

ou dever. Interessa-nos a obrigação, que será tributária se o objeto prestacional for “entregar dinheiro aos cofres públicos”.

## 2.2 Conceito de sujeito passivo

Uma das definições mais importantes para todo o desenvolvimento deste trabalho é a de sujeito passivo. Em que pese sua aparente simplicidade, esse conceito será o fundamento de muitas das interpretações que serão construídas, parte delas em sentido contrário à maioria da doutrina e da jurisprudência.

Iniciemos com algumas importantes definições da doutrina nacional:

- *Paulo de Barros Carvalho*: “Sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.”<sup>8</sup>
- *Ruy Barbosa Nogueira*: “Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato impositivo. Como objetivamente a situação fática é de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva.”<sup>9</sup>
- *Geraldo Ataliba*: “Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pes-

8. *Curso de direito tributário*, p. 296.

9. *Curso de direito tributário*, p. 144.

soa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.”<sup>10</sup>

- *Aires F. Barreto*: “Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferida na Constituição; ou ‘quem tenha relação pessoal e direta’ – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade.”<sup>11</sup>
- *Ricardo Lobo Torres*: “Sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador. O sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo diz-se contribuinte ou responsável.”<sup>12</sup>
- *Renato Lopes Becho*: “Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não-discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade. Os sujeitos passivos tributários estão, portanto, umbilicalmente relacionados com a materialidade descrita na norma.”<sup>13</sup>
- *Luís Cesar Souza de Queiroz*: “Sujeito passivo tributário ou contribuinte – é o sujeito de direito titular do polo passivo de uma relação jurídica tributária (determinada e individualizada).”<sup>14</sup>

10. *Hipótese de incidência tributária*, p. 77.

11. *ISS na Constituição e na lei*, p. 289.

12. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 217.

13. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*, p. 190.

14. *Sujeição passiva tributária*, p. 180.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

- *Paulo Ayres Barreto*: “No âmbito de uma relação jurídica de cunho eminentemente tributário, o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no polo passivo dessa relação. E assim é porque ele é o titular da riqueza pessoal descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária.”<sup>15</sup>
- *Luciano Amaro*: “Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto, foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em principais ou acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória.”<sup>16</sup>

Definimos sujeito passivo a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho. Para nós, *é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.*<sup>17</sup>

Não percamos de vista esse ponto fundamental: *sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.*

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o *contribuinte*, identificado como sendo a

15. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 86.

16. *Direito tributário brasileiro*, p. 279.

17. Como vimos no subitem anterior, as relações jurídicas formais não geram direitos e obrigações. Nem por isso os critérios de identificação do sujeito passivo não se encontram nelas previstos. Eles estão, e por força disso permitem que relações intranormativas sejam constituídas, essas sim, efetivamente, obrigando um sujeito determinado a cumprir conduta também determinada.

pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o *responsável*, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

Os dois sujeitos passivos, por terem obrigação de adimplir com o objeto da prestação, são responsáveis considerando-se a acepção *lata* do termo. Entretanto, dada a ambiguidade presente no referido vocábulo, daqui por diante passaremos a designar "responsabilidade tributária" somente a obrigação do terceiro fundada no inciso II do referido parágrafo.

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.<sup>18</sup>

Já o responsável será estudado detalhadamente mais adiante.

### **2.3 Inexistência de previsão constitucional do sujeito passivo tributário**

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.

---

18. A maior parte da doutrina não concorda com o entendimento ora exposto. Dentre diversos autores, tomemos como exemplo Renato Lopes Becho (op. cit., p. 85): "Por contribuintes temos as pessoas que realizam a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária." O autor, adiante, classifica os contribuintes em sujeitos passivos constitucionais e sujeitos passivos legais.

Tome-se como exemplo o ITBI: o artigo 156, II, da Constituição, não estabelece quem deva ser contemplado pela lei como contribuinte, vale dizer, se o alienante do bem imóvel ou o adquirente. A Carta Magna prevê apenas a materialidade passível de tributação, e a competência dos Municípios para tributá-la.

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.

São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição.

Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra.<sup>19</sup>

#### 2.4 Responsabilidade civil: breve abordagem

Etimologicamente, “responsabilidade” é signo linguístico que se origina do termo “responder”, do latim *respondere*.

19. Desde que seja assegurado ao responsável o ressarcimento do tributo pago sempre que não estivermos tratando de responsabilidade prevista em norma sancionadora.

ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.”

Em função disso, alguns defendem que atualmente a responsabilidade civil passou a prescindir da culpa ou do dolo, bastando para tanto uma previsão legal ou a identificação do risco assumido.

Entendemos que a regra geral permanece sendo a da responsabilidade civil subjetiva – o dever de indenizar nasce somente quando o agente causar dano a outrem, intencionalmente ou por negligência, imprudência ou imperícia – em que pesem as exceções previstas em lei, tais como as fixadas no Código de Defesa do Consumidor, na Lei contra Crimes Ambientais, na atividade de risco a direitos alheios, nos atos da Administração Pública e dos concessionários de serviços públicos, na Lei de Acidentes de Trabalho, no Código Brasileiro de Aeronáutica, no furto de valores praticado por empregados de hotéis contra hóspedes, na queda de coisas de uma casa ou seu lançamento em lugar indevido etc.

