOR, Mestre em Direito pela UEA, Especialista em Direito e Processo Tributário (UNIFOR) e em Direito Público (ESA/OAB-AM). Professora da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS).

[2] Especialista em Direito Processual (PUC-MINAS). Bacharel em Direito (UNITINS). Professor Universitário.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

É inegável a existência de certa instabilidade no âmbito das execuções fiscais. Tem-se percebido alguma incapacidade dos atores do processo para alcançar um resultado satisfatório e justo, notadamente quando na berlinda uma pessoa jurídica. Estas, usualmente, se extinguem e "evaporam" deixando dívidas, inclusive tributárias e os sócios gerentes ou administradores, no mais das vezes, são convidados a compor a relação processual.

Não raras vezes, dissolve-se a sociedade após a prática de inúmeros fatos geradores, quando o patrimônio da empresa é dividido entre os sócios, informalmente, frustrando possibilidades de cobrança estatal efetiva.

Como a responsabilidade do sócio-gerente não é no âmbito do respectivo lançamento a Certidão de Dívida Ativa finda por não constar a identificação do responsável tributário do sócio-gerente, sendo explicitada apenas a pessoa jurídica como sujeito passivo tributário. Ocorre que, usualmente, quando não se encontram bens do contribuinte suficientes à satisfação do crédito, se redirecionava a execução fiscal para o responsável.

Por algum tempo, a jurisprudência dominante do STJ perfilhava o entendimento de que os diretores e sócios seriam responsáveis pelos tributos devidos pela pessoa jurídica caso não houvessem procedido ao devido recolhimento tempestivo. Todavia, o Tribunal da Cidadania vem sedimentando a orientação de que não havendo atos de sonegação, não há violação à lei e, via de consequência, inexiste a consequente responsabilização dos gerentes, sócios ou não.

Considerando o número expressivo de execuções fiscais em tramitação, causa inclusive de expressivo percentual de congestionamento do Poder Judiciário envolvendo a situação de pessoas jurídicas inadimplentes, e tendo em vista que o Estado convida a participar da lide os administradores das empresas executadas, sócios ou não, faz-se necessário o estudo da real configuração da responsabilidade destes. É que embora o contribuinte se enquadre na moldura legal da obrigação tributária, há a possibilidade de pessoa diversa ser convocada a adimpli-la, por força de lei.

Para tanto, é indispensável a tratativa da obrigação tributária e do crédito tributário, esclarecendo os sujeitos da relação jurídico-tributária, notadamente o passivo. Nesses termos, o vertente ensaio objetiva expor como pode se dar a responsabilidade tributária e em que casos deverá responder pessoalmente o sócio gerente. Tais considerações são imprescindíveis para a adequada compreensão do plano processual, a fim de se entender quando a Fazenda Pública credora poderá dirigir a execução fiscal contra o responsável.

Metodologicamente, o presente trabalho utiliza-se da pesquisa bibliográfica e documental, por meio de abordagem qualitativa e da utilização pura dos resultados, alçando suas finalidades descritivas e exploratórias, em virtude de seus métodos de observação, análise e interpretação dos dados.

2 A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA: DA OBRIGAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, traz o conceito legal de tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para uma melhor compreensão do conceito de tributo apresentado pelo Código Tributário Nacional, faz-se necessário seu estudo analítico, minuciando cada parte do texto legal.

Em um primeiro momento, o tributo é uma "prestação". Dessa forma, se o tributo é uma prestação, pressupõe-se a existência de uma obrigação advinda de determinada relação jurídica. É o que se pode extrair do conceito de objeto da obrigação, emprestada do Direito Civil, nas palavras de Gonçalves (2012, p. 456-457):

> Objeto da obrigação é sempre uma **conduta** ou **ato humano**: dar, fazer ou não fazer [...]. E se chama **prestação**, que pode ser positiva (dar e fazer) ou negativa (não fazer). Objeto da relação obrigacional é, pois, a **prestação debitória**. É a ação ou omissão a que o devedor fica adstrito e que o credor tem o direito de exigir (grifo original).

Desta forma o Código Tributário Nacional, já na delimitação do conceito de tributo, fixa a ideia de que o tributo é objeto da obrigação tributária. Sobre a matéria, Schoueri (2016, p. 152):

> O primeiro elemento que salta aos olhos na leitura da definição de tributo é que este é uma prestação. Com isso, vê-se que o legislador complementar afastou-se da querela quanto à natureza jurídica do tributo, se é o resultado de uma relação obrigacional, ou se é o exercício do poder do Estado. Ao empregar o termo 'prestação', o legislador complementar já informa que se pode falar em 'obrigação tributária', **já que é a prestação é o objeto do cumprimento de uma obrigação** (sem grifos no original).

Todavia, a obrigação tributária não se confunde com o crédito tributário. Ora, é cediço que o Estado tem o poder-dever de exigir o cumprimento de determinada prestação, consistente no pagamento de determinado tributo, por parte do contribuinte ou responsável, em razão da prática, no mundo fenomênico, do fato gerador. Esta gera a denominada "obrigação tributária".