Vejamos agora a responsabilidade tributária, tema escolhido como objeto desse estudo, e que diverge em parte da responsabilidade civil por nem sempre pressupor a existência de um dano.

## 2.5 Conceito de responsabilidade tributária

Diferentemente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais surge da prática de ato ilícito culposo ou doloso, que resulte em dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenizar, a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (artigos 129 ao 133 do CTN).

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, *relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*

O enunciado “responsabilidade tributária” detém mais de uma definição, posto tratar-se de *proposição prescritiva*<sup>21</sup>, *relação e fato*. As acepções caminham juntas, já que, em toda aparição do termo, faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por nesse momento separá-las sem afastar o entendimento de que o fato jurídico é também uma proposição e uma relação; que a relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, também, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições.

Como *proposição prescritiva*, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), 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.

Poderá tanto constar do veículo introdutor que institui o tributo, quanto de um outro. Independente da hipótese, é significação que comporá a construção da norma jurídica completa.

A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver

---

21. De acordo com a acepção de norma jurídica adotada neste trabalho, proposição prescritiva não deve ser confundida com norma jurídica. Definimos norma jurídica como sendo a significação construída a partir do direito positivo, organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional completa. Já a proposição prescritiva não é suficiente para permitir a formação de uma unidade mínima de significação do deontico, em que pese ser dotada de significado.

inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão).

Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiros e por infrações).

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem.

Se a responsabilidade advier de norma primária sancionadora, o ressarcimento poderá não ter cabimento, sem que a diferenciação ora proposta reste comprometida. Nesse caso, teremos o item (i) supra, e o (ii) deverá ser substituído por: “que tenha cometido um ilícito tipificado em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária.”

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa *relação*, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Fisco.

Já como *fato*, responsabilidade é o conseqüente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional).

A qualificação desse fato decorre da relação de implicação, que tem como antecedente o relato de um outro fato, não-tributário, previsto em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária.

Por fim, no que diz respeito às suas características, a responsabilidade poderá ser pessoal, subsidiária ou solidária.



Será pessoal se competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação, desde o início (responsabilidade de terceiros, por infrações e substituição).

Será subsidiária se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário. E, finalmente, será solidária se mais de uma pessoa integrar o polo passivo da relação, permanecendo todos eles responsáveis pelo pagamento da dívida.

Nada impede, finalmente, que mais de uma dessas características seja simultaneamente aplicada – em que pese nem todas as combinações serem ontologicamente possíveis<sup>22</sup> – como, por exemplo, a subsidiária e a solidária, a pessoal e a solidária etc.

## **2.6 Reflexões sobre a desnecessidade da constituição do crédito perante o contribuinte, para o nascimento da norma de responsabilidade**

Vimos acima que as proposições prescritivas que veiculam normas de responsabilidade podem ou não alterar uma norma já existente. Em hipótese afirmativa, teríamos duas normas gerais e abstratas (a regra-matriz e a norma de responsabilidade, separadas didaticamente) e duas normas individuais e concretas (a da constituição do crédito em face do contribuinte ou outro terceiro, e a que alterar a sujeição passiva dessa primeira norma, prevendo o responsável como sujeito passivo).

Não havemos de nos esquecer, ainda, que todas essas normas introduzidas (enunciado-enunciado) pressupõem a

---

22. Como a pessoal, na hipótese em que desde o início é do terceiro, e a subsidiária.

existência de uma norma introdutora (enunciação-enunciada), que poderá também ser em número de quatro (uma introdutora para cada introduzida), ou menos, se a mesma introdutora inserir no sistema mais de uma introduzida.

Se a responsabilidade for por solidariedade ou por sucessão, teremos tido pelo menos duas normas individuais e concretas introduzidas: a primeira, constituída em face do contribuinte ou de um outro responsável, e a segunda, constituída posteriormente à primeira – sucessão – ou posterior ou concomitantemente – solidariedade. Consideramos, nessa afirmação, que a norma que indicou o sucedido foi introduzida no sistema antes que o evento que motivou a alteração do polo passivo tivesse ocorrido. Caso contrário, haverá, também, apenas uma norma (a de sucessão).

Se a responsabilidade for por substituição, de terceiros ou por infrações, teremos tido uma norma individual e concreta introduzida: a de responsabilidade propriamente dita, tendo em vista que o realizador do fato jurídico, ou um outro responsável, não terão figurado no polo passivo da norma de constituição do crédito.<sup>23</sup>

Nesse contexto, poderia ser indagado como é possível existir apenas a norma de responsabilidade, sem que o contribuinte tenha previamente figurado na relação.

A partir de nosso sistema de referência, que não define o contribuinte como sendo o mero realizador do evento descrito no fato jurídico, mas sim essa pessoa ocupando o polo passivo de uma relação jurídica tributária, não defendemos a necessária existência de duas normas individuais e concretas

---

23. Desconsideramos, para essa afirmação, a possibilidade de uma norma individual e concreta ter sido equivocadamente constituída em face do contribuinte, e somente num momento posterior o fato que enseja a responsabilidade ser conhecido. A premissa adotada para nossa conclusão é de como deve ser.

(a da constituição do crédito em face do contribuinte, e a da responsabilidade, que alteraria a primeira), se o direito positivo não impõe essa necessidade.

O exemplo a seguir nos ajudará a elucidar essa afirmação. Imaginemos a substituição tributária. A lei, ao criar a regra-matriz de incidência, prescreve como sujeito passivo do ISS não o prestador do serviço – que é aquele que pratica a materialidade prevista na Constituição como passível de tributação – mas a fonte pagadora.

A substituição ocorrida entre o pretense contribuinte e o responsável é somente pré-jurídica. Em momento algum o realizador do fato encontrou-se vinculado obrigacionalmente com o Fisco, em que pese estar juridicamente compelido a suportar a carga tributária. Se é assim, como defender a existência de duas relações?

O que existirá, eventualmente, é a existência de duas normas gerais e abstratas veiculadas com base em suportes físicos diferentes. A primeira de substituição, e a segunda de qualificação do fato jurídico tributário, antecedente da norma de constituição do crédito.

Sim, porque é necessário que se descreva o fato jurídico, a ser praticado por um terceiro que não o substituto, e que manifeste capacidade contributiva. A qualificação desse fato, no entanto, pode dar-se na própria norma geral e abstrata que prevê a responsabilidade (hipótese em que teremos apenas um suporte físico).

## **2.7 Limite constitucional para a criação do responsável tributário**

Conforme já exposto, a Constituição não prescreve quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

Mas será que qualquer pessoa pode ser colocada, pela lei, na posição de sujeito passivo, ou existe algum limite à definição legal da responsabilidade tributária?

Para Luciano Amaro,<sup>24</sup> o artigo 121, parágrafo único, II, do CTN, aparentemente autoriza essa discricionariedade, que é posteriormente limitada pelo artigo 128 do mesmo Código. Vejamos:

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

Entendemos que o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou.

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou

24. *Direito tributário*, cit., p. 294.

com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.

Em certa medida essa interpretação alarga o conteúdo do artigo 128 do CTN, mas permanece de acordo com as regras vigentes no sistema do direito positivo brasileiro. A vinculação indireta ao fato jurídico encontra-se prevista em lei e sobre ela não há o que se discutir. O alargamento a que nos referimos aplica-se à vinculação ao sujeito que realizou o fato, hipótese não expressamente contemplada em lei.

Ora, parece-nos inegável que o adquirente de um imóvel, a sociedade incorporadora ou o pai pelos tributos devidos pelo filho menor, em momento algum relacionam-se indiretamente com os fatos jurídicos ocorridos no passado, e que ensejaram, por exemplo, a cobrança do IPTU, no primeiro e terceiro casos; e da contribuição social sobre a folha de salários, no segundo. Mas nem por isso deixaram de ser considerados pela lei como responsáveis tributários. A responsabilidade decorreu, nessas situações, da lei que considera o vínculo existente entre os sujeitos, realizador do fato jurídico e responsável.

Portanto, o legislador encontra-se subordinado a um limite para a escolha do responsável tributário: poderá ser qualquer terceiro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou.

## **2.8 Responsabilidade tributária e o princípio da capacidade contributiva**

Faz-se ainda necessário avaliar a questão da capacidade contributiva, tendo em vista ser esse o principal argumento

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

de grande parte da doutrina, que defende que apenas o contribuinte poderia ocupar o polo passivo das relações jurídicas tributárias. O responsável encontrar-se-ia obrigado em relações não-tributárias.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição, e estabelece que os impostos terão caráter pessoal e deverão ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico.

Determina que o legislador, ao criar o tributo, escolha apenas fatos de relevância econômica, evitando-se que uma tributação excessiva comprometa os meios de subsistência dos cidadãos, ao mesmo tempo em que assegura que o Estado arrecade o necessário à sua subsistência.

Nesse sentido, a lição de Roque Antonio Carrazza:<sup>25</sup>

A capacidade contributiva a que alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjéctiva*. É *objetiva* porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (...) Pouco importa se o contribuinte que praticou o *fato imponible* do imposto reúne, por razões personalíssimas (v.g., está desempregado), condições para suportar a carga tributária. (Destques do autor).

É, portanto, a real capacidade de se diminuir o patrimônio do realizador do fato, considerando não sua riqueza pessoal, mas a riqueza do fato jurídico. Não fosse assim, a Constituição teria previsto apenas um critério material – ter patrimônio – e todos os tributos incidiriam independentemente

25. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 66-67.

dos fatos passíveis de tributação. Apenas a capacidade econômica da pessoa seria relevante.

Diante do exposto, como compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com tal princípio, uma vez que o responsável tributário não possui relação pessoal e direta com o fato jurídico, ou seja, aquele que deverá recolher o tributo ao Fisco não manifestou a riqueza que está sendo tributada?

Entendemos que a capacidade contributiva determina que os impostos sejam graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, possibilitando e, ao mesmo tempo, limitando a tributação. Restringe, ademais, os elementos pertencentes ao conjunto dos possíveis destinatários da carga tributária, de forma que a princípio só terá aptidão para suportar economicamente o ônus fiscal aquele que realizou o fato.