Para Vittorio Cassone (2016, p. 131), o "direito tributário é de natureza obrigacional, uma vez que seu objeto é a arrecadação do tributo". E figura a obrigação tributária como uma espécie do gênero obrigação jurídica, podendo ser conceituada como a relação jurídica em que o credor pode exigir do devedor uma determinação prestação[1].

No caso da obrigação tributária, tem-se um ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município) que poderá exigir, mediante autorização legal (vínculo jurídico), determinada prestação (pagamento do tributo, ou prática de determinada conduta determinada pela legislação tributária) do particular (contribuinte ou responsável).

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, ambas estão descritas nos parágrafos do artigo 113 do Código Tributário Nacional[2]. A obrigação principal consiste no pagamento do próprio tributo ou penalidade pecuniária, surgindo com a ocorrência do fato gerador ensejando a posterior formação do crédito tributário.

Já a obrigação acessória consiste na determinação da legislação tributária de alguma conduta (comissiva ou omissiva) exigida do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Aqui o descumprimento da determinação legal importa na mudança automática da obrigação acessória em principal. Tais condutas, objetos das obrigações tributárias acessórias, consistem em determinações legais voltadas à facilitação da fiscalização e cobrança das obrigações tributárias principais.

---

[1] Kiyoshi Harada conceitua a obrigação jurídica como "vínculo jurídico pelo qual uma pessoa (credora) pode exigir de outra (devedora) uma prestação consistente em entregar alguma coisa (dar), ou praticar certo ato (fazer), ou, ainda, em abster-se de certo ato ou fato (não fazer), sob pena de sanção. Dessa definição resultam três elementos conceituais: (a) o vínculo jurídico, em que se esboça uma relação de soberania do Estado, à medida que é regulado por lei munida de sanção; (b) as partes dessa relação jurídica, representadas pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor, isto é, o primeiro tem a faculdade de constranger o segundo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa; (c) a prestação que é objeto da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação consistente em dar, fazer ou não fazer". (HARADA, 2014, p. 538-539).

[2] "*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária".

Ambas as obrigações, principal e acessória, para que surjam necessitam da ocorrência do fato gerador. E, sobre ele, cabe a observação dos dois significados que o termo "fato gerador" assume na legislação tributária.

Um tributo somente pode ser cobrado por determinado ente público se houver previsão legal, isto decorre do princípio constitucional da estrita legalidade[3], descrito no artigo 150, I da CRFB/88. Tal previsão é chamada pelo Código de Tributário Nacional de "fato gerador", entretanto, a doutrina entende que o termo adequado deveria ser "hipótese de incidência", definida por Ataliba como imagem conceitual de um fato. É a descrição abstrata, genérica e impessoal de um fato concreto, "fórmula que fixa conceito operacional de ampla validade" porquanto observável em qualquer sistema jurídico (ATALIBA, 1996, p. 53).

O outro sentido para a expressão "fato gerador" é o mais adequado para o termo. Trata-se do fato jurídico que ocorre no mundo fático e que se amolda à hipótese de incidência. Uma vez ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. Entretanto, o simples surgimento da obrigação não permite ao credor (ente público) exigi-la do devedor (contribuinte).

Antes da cobrança, cabe ao ente que instituiu o tributo formalizar o crédito tributário, por meio de procedimento administrativo, denominado de lançamento definido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, como competente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A redação do dispositivo oferece a clara perspectiva de que, uma vez ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, ainda restam várias outras circunstâncias a serem esclarecidas antes da cobrança do tributo propriamente dita.

Uma vez procedido o lançamento, a obrigação tributária torna-se líquida, certa e exigível consubstanciando-se o crédito tributário. Com a constituição do crédito tributário passa-se a ter uma obrigação perfeitamente exigível do contribuinte que, em caso de descumprimento, permite à Administração Pública o ajuizamento da execução fiscal com a finalidade de ver seu crédito adimplido.

Verificado como ocorre a constituição do crédito tributário, cabe a análise dos sujeitos envolvidos na relação, notadamente do sujeito responsável pelo seu adimplemento, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

---

[3] Paulo de Barros Carvalho ao explicar o princípio da estrita legalidade diz: "Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei". (CARVALHO, 2012, p. 163).

2.1 Sujeitos da relação jurídico tributária

Conforme afirmado alhures, o Estado, para realização de seus fins, demanda de recursos, e uma das formas de arregimentar tais recursos – talvez a principal – é cobrança de tributos, que somente poderão ser instituídos mediante edição de lei que, atendidas as limitações constitucionais, prevê as hipóteses de incidência para a cobrança da exação, que caso ocorra no mundo dos fatos dá ensejo à obrigação tributária.