Não regula, nesse sentido, a sujeição passiva, que, conforme já vimos, é a circunstância de um sujeito figurar no polo passivo de uma relação jurídica, e não a aptidão para suportar o ônus fiscal. O sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo que estiver sendo pago seja subtraído da parcela da riqueza manifestada no fato jurídico<sup>26</sup>.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva exige que a regra-matriz de incidência tributária descreva, no critério material de seu antecedente, um comportamento pessoal que denote sinal de riqueza, e que prescreva, em seu conseqüente, uma relação jurídica em que o sujeito passivo seja ou o titular dessa riqueza ou um outro sujeito qualquer indiretamente relacionado a ela (riqueza), ou ainda direta ou indiretamente relacionado ao seu titular. O sujeito passivo

---

26. Não consideramos, aqui, a substituição tributária para frente, que toma como base de cálculo riqueza não manifestada, já que o fato ainda não ocorreu. Não consideramos, também, a responsabilidade pessoal decorrente de fatos ilícitos. Sobre essas questões nos manifestaremos oportunamente.

será obrigado a entregar ao sujeito ativo parcela desse montante, a título de tributo.

Luís Cesar Souza de Queiroz, em interessante construção doutrinária, posiciona-se contrariamente a nós:<sup>27</sup>

Ora, no momento de se determinar como deverá ser feita a participação obrigatória das pessoas na entrega de recursos (dinheiro) para o Estado, o único fator que pode ser erigido como desigualador é a *riqueza*. Se a norma tributária que dispõe sobre o imposto (norma impositiva de imposto) tem como propósito regular a conduta de entrega de dinheiro ao Estado, tal norma só pode exigir esta conduta daquele que tem aptidão para entregar parte da riqueza de que é titular, ou seja, só pode exigir daquele que é titular de capacidade contributiva. (Destaque do autor).

Ademais, considerar que a capacidade contributiva relaciona-se com a graduação do tributo e com o destinatário da carga tributária, mas não com o sujeito que tem a obrigação de cumprir com a obrigação tributária, não afasta a necessidade de ser assegurado ao responsável o ressarcimento da quantia em dinheiro por ele recolhida, embora em alguns casos excepcionais a restituição não se faça necessária.

Para facilitar a compreensão, trabalharemos inicialmente com a hipótese da restituição não ser legalmente assegurada, tal como ocorre na sucessão diante da extinção da pessoa jurídica sucedida por força da cisão, e na responsabilidade pessoal do administrador que agiu com excesso de poderes e seu ato gerou consequências fiscais.

Em ambos os exemplos, o sucessor e o responsável relacionam-se apenas com o sujeito que praticou o fato jurídico, sem que pessoalmente tenham manifestado qualquer riqueza.

27. *Sujeição passiva*, cit., p. 167.



Mas se, ainda assim, devem pagar tributo, a exigência não estaria sendo confiscatória, ao adentrar no patrimônio particular desses sujeitos, de forma não autorizada pela Constituição?

As respostas são distintas para cada um dos exemplos. No que diz respeito à sucessão com o desaparecimento do contribuinte, o sucessor, nos termos e limites da lei, torna-se titular dos direitos e das obrigações do sucedido, sendo a ele transferido o patrimônio que suportaria o pagamento da dívida tributária.

Se o patrimônio não existir, ou for insuficiente para a quitação do débito, o sucessor não responderá com seu patrimônio anterior, pois a sucessão limita-se ao patrimônio líquido transferido.

Na responsabilidade de terceiros ou por infração, por sua vez, a obrigação que o responsável tem, de pagar com recursos próprios tributo decorrente de fato praticado pela pessoa jurídica, advém de norma primária sancionadora, criada com o objetivo de evitar e punir a má-gestão empresarial que prejudique as atividades sociais, os sócios, os acionistas e o interesse público.

Assim, o caráter eminentemente punitivo da responsabilidade excepciona a necessidade de ressarcimento do tributo pago. A capacidade contributiva não terá sido violada, pois o tributo cobrado foi graduado segundo a manifestação de riqueza do fato. Já a aptidão para suportar a carga tributária decorre da sanção decorrente da prática do fato ilícito.

Por fim, analisemos a segunda hipótese acima mencionada, que legalmente assegura ao responsável o ressarcimento da quantia em dinheiro por ele recolhida. Ressarcir-se de que forma? Por meio de ação regressiva ou segundo tratamento especial previsto em lei? A solução para essas questões surge da aplicação da norma de repercussão jurídica, em uma de suas modalidades: reembolso e retenção na fonte.

### 2.8.1 Modalidades de repercussão jurídica: reembolso e retenção na fonte

O critério econômico criado por Rubens Gomes de Souza é até hoje utilizado pela doutrina para distinguir duas classes de sujeitos passivos e de tributos: os diretos e os indiretos, de acordo com a respectiva repercussão econômica (ou incidência econômica) da carga fiscal.

A repercussão econômica consiste no ônus financeiro suportado pelo sujeito em função do pagamento do tributo, e que pode ou não ser transferido a uma terceira pessoa. Não se confunde com a incidência jurídica, resultado do ato de aplicação de normas.

Nesse contexto, contribuinte de direito (*de jure*) é a pessoa integrante da relação jurídica tributária obrigada ao pagamento do tributo, e que pode ou não suportar economicamente o ônus tributário. Já aquele que o suporta, sofrendo a repercussão, é classificado como contribuinte de fato.<sup>28</sup>

Em nosso entender, a classificação dos tributos e dos contribuintes em diretos e indiretos é inadequada e acarreta confusões entre os planos normativo e o fático-econômico, por levar em consideração um critério extrajurídico: a repercussão econômica do tributo. No campo estritamente jurídico, contribuinte de fato não é contribuinte (salvo se a incidência jurídica coincidir com a econômica, hipótese em que ele será também contribuinte de direito), não figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não pode ser cobrado pelo sujeito ativo.

---

28. Alfredo Augusto Becker (*Teoria geral do direito tributário*, p. 533) define o contribuinte de fato da seguinte maneira: "A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa. (...) é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo."

A repercussão econômica só será relevante ao direito positivo quando o legislador a verter em linguagem competente, normatizando-a e, nesse sentido, transformando-a em repercussão jurídica. Passemos a analisá-la.

Repercussão jurídica é norma que permite ao sujeito passivo transferir o encargo econômico do tributo a ser por ele pago. Em que pesem vários tributos poderem “repercutir financeiramente”, é importante considerar apenas o significado da expressão “tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro”, conforme prescreve o artigo 166 do CTN.

A transferência do encargo a que se refere a lei é apenas a juridicamente prevista. Assim, o tributo comporta a transferência do respectivo encargo financeiro quando se verificar que a *norma* autoriza expressamente que o sujeito passivo transfira o ônus fiscal para outras pessoas, seja por meio de reembolso, seja por meio da retenção, como nos casos de:

- 1) Substituição para frente, quando o tributo for repassado (tributos submetidos ao regime da não-cumulatividade – ICMS, IPI, e, em alguns casos, de Cofins e PIS monofásicos), e substituição para trás (diferimento) – repercussão por reembolso;
- 2) Solidariedade, quando a lei assegura ao sujeito que pagou o tributo restituir-se perante os demais devedores (IPTU, ITBI, ISS etc.) – repercussão por reembolso;
- 3) Substituição convencional, na sistemática das retenções (IRRE, ISS, INSS etc.) – repercussão por retenção.

Nesse contexto, apropriada mostra-se a classificação da repercussão jurídica em “por reembolso” e “por retenção na fonte”, nos termos desenvolvidos por Alfredo Augusto Becker.<sup>29</sup>

29. Op. cit., p. 534-535.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

Segundo ele, no primeiro caso a lei outorga ao responsável o direito de receber do realizador do fato jurídico tributário o reembolso do montante de tributo por ele pago. Vejamos:

(...) o legislador cria duas regras jurídicas. A primeira regra jurídica tem por hipótese de incidência a realização de determinados fatos que, uma vez acontecidos, desencadeiam a incidência da regra jurídica tributária, e o efeito jurídico desta incidência é o nascimento da relação jurídica tributária, vinculando o contribuinte *de jure* ao sujeito ativo, impondo-lhe o dever de uma prestação jurídico-tributária. A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária que se tornara juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídico-tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em consequência, desencadeia sua incidência. O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu polo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte *de jure* no primeiro momento e, em seu polo negativo uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte *de jure*) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas que, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa.

Em linguagem formalizada, trabalharemos primeiro com a repercussão por reembolso aplicável à responsabilidade por substituição. Assim, temos:

$D [(S R^1 S'') \rightarrow (S'' R S')]$ , em que:

- $D$  = functor deôntico não-modalizado (dever-ser);
- $(S R^1 S'')$  = antecedente da norma de reembolso, que prevê a relação jurídica de substituição;

- S = sujeito ativo da relação jurídica tributária (credor);
- S' = realizador do fato jurídico tributário e envolvido em uma relação econômica de cunho privado com o sujeito passivo da relação jurídica (S'');
- S'' = sujeito passivo da relação jurídica tributária de responsabilidade (substituição) e sujeito ativo da relação de repercussão;
- R<sup>1</sup> = objeto da relação jurídica tributária de responsabilidade, que tem por objeto a exigência de tributo;
- → = operador implicacional;
- (S'' R S') = consequente da norma de reembolso, que tem por objeto o direito de S'' restituir-se do tributo por ele pago em função de fato jurídico praticado por S';
- R = objeto da relação jurídica não-tributária (reembolso).

Na repercussão por reembolso das normas de solidariedade, o que muda nessa estrutura lógica é o fato de existir pelo menos mais uma norma no antecedente normativo (S R S'), em que pese o sujeito S'' ter sido quem realizou o pagamento. Vejamos:

$D \{[(S R^2 S'') \vee (S R S')] \rightarrow (S'' R^1 S')\}$ , em que:

- D = functor deôntico não-modalizado (dever-ser);
- (S R<sup>2</sup> S'') = um dos antecedentes da norma de reembolso, que prevê a relação jurídica de solidariedade;
- S = sujeito ativo da relação jurídica tributária (credor);
- S'' = sujeito passivo da relação jurídica tributária de responsabilidade (solidariedade) e sujeito ativo da relação de repercussão, tendo em vista ter sido ele quem pagou o tributo ao Fisco;

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

- S' = contribuinte;
- R<sup>2</sup> = objeto da relação jurídica tributária de responsabilidade (solidariedade), que tem por objeto o pagamento do tributo;
- “v” = operador disjuntivo-inclusivo;
- (S R S') = segundo antecedente da norma de reembolso, que prevê a relação jurídica tributária constituída em face do contribuinte;
- R = objeto da relação jurídica tributária constituída em face do contribuinte, que tem por prestação o pagamento do tributo;
- → = operador implicacional;
- (S'' R<sup>1</sup> S') = consequente da norma de reembolso, que tem por objeto o direito de S'' restituir-se do tributo por ele pago em função de fato jurídico praticado por S';
- R<sup>1</sup> = objeto da relação jurídica não-tributária (reembolso).