Pode-se apontar como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado, representado pela União, Estados, Distrito Federal e pelos Municípios, conforme a prescrição do artigo 119 do Código Tributário Nacional, entes dotados de competência, não se podendo olvidar da possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa que, nas palavras de Carrazza, "se correlaciona exatamente com o sujeito porque ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária" (1977, p. 31). Entrementes, e adentrando o tema fulcral do vertente ensaio, a verificação do indivíduo que ocupará o polo passivo de tal relação, de outro lado, demanda estudo mais aprofundado.

Os artigos 121 e 122 do CTN indicam quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, sendo aquele que está obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (obrigação principal) ou de determinada prestação (obrigação acessória), podendo ocupar o polo passivo na condição de contribuinte ou de responsável.

Em linhas gerais, o contribuinte, segundo o conceito legal previsto no artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, é aquele que possui "relação pessoal e direta com a situação que constituía o respectivo fato gerador".

Lado outro, além do contribuinte, o CTN indica outra pessoa como possível sujeito passivo da obrigação tributária: o Responsável.

Segundo a definição do art. 121, II do Código Tributário Nacional, o responsável será aquele que sem se "*revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*". Em outras palavras, responsável será aquele que, mesmo sem contribuir pessoal e diretamente com a ocorrência do fato gerador, em decorrência de disposição expressa de lei, ocupará o polo passivo da obrigação tributária.

Deve-se observar que o responsável não será absolutamente alheio à ocorrência do fato gerador, conforme disposição expressa do art. 128 do Código Tributário Nacional, mas terá uma relação menos próxima com o fato gerador do que o contribuinte.

A imposição legal para que outra pessoa que não a que tenha relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador seja a responsável e, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária, se justifica pela maior facilidade de fiscalização e cobrança do tributo, o que por sua vez, vai ao encontro do interesse público.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade é tratada de duas maneiras pelo Código Tributário Nacional, uma em sentido amplo e outra em sentido estrito. A responsabilidade em sentido amplo trata da responsabilidade a que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária (contribuinte e responsável) estão sujeitos, é descrita de forma geral pelo art. 128 do CTN, que prevê a possibilidade de lei atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Sobre a matéria, Aliomar Baleeiro (2015, p. 1119):

> O sentido lato da expressão é comum às relações jurídicas em geral. É que inexiste dever jurídico ou obrigação sem responsabilidade. A responsabilidade é inerente ao dever jurídico, significando aptidão para suportar a sanção. Todo dever jurídico, quando descumprido, submete o seu titular às sanções, execução forçadas e multas. Enfim, pode o titular do direito lesado, a Fazenda Pública, desencadear a aplicação da sanção, para haver, do patrimônio do devedor, os bens necessários à satisfação do crédito. A responsabilidade é do tamanho do patrimônio do devedor.

Em resumo, em sentido amplo, são responsáveis pela obrigação tributária todos aqueles a quem a legislação tributária impõe um dever jurídico, ou seja, não interessa a condição, se contribuinte ou responsável, aquele que possui relação jurídica com fisco, será classificado como responsável tributário. Sobre esta prevê o Código Tributário a responsabilidade de terceiros, alcançando os substitutos, retentores e responsáveis propriamente (PAULSEN, 2014). Mas também há a responsabilidade em sentido estrito, que será estudada mais a frente.

3.1 Responsabilidade Tributária por Substituição

A responsabilidade por substituição não é tratada de forma expressa no Código Tributário Nacional, entretanto, sua autorização decorre da norma implícita insculpida no art.

128 do CTN. Segundo o referido dispositivo legal, a lei poderá "atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação", trata-se da figura do substituto tributário que por mais que não tenha relação direta e pessoal com a ocorrência do fato gerador, passará a responder pelo pagamento do tributo, "excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

Percebe-se que na substituição tributária, um terceiro será responsabilizado pelo crédito, de forma a afastar a responsabilidade do contribuinte, ela difere da responsabilidade em sentido estrito, uma vez que desde o surgimento da obrigação tributária o substituto já integra o seu polo passivo, enquanto que na responsabilidade por transferência (*stricto sensu*) o terceiro somente passa a ser responsável com a ocorrência de determinado evento posterior ao fato gerador[4].

A escolha de uma pessoa diversa do contribuinte para figurar como responsável da obrigação tributária se justifica por uma maior facilidade de fiscalização e de cobrança do tributo.

Para atender as necessidades da sociedade atual, existe uma infinidade de atividades produtivas. Com a produção em larga escala, as cadeias produtivas ganharam em tamanho e em complexidade. Em toda a cadeia produtiva se realizam atividades que consistem na ocorrência do fato gerador e em decorrência natural o nascimento de uma obrigação tributária.

Nessas cadeias, o instituto da substituição tributária se afigura imprescindível para o Fisco. Explica-se. Na produção industrial, onde muitos são os produtores de matéria prima e muitos são os distribuidores dos produtos industrializados, a legislação tributária pode eleger determinado sujeito que concentra um número relevante de atividades para ser o responsável pelo recolhimento do tributo, mesmo que não tenha atuado de forma pessoal e direta para o acontecimento do fato gerador.