Finalmente, temos a repercussão jurídica por retenção na fonte. A repercussão ocorre por meio da incidência de uma norma jurídica que permita ao sujeito passivo abater do valor que por ele deveria ser pago ao terceiro (realizador do fato jurídico tributário), o valor do tributo por ele (sujeito passivo) devido, em função da norma de responsabilidade (na modalidade substituição).

Novamente nos dizeres de Becker:<sup>30</sup>

A lei outorga ao contribuinte *de jure* o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte *de jure* tiver com uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado

30. Op. cit., p. 535.

o dividendo, torna-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo um imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.

Formalizando, temos:

$D[(S R^1 S'') \rightarrow (S'' R S')]$ , em que:

- $D$  = functor deôntico não-modalizado (dever-ser);
- $(S R^1 S'')$  = antecedente da norma de retenção – relação jurídica de substituição, que tem por objeto o pagamento do tributo por terceiro não-contribuinte;
- $S$  = sujeito ativo da relação jurídica tributária de substituição (credor);
- $R^1$  = objeto da relação jurídica tributária de substituição;
- $S''$  = sujeito passivo da relação jurídica tributária de substituição (substituto) e sujeito ativo da relação de repercussão jurídica por retenção na fonte;
- $\rightarrow$  = operador implicacional;
- $(S'' R S')$  = consequente da norma de retenção, que tem por objeto o direito de  $S''$  abater do valor a ser pago a  $S'$  o valor do tributo que deve ser por ele recolhido, e a obrigação de  $S'$  de se submeter a tal abatimento;
- $S'$  = substituído – envolvido em uma relação econômica com o sujeito passivo da relação jurídica tributária;
- $R$  = objeto da relação jurídica não-tributária (retenção).

**2.9 A natureza jurídica da norma de responsabilidade: norma jurídica tributária ou não-tributária; dispositiva ou sancionadora?**

A norma de responsabilidade, para a maior parte da doutrina, não detém natureza tributária, considerando-se que: (i) a relação jurídica, para ser tributária, deve ter como sujeito passivo exclusivamente aquele que realizou o evento descrito no fato jurídico; (ii) o fato que dá nascimento à responsabilidade não é o previsto como apto a ensejar o nascimento de relações jurídicas tributárias. Esse fato é normalmente lícito, mas não é o “fato gerador”; e (iii) a relação de responsabilidade é acessória à eminentemente tributária.

Assim, “A” é sociedade comercial, que realizou diversas operações de venda de mercadorias e tornou-se devedora do ICMS. Como vem a ser incorporada pela sociedade “B”, esta última passa a ser responsável pelo débito não pago por “A”. A relação jurídica que impõe a sucessão não teria cunho tributário – já que “B” não realizou o fato jurídico que originou a dívida – e sim civil (sub-rogação subjetiva total). Deve-se não porque se praticou o fato juridicamente relevante, mas porque “B” sucedeu, em direitos e obrigações, um outro sujeito, este sim devedor de tributos.

Normalmente a norma de responsabilidade, para os autores que nela não identificam natureza tributária, possuiria alternativamente uma das seguintes naturezas: *norma primária impositiva de natureza não-tributária* – subdividida em (i) norma primária de sub-rogação total dos direitos e obrigações; (ii) norma primária de sub-rogação parcial de direitos e obrigações e (iii) norma de dever instrumental – ou *norma primária punitiva*.

A primeira espécie de norma primária de natureza não-tributária é a de sub-rogação total dos direitos e deveres



(exceto os personalísticos), do contribuinte para o responsável, tendo em vista que o primeiro deixa de existir. Sempre que estivermos diante de uma pessoa física, essa sub-rogação dar-se-á na sucessão *causa mortis* (artigo 131, I e II, do CTN); se, diante de uma pessoa jurídica, por meio da fusão, incorporação (artigo 132, *caput* do CTN) e cisão (artigo 128 do CTN).

Já a segunda espécie é a da norma primária de sub-rogação parcial. Nessa hipótese não há desaparecimento do contribuinte, e apenas parte de suas obrigações é transferida para o responsável, com a consequente manutenção da personalidade física ou jurídica do sucedido.

Como exemplo, temos o adquirente de um imóvel urbano, responsável pelo IPTU não pago nos últimos cinco anos. O sujeito não participou do fato jurídico, e provavelmente também não participou das decisões que geraram a inadimplência, mas, em função da aquisição do bem, passará a ser responsável pelo pagamento do IPTU (e tão somente por este imposto, já que os demais tributos devidos pelo vendedor não serão objeto de sucessão).

Sustenta-se, para essa situação, que a responsabilidade tem natureza punitiva, tendo em vista ter nascido somente porque o adquirente não obrigou o vendedor a quitar o imposto em aberto quando da aquisição do imóvel. Por isso, deve pagar uma sanção correspondente ao valor da dívida tributária (tributo + multa + juros).

Não compartilhamos desse entendimento, na medida em que o antecedente da norma de responsabilidade é a aquisição de imóvel que possui IPTU em atraso. Ora, adquirir imóvel não é ato contrário à lei, e nem adquirir um imóvel com dívidas pendentes. O negócio jurídico é lícito, e a alegação de que o responsável não diligenciou de forma adequada, na medida em que não exigiu o adimplemento do imposto pelo ex-proprietário, parece-nos mera especulação.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

O que importa é a dimensão jurídica do fato: adquirir imóvel, com dívida pendente ou não, é ato lícito, e dessa maneira deve ser tratado. E, sendo lícito, não poderá ser tido como antecedente da norma sancionadora, ao menos considerando-se a estrutura lógica completa por nós adotada.