Dependendo da posição em que o substituto tributário na cadeia produtiva, se antes ou depois da ocorrência do fato gerador, a substituição será regressiva ("para trás") ou progressiva ("para frente"), recebendo tratamentos diversos.

A Substituição regressiva ("para trás" ou antecedente) se dá quando o sujeito eleito para ser o responsável pela obrigação tributária ocupa posição na cadeia produtiva em fase

[4] A diferença entre o responsável por substituição, e o responsável por transferência é que, no primeiro, substituição, existe o contribuinte que é poupado pela lei, enquanto no segundo, transferência, não há contribuinte, porque a lei transfere o dever jurídico para outrem. A lei, em última análise, aponta o responsável pelo pagamento ao Fisco, não sendo válidas regras de responsabilidade estabelecidas em normas contratuais (art. 123 do CTN) (CALMON, 2002, p. 141).

posterior à do fato gerador. Ou seja, o substituto regressivo será responsável pela obrigação tributária decorrente de fato gerador já praticado. Tal situação é muito frequente quando se tem uma indústria e vários fornecedores de matéria prima. Como exemplo, poder-se-ia citar a indústria produtora de álcool que adquire sua matéria prima de um número considerável de produtores de cana-de-açúcar. Cada um desses produtores, no momento da venda de seu produto, realiza fato gerador do ICMS, conforme determinação do art. 2º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

Para o Fisco seria extremamente difícil e oneroso fiscalizar e cobrar o ICMS de todos os produtores de cana-de-açúcar, assim a legislação tributária pode nomear a indústria de álcool como responsável pela obrigação de recolher o referido imposto. Claro que a indústria poderá se planejar e considerar o imposto que deverá recolher ao estabelecer o preço de compra da cana.

Lado outro, na substituição progressiva ("para frente" ou subsequente) o raciocínio é o inverso da substituição regressiva. Aqui o substituto será responsável pelo recolhimento de tributo relativo a fato gerador que ainda está por ocorrer. Sua autorização consta expressamente do art. 150, § 7º da CRFB/88[5].

No exemplo dado anteriormente, a mesma indústria de produção de álcool irá vender o seu combustível para as distribuidoras, e estas, por sua vez, para os postos de combustíveis, que, por fim, revendem o produto para o consumidor final.

Nesse caso a indústria será contribuinte da venda do produto para as distribuidoras, mas será responsável dos tributos relativos aos fatores geradores praticados pelas distribuidoras e pelos postos de combustíveis, tal situação possui contornos muito próximos da antecipação do tributo devido[6].

Por mais que a substituição progressiva possua previsão constitucional, tal instituto está sujeito a diversas críticas[7], entretanto, o Supremo Tribunal Federal[8] já se manifestou diversas vezes, afastando tais argumentos entendendo-a constitucional.

---

[5] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

[6] Segundo Ricardo Lobo Torres: "Diferentemente da substituição 'para trás', portanto, a substituição 'para frente' se assemelha a uma antecipação do tributo devido". TORRES, 2007 apud SCHOUERI, 2016, p. 580.

[7] "Do ponto de vista jurídico, a doutrina costuma argumentar no sentido da inconstitucionalidade da substituição tributária "pra frente" com fundamento, em especial, nas seguintes limitações ao poder de tributar: a) desobediência da tipicidade fechada que visa garantir a segurança jurídica; b) inobservância da capacidade contributiva; c) vedação ao confisco; d) falta de isonomia entre setores e contribuintes que exercem a mesma

3.2 Responsabilidade Tributária em sentido estrito

O Código Tributário Nacional não fez distinção entre a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência (*stricto sensu*), uma vez que não esgota as possibilidades de substituição tributária, apenas estabelecendo os critérios para que o legislador ordinário estabeleça as hipóteses de responsabilidade por substituição[9].

Reitere-se que a classificação da responsabilidade tributária entre substituição e transferência não é legal, trata-se de construção doutrinária. Nos dizeres de Aliomar Baleeiro (2015, p. 1130):

> Ao eleger expressão tão genérica – o responsável tributário –, o Código Tributário Nacional, no art. 128, não distingue as modalidades diversificadas possíveis de sujeição passiva, transferência, cumulação ou substituição. Estabelece apenas os princípios a serem observados, na eleição do responsável tributário (de qualquer espécie), e isso, sim, é de suma relevância.

Entretanto, tal classificação doutrinária não é uniforme[10], em razão disso, o presente trabalho discutirá as modalidades de responsabilidade tributária conforme as disposições do

---

atividade de forma diversa; e) violação da não comulatividade; e f) usurpação da competência privativa da União para instituir empréstimos compulsórios". (COSTA, 2015, p. 109).