Se o comprador do imóvel assumiu a condição de responsável, é porque a lei assim estabeleceu. Sem dúvida alguma, ser responsável pelo pagamento de débito de terceiro nada mais é do que punir o adquirente, mas não porque ele agiu contrariamente à lei, e sim porque realizou negócio jurídico com quem, outrora, infringiu a legislação.

Assim, ainda que, em certa medida, o responsável esteja sendo “punido”, ao passar a ser obrigado a quitar tributo que deveria ter sido pago pelo realizador do fato jurídico, essa “punição” não tem o condão de alterar a natureza jurídica da norma de responsabilidade.

Por fim, temos a terceira espécie de norma primária impositiva de natureza não-tributária, que é a da norma de deveres instrumentais, impondo ao responsável a realização de certos atos não dotados de caráter pecuniário (emissão de nota fiscal, escrituração de livros etc.). Não vislumbramos, nessa norma, espécie de responsabilidade, já que, em nosso entender, não é possível haver deveres instrumentais que a ela se enquadrem. A responsabilidade tem caráter patrimonial, e os deveres instrumentais não.

Os que têm posicionamento diverso do nosso, normalmente, citam como exemplo a retenção do IRRF e o posterior repasse do imposto retido à Secretaria da Receita Federal. O responsável seria sujeito passivo da relação de deveres instrumentais, já que estaria cumprindo com os meros deveres de reter e repassar.

Em nosso entender, a pessoa obrigada à retenção na fonte é sujeito passivo da relação jurídica tributária, já que

seu "dever" detém, indiscutivelmente, caráter pecuniário, classificando-se como obrigacional. Afora isso, se a obrigação não for cumprida, o responsável será penalizado com a multa, podendo também responsabilizar-se pelo pagamento do tributo. É nesse sentido o Parecer Normativo n. 1/2002, da Secretaria da Receita Federal.<sup>31</sup>

A segunda e última espécie de natureza jurídica (norma primária sancionadora) será analisada a seguir, ao expormos o nosso posicionamento.

### 2.9.1 Nosso entendimento

Não classificamos as normas primárias de sub-rogação total ou parcial acima analisadas como sancionatórias, porque consideramos que a sanção é consequência necessária de um antecedente ilícito, fato não observado nas hipóteses mencionadas. Não deixam, também, de ser tributárias.

*Para nós, a natureza jurídica da norma de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora.*

Será primária dispositiva quando (i) submeter-se ao regime jurídico tributário, como, por exemplo, os prazos de prescrição e decadência, o princípio da legalidade, a não-cumulatividade etc.; (ii) possuir um antecedente lícito; (iii) a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar

31. Estabelece referido parecer normativo que, constatada a falta de retenção do imposto antes da data fixada para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora. Verificada a falta de retenção após as datas ora referidas serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto até a data prevista para o encerramento do período de apuração, exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos a tributação.

de sanção pelo ato praticado com dolo, e que prejudicou os interesses do Fisco e, eventualmente, de terceiros. É a hipótese do artigo 135 do CTN, que responsabiliza aqueles que praticaram atos contrários à lei, ao estatuto ou ao contrato social, bem como agiram com excesso de poderes.

Portanto, são duas as causas de existência das normas de responsabilidade: arrecadatória, nas modalidades de conveniência e necessidade, e sancionatória.

## **2.11 Classificação das normas de responsabilidade tributária**

### **2.11.1 A classificação de Rubens Gomes de Sousa e a de Alfredo Augusto Becker**

Para Rubens Gomes de Sousa, o sujeito passivo tem relação econômica com o fato jurídico, tendo o Estado, por vezes, “interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta que apresenta duas modalidades, quais sejam a substituição e a transferência, esta comportando as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade.”<sup>32</sup>

E adiante prossegue:<sup>33</sup>

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

1) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação;

32. *Compêndio de legislação tributária*, p. 55.

33. *Op. Cit.*, p. 55.

2) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original;

3) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto de sisa (transmissão de propriedade *inter vivos*), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura;

Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge de logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado; nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Essa classificação foi parcialmente alterada quando o autor passou a considerar a responsabilidade como gênero de sujeição passiva, nas situações em que o sujeito cumpre com responsabilidade alheia (em contraposição ao contribuinte, que paga "obrigação própria"), sendo as demais hipóteses acima elencadas espécies desse gênero.

Tanto é assim que mais tarde considerou: "Resumindo, na sistemática do CTN responsável tanto é o devedor solidário, como o sucessor do devedor, como o obrigado a suprir o inadimplemento do devedor, como, finalmente, aquele a quem a lei já designa como devedor de obrigação ainda 'in fieri'."<sup>34</sup>

A classificação de Rubens Gomes de Sousa, de sujeitos passivos diretos e indiretos, é criticada por utilizar critérios econômicos e pré-jurídicos. Compartilhamos dessa crítica, já que, para nós, o melhor e único critério para se classificar os sujeitos passivos é a norma jurídica instituidora do tributo, acrescida da norma de responsabilidade se ambas já não constarem do mesmo veículo introdutor.