[8] RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. 1. Não-conhecimento do recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça. Prejudicialidade do recurso extraordinário simultaneamente interposto, tendo em vista o fenômeno processual da substituição de julgado previsto no artigo 512 do Código de Processo Civil. Alegação improcedente. O acórdão somente substituiria a decisão recorrida se o recurso houvesse sido conhecido e provido. 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa "constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide". Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido. STF - RE: 194382 SP, Relator: MAURÍCIO CORRÊA, Data de Julgamento: 25/04/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 25-04-2003 PP-00035 EMENT VOL-02107-03.

[9] Conforme lição de Coêlho (2015), o art. 128 do Código Tributário Nacional estabelece os critérios para o surgimento do substituto tributário. A responsabilidade decorrerá da lei, de forma expressa, atribuindo a responsabilidade à pessoa ligada obrigatoriamente ao fato jurígeno do substituído.

[10] De acordo com Aliomar Baleeiro: "O Código Tributário Nacional não se utiliza das expressões doutrinárias sujeição passiva indireta, transferência ou substituição. Sobretudo, coube primeiro a RUBENS GOMES DE SOUSA teorizar a respeito do assunto. Posteriormente, diversos autores reformularam a teoria do grande líder do Direito Tributário, de tal forma que aquilo que configura sujeição passiva direta para alguns pode ser indireta para outros. Especialmente a respeito da substituição tributária, há dissenção significativa. Existem aqueles que não consideram o substituto sequer espécie de responsável tributário (PAULO DE BARROS CARVALHO), outros já o elegem como sujeito passivo direto e não indireto, uma vez que sua responsabilidade se desencadeia

Código Tributário Nacional. Dessa forma, tem-se que a responsabilidade tributária ocorre decorrente da “sucessão”, “de terceiros” e por “infrações”.

3.2.1 Responsabilidade por Sucessão

Como típica responsabilidade tributária por transferência, a responsabilidade por sucessão (tratada nos artigos 129 a 133 do CTN), ocorre em situações em que o terceiro sucede o contribuinte, passando a integrar o polo passivo, que antes era ocupado apenas pelo contribuinte. Aqui a sucessão ocorre depois do fato gerador, assim depois de nascida a obrigação tributária, um determinado fenômeno jurígeno transferirá a responsabilidade à terceiro. Explica Cunha:

> Na hipótese de sucessão, o que realmente ocorre é que a pessoa da antecessora se confunde com a pessoa do sucessor, e assim, esta que vive, por ficção jurídica, na pessoa da sucedida. Por via de consequência, deve arcar com todos os seus débitos: quem teve o proveito econômico deve responder pelos encargos (1999, p. 95).

A responsabilidade por sucessão poderá ocorrer em razão da aquisição de bens, da morte do contribuinte e pela sucessão empresarial.

O art. 130 do Código Tributário Nacional trata especificamente da sucessão dos adquirentes de bens imóveis, nesta o adquirente passa a ser responsável pelos impostos, taxas e contribuições de melhoria que seriam devidos pelo contribuinte. Prevê que os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

É o descompasso advertido por Denari entre o “*titular da posição debitória* (contribuinte em cujo nome encontra-se cadastrado o imóvel) e o *titular da relação tributária pressupostual* (o adquirente, novo titular do domínio ou posse do imóvel cadastrado” (1977, p. 111).

O art. 131 e seus incisos do Código Tributário Nacional ainda traz a possibilidade de o terceiro ser o responsável tributário em razão da aquisição ou remissão de bens móveis, assim como o espólio, os sucessores e o cônjuge meeiro em decorrência do falecimento do contribuinte.

---

tão logo ocorra o fato gerador da obrigação, sem nenhuma transferência legalmente posta pelo legislador (SACHA CALMON)”. BALEEIRO, 2015, p. 1.129-1.130.

A responsabilidade por sucessão também ocorrerá com as pessoas jurídicas, por meio da sucessão empresarial, disciplinada nos artigos 132 e 133 do Código Tributário Nacional. O art. 132, *caput*, trata das possibilidades de operações societárias[11]. Deve-se entender o termo "sucessão empresarial" em sentido amplo, compreendendo-se todas as operações societárias.

Ao comentar o art. 132 do Código Tributário Nacional, Coêlho (2015, p. 630) explica:

> Temos aqui formas várias de sucessão empresarial. Dá-se a fusão quando duas ou mais empresas desaparecem para dar origem a outra, esta nova. Os tributos devidos pelas empresas fusionadas passam, por transferência legal, para a novel pessoa jurídica de Direito Privado. As empresas estatais estão abrangidas, pois a morfologia societária que adotam é a das pessoas jurídicas de Direito Privado, frequentemente das sociedades anônimas. A transformação é apenas uma troca de roupagem societária. Uma S/A torna-se uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada e vice-versa. A incorporação ocorre quando uma empresa, que continua a existir, absorve outra, que desaparece do mundo societário. A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal em comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei nº 6.404, de 15.12.1976, sobre as sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão. Diz-se que há cisão total quando a empresa se reparte em várias partes, cada qual tornando-se uma nova empresa com o desaparecimento da empresa-mãe. Na cisão parcial, a empresa-mãe é preservada. A cisão se dá por conveniência (especialização de atividades) ou para acomodar divergências (separação de sócios, v.g.).

Complementando tal entendimento, tem-se que a sucessão tributária em razão da sucessão empresarial, o que inclui inclusive os créditos tributários referentes às multas aplicadas em razão de atos ilícitos, se justifica pelo conceito de patrimônio que engloba tanto o conjunto de bens e direitos, como as obrigações. Assim, o sucessor empresarial além de ficar com os bônus (bens e direitos) da operação societária, passa a ser responsável pelos ônus (créditos tributários, inclusive os decorrentes de multa) da pessoa jurídica sucedida.

O art. 133 do Código Tributário Nacional ainda traz outra forma de possibilidade de alguém suceder um empresário. Trata-se da aquisição de estabelecimento comercial ou do fundo de comércio, com a continuidade da respectiva atividade. Sobre a matéria, Baleeiro (2015, p. 1149):

> [...] já acentuamos que, na Economia e mesmo no Direito, empresa é a firma, individual ou coletiva, que explora comércio, indústria ou atividade profissional, com o intento de lucro ou remuneração. A empresa pode ter uma ou mais unidades

[11] Segundo André Luiz Santa Cruz Ramos: "No campo do direito societário, são muito comuns as chamadas *operações societárias*, nas quais as sociedades se relacionam entre si, transformando-se, fundindo-se, incorporando outras ou transferindo parcela de seu patrimônio a outras. Em todos esses casos – transformação, incorporação, fusão e cisão –, haverá mudanças relevantes na *estrutura* das sociedades, que trarão consequências jurídicas relevantes" (grifo original). RAMOS, 2014, p. 376.

> de operação, cada uma das quais é um estabelecimento (a fábrica, o depósito, o escritório da matriz, as filiais etc.).
> O conjunto de bens da empresa ou do profissional constitui seu fundo de comércio, a instalação, os imóveis, máquinas e utensílios, a posse do imóvel, se não é próprio, as dívidas ativas, o acervo de mercadorias acabadas ou matérias-primas, enfim tudo quanto empregado na exploração, constituindo um bem composto, universalidade de coisas, *univeritas rerum*. (grifo original).
> Se alguém alienar a empresa, seu fundo de comércio ou apenas um estabelecimento da empresa, e o adquirente continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou diversa razão social ou sob firma ou nome individual, fica responsável o último pelos tributos do primeiro, devidos até a data da alienação, e que incidam sobre qualquer daquelas universalidades de coisas.

Nesse dispositivo, percebe-se a intenção do legislador em proteger o crédito tributário de possíveis simulações de negócios, ou mesmo do desfazimento do patrimônio por parte dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Como visto, na responsabilidade por sucessão, o responsável tributário passa a ser terceiro, em razão da ocorrência de fato jurígeno descrito na legislação tributária (compra e venda de bens, ou operações societárias, v.g.).

3.2.2 Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade de terceiros, tratada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, traz como responsáveis tributários várias categorias de pessoas que, por diferentes razões de Direito, o representam ou praticam atos jurídicos em nome e por conta dele, como seus instrumentos técnicos e jurídicos de manifestação de vontade. Alguns desses terceiros são elencados no artigo 134:

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

No referido dispositivo, verifica-se que o legislador elegeu pessoas que atuam na administração de bens ou como representantes do contribuinte. É o caso, por exemplo, dos

pais, com relação aos fatos geradores praticados pelos filhos menores ou o sócio no momento da liquidação da sociedade.

O art. 135 traz as mesmas pessoas do art. 134 e ainda faz referência aos mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A diferença na responsabilidade tratada nos dois dispositivos consiste que no primeiro tem-se uma atuação culposa do terceiro, enquanto que no segundo a atuação do responsável será dolosa. É o que afirma Baleeiro (2015, p. 1155-1156):

> Merece destaque o fato de que o art. 134 cria o terceiro, que tem deveres de representação, administração e fiscalização, espécie de sanção por ato ilícito, responsabilizando-o subsidiariamente pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte. O art. 134 supõe apenas a culpa do responsável, ainda que levíssima, e a negligência no perfeito cumprimento de tais deveres, em relação aos atos em que intervier ou às omissões cometidas. Ocorrendo dolo, o responsável passa a responder pessoal e diretamente pelas dívidas contraídas em nome do contribuinte, conforme dispões em seguida o art. 135.

A responsabilidade por terceiros pode ser resumida como a atribuição de responsabilidade tributária a pessoa que possui dever de representação, administração ou fiscalização com relação ao contribuinte, que pratica ato ilícito nessa atuação, seja culposamente (art. 134) ou dolosamente extrapolando os limites legais, contratuais ou estatutários.

3.2.3 Responsabilidade por Infração

O último tipo de responsabilidade tributária trazida pelo Código é a Responsabilidade por Infração. Nesta modalidade o agente responderá pelo crédito tributário, independentemente da intenção, o que já a diferencia da responsabilidade dos artigos 134 (que exige a culpa) e 135 (que exige o dolo). Ainda na diferenciação da responsabilidade de terceiros e por infração, Schoueri (2016, p. 620) anota:

> A expressão “agente”, empregada pelo artigo 137 do Código Tributário Nacional, não se confunde com o “responsável” a que se referem os dispositivos que o antecederam. A evidência de que o Código Tributário Nacional cogita de figuras distintas pode ser vista no artigo 136, quando se refere à “intenção do agente ou responsável”.
> O responsável, no caso de infração, tem sua responsabilidade regulada pelo artigo 135. São casos em que alguém, posto agindo no interesse de terceiro, comete infração a lei, contrato social ou estatuto.
> O agente, por sua vez, não atua “no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego” nem tampouco cumpre “ordem expressa emitida por quem de direito”, Age, em síntese, no seu interesse, contra as pessoas por quem

> responde, contra seus mandantes proponentes ou empregadores, contra, enfim, as pessoas jurídicas de direito privado que dirige, gerencia ou representa.

Dessa forma pode-se concluir que a grande diferença entre a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infração reside no interesse do agente ou responsável. Se age dentro do "exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego", mesmo que cometa ato ilícito, age em nome do contribuinte e portanto, responderá pela ação nos termos dos artigos 134 ou 135, já quando agir por interesse próprio em detrimento do interesse do contribuinte, praticando ato ilícito responderá pelo artigo 137 do Código Tributário Nacional. Exemplifica Coêlho (2015, p. 640):

> O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de "planejamentos tributários" marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco.

Para Schoueri (2016, p. 621), o termo "exercício regular" trazido pelo texto legal, deve ser entendido em seu sentido subjetivo e não com relação à sua licitude, ou seja, um ato será regular quando praticado no interesse daquele que se representa, ou se administra os bens, mesmo sendo ilícito, e será irregular quando o agente ou responsável atua de forma contrário, vislumbrando interesse próprio em detrimento do interesse do contribuinte.

O art. 137 do Código Tributário Nacional traz as hipóteses de responsabilidade por infração, atribuindo-a pessoalmente ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Assim, tem-se que a responsabilidade por infração decorrerá de ato considerado como crime ou contravenção, situações em que o dolo específico seja elementar da infração tributária, e por último, nos casos de infrações das pessoas referidas nos artigos 134 e 135 contra as pessoas por quem respondem.

4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE

O sócio é referido pelo Código Tribunal Nacional como responsável pelos tributos devidos pela pessoa jurídica nos artigos 134, 135 e pelas práticas descritas no art. 137. Entretanto, o Código Tributário Nacional faz distinção no tratamento dado ao sócio e ao sócio-gerente.

4.1 Distinção da figura do sócio para o sócio-gerente e a natureza da responsabilidade que detém

A pessoa jurídica pode ser formada pelo conjunto de pessoas ou pelo conjunto de bens. Trata-se de ficção jurídica[12], em que o ordenamento jurídico atribui personalidade própria àquele conjunto de pessoas ou bens de forma que possam exercer as atividades pretendidas de forma mais complexa em sua plenitude.

O sócio é a pessoa natural ou jurídica que possui participação na constituição da sociedade, que embora "[...] **seja uma pessoa jurídica**, ente ao qual o ordenamento confere personalidade e, consequentemente, capacidade de ser sujeito de direitos e deveres, **ela não possui vontade**. Sendo assim, as sociedades atuam por intermédio de seus respectivos administradores (grifo original)" (RAMOS, 2014, p. 246).

Como delineado acima, os sócios e os administradores da sociedade são figuras que não se confundem, podendo o administrador/gerente de uma sociedade ser sócio ou terceiro nomeado como tal no contrato social[13] ou no estatuto da sociedade. Nesses termos, o sócio que exerce poderes administrativos poderá se enquadrar tanto nas hipóteses de responsabilidade tributária do sócio quanto do administrador.

---

[12] Segundo Carlos Roberto Gonçalves: "A razão de ser da pessoa jurídica está na necessidade ou conveniência de os indivíduos unirem esforços e utilizarem recursos coletivos para a realização de objetivos comuns, que transcendem as possibilidades individuais. Essa constatação motivou a organização de pessoas e bens com o reconhecimento do direito, que atribui **personalidade ao grupo, distinta da de cada um de seus membros**, passando este a atuar, na vida jurídica, com personalidade própria. A necessária individualização, com efeito, 'só se efetiva se a ordem jurídica atribui *personalidade* ao grupo, permitindo que atue em nome próprio, com capacidade jurídica igual à das pessoas naturais'. Surge, assim, 'a necessidade de personalizar o grupo, para que possa proceder como uma unidade, participando do comércio jurídico com individualidade' (grifos originais)". GONÇALVES, 2012, p. 184.

[13] "Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: [...];VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;". BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 14 out. 2016.

Assim sendo, quando o Código Tributário Nacional se referir a diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica (Art. 135, III e Art. 137, III, "a"), o sócio somente será responsabilizado se exercer tais atividades.

O sócio que desempenha atividade de gerência pode ser responsabilizado tributariamente pelo art. 135, III do CTN ou pelo art. 137. Em ambas as situações a lei determina que a responsabilidade será pessoal. Numa análise rasa isso importaria afirmar que a pessoa jurídica estaria isenta de qualquer pagamento de tributo, entretanto, não é o que ocorre com a responsabilidade do art. 135, III, como se verá a seguir.

Inicialmente, entendia-se que o termo "pessoal" excluía a responsabilidade dos contribuintes. Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar demanda judicial em que houve a responsabilização pessoal de diretores por débitos de uma sociedade, firmou o entendimento de que os diretores responderiam de forma solidária e ilimitadamente para com a pessoa jurídica, conforme se vê no julgado a seguir que, embora datado de 2001, expõe com clareza a posição jurisprudencial hodierna daquela Corte:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de Divergência rejeitados (STJ, EResp 174.532/PR, Rel. Min. José Delgado).

Tal entendimento vem sendo adotado pelos demais tribunais pátrios, entendo-se que a responsabilidade do sócio-gerente descrita no art. 135, III do CTN é solidária, ou seja, o termo "pessoal" no dispositivo legal, não exclui a possibilidade de pagamento do tributo pela pessoa jurídica. Entretanto, o posicionamento pretoriano não se aplica aos casos do art. 137.

É que os casos enumerados pelo art. 137 apresentam situações em que o agente contrariamente aos interesses da pessoa jurídica que gerencia, dirige ou representa, não sendo adequada a manutenção da responsabilidade da vítima (pessoa jurídica) à sujeição das sanções decorrentes das infrações perpetradas por terceiros.

4.2 O inadimplemento tributário, a dissolução irregular da sociedade e a responsabilidade do sócio-gerente

A Fazenda Pública sempre busca todos os meios para satisfazer seus créditos, assim tentar buscar o maior número garantias de satisfação das obrigações tributárias. Diante disso, o Fisco passou a considerar que o simples inadimplemento de determinado tributo configuraria ilicitude apta a ensejar a responsabilização do sócio.

Mais uma vez, a Corte Cidadã pacificou entendimento sobre a questão, com a edição da Súmula 430, cujo teor consubstancia que "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". É dizer, houve a diferenciação do mero inadimplemento da infração à lei e que justificaria a atribuição de responsabilidade ao administrador.

Sendo assim, o mero inadimplemento de determinada obrigação tributária, não pode servir para responsabilização do sócio, nos termos do art. 135, III do Código Tributário Nacional.

Lado outro, tem o Tribunal da Cidadania entendido que a dissolução irregular da sociedade pode ensejar a responsabilidade do sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente. Nos termos da Súmula nº 435 presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sendo certo que o Estado necessita de recursos para satisfazer as necessidades públicas se utilizando, no mais das vezes, da receita tributária, tem-se que a ele foram conferidas importantes ferramentas que possibilitam a satisfação do crédito tributário constituído.

Todavia as prerrogativas que possui sofrem limitação e jamais poderão ultrajar direitos individuais, sociais e coletivos do cidadão, os quais o próprio Estado tem o dever de

salvaguardar.

Nos casos de responsabilidade tributária do sócio, viu-se que há a possibilidade de responsabilização deste apenas quando agir em desconformidade com a lei, contrato ou estatuto social ou ainda quando exceder os poderes que lhe foram confiados, é dizer, a responsabilização dos sócios não pode ser feita de forma indiscriminada.

No âmbito tributário há expressa previsão normativa imputando a responsabilidade ao sócio que agir contrariamente às leis, estatutos e contrato social, afastando-se a compreensão de que a responsabilidade do sócio, na hipótese prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, é objetiva. Disso resulta que os bens do sócio só responderão pela dívida da pessoa jurídica em caráter subsidiário, quando provado que este houve com dolo ou culpa.

Nesses termos, vem o Superior Tribunal de Justiça consolidando o entendimento de que o mero inadimplemento não é suficiente para caracterização de infração legal e, inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do sócio, podendo o sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente ser responsabilizado quando houver dissolução irregular da sociedade ou se comprove infração à lei por ele praticada.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador.* Curitiba: Juruá, 2006.

CALMON, Eliana. Responsabilidade tributária e penal dos administradores. *Informativo jurídico da biblioteca Ministro Oscar Saraiva*. V. 14, n. 2, p. 107-231, Jul/Dez. 2002. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O sujeito ativo da obrigação tributária.* São Paulo: Resenha Universitária, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Leonardo de Andrade. *Os desafios da substituição tributária:* a incidência do ICMS

sobre o vinho. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

CUNHA, Lêda Maria Guimarães. *Responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada.* Rio de Janeiro: Mauad, 1999.

DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária.* São Paulo: Saraiva, 1977.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias.* 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado* 4. ed. São Paulo: MÉTODO, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.