<sup>34</sup>. *Sujeito passivo das taxas*, p. 348.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

A razão desse posicionamento é singela: se estamos analisando o direito positivo – que segundo nossas premissas é definido como o conjunto de enunciados prescritivos existentes no ordenamento jurídico – o dado relevante é apenas o sujeito previsto em lei como obrigado ao pagamento do tributo (ou seja, aquele integrante do vínculo obrigacional). O fato que deu origem à sua condição legal de sujeito passivo interessa apenas ao controle da legalidade do ato de eleição desse sujeito, mas não à classificação propriamente dita.

Finalmente, não poderíamos deixar de observar que, nas normas de substituição tributária, o legislador, contrariamente ao afirmado pelo autor, não “substitui” o contribuinte por terceiro, já que o contribuinte não chegou a existir.

Já para Alfredo Augusto Becker, os responsáveis classificam-se em três espécies:<sup>35</sup>

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

A classificação de Becker também não coincide com a nossa, seja em função de que as regras que compõem o direito positivo exigem uma classificação diversa, a fim de agrupar e separar normas com características muito diferentes, seja em função de nosso entendimento divergir de alguns dos conceitos adotados pelo autor.

35. *Teoria*, cit., p. 287.

## **Capítulo V**

### **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES – ESPÉCIE DA DENOMINADA “RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS”**

#### **5.1 Introdução**

O patrimônio dos sócios e dos acionistas não se comunica com o patrimônio de suas respectivas sociedades. Não fosse assim, a atividade empresarial estaria fadada à estagnação, já que poucos se proporiam a comprometer parcela maior do que o patrimônio investido no negócio.

Mas nem por isso a separação patrimonial é absoluta. Tanto o Código Civil, quanto os dispositivos do CTN que trataremos nesse capítulo, regulamentam a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, e dos administradores nas sociedades em geral. A finalidade dessas normas é zelar para que essas pessoas cumpram, com a devida responsabilidade, as obrigações e os deveres previstos no ordenamento jurídico e nos atos constitutivos de cada sociedade.

A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico,

## 5.7 Artigo 135 do CTN

O artigo 135 do CTN determina, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos<sup>73</sup> e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Primeiro, analisaremos as características da responsabilidade, a partir da afirmação de que os indivíduos são “pessoalmente responsáveis” pelo crédito tributário. Ser pessoalmente responsável significa que a responsabilidade é pessoal, solidária ou subsidiária?

Não temos dúvidas em afirmar que ela é *pessoal*. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação<sup>73</sup>. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.

Assim, a responsabilidade é pessoal, e *não* é subsidiária ou solidária.

---

73. O responsável é obrigado a responder integralmente pela obrigação tributária, entendimento a que também chegou Sachã Calmon Navarro Coêlho, ao afirmar: “(...) o artigo 135 retira a ‘solidariedade’ do artigo 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros (*Obrigação tributária*, p. 319).”



Esse entendimento não é o normalmente adotado pelo Fisco, que considera a responsabilidade do administrador como sendo *subsidiária* e, em regra, constitui o crédito em face da pessoa jurídica, postergando para a ação executiva a inclusão dos responsáveis na relação. A alteração do polo passivo, com a inclusão de terceiros, dá-se em grande parte das vezes mediante requerimento do procurador do sujeito ativo, procedimento ilegal que será objeto de nossas reflexões no Capítulo VII, subitem 7.2.

Esse não é, também, o entendimento de grande parte da doutrina, que considera que a interpretação ora defendida (responsabilidade pessoal) incentivaria a criação de “falsos responsáveis”, pessoas que, em deliberada fraude fiscal, afastariam as pessoas jurídicas da relação tributária (num momento pré-jurídico, esclareça-se), e passariam a se responsabilizar por débito que não poderiam saldar.

Ora, em que pese a razoabilidade dessa preocupação, o fato é que, se provada a simulação da responsabilidade pessoal do responsável, o Fisco terá o dever-poder de incluir ou de solicitar a inclusão da sociedade no polo passivo da relação. Considerar a responsabilidade como sendo pessoal não implica, de forma alguma, defender uma interpretação que esteja em desacordo com o interesse público, com a igualdade, com a legalidade e que, finalmente, incentive o ilícito. Voltaremos a esse assunto no subitem 5.14.

### 5.8 Estrutura lógica da norma de responsabilidade (artigo 135 do CTN)

A estrutura lógica da norma de responsabilidade fundada no artigo 135 do CTN é a seguinte:

$D \{F \rightarrow [(S R S'') \cdot - (S R S')]\}$ , em que:

- D = functor deôntico não-modalizado (dever-ser);

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

- F = antecedente da norma de responsabilidade, que corresponde a uma conduta dolosa praticada por S'', com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e que resultou no fato que gerou a obrigação tributária;
- (S R S'') = relação jurídica de responsabilidade tributária, mantida entre o Fisco e administrador;
- S = credor (sujeito ativo da relação jurídica tributária);
- S' = contribuinte;
- S'' = responsável;
- R = objeto da relação jurídica tributária;
- → = operador implicacional;
- “.” = conectivo lógico aditivo;
- – (S R S') = negação da relação entre o Fisco e o contribuinte, de forma que este sujeito não integrará o polo passivo da relação jurídica tributária.

### 5.9 Da imprescindibilidade do dolo

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente. Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Por outro lado, não consideramos que a culpa seja elemento suficiente para a caracterização do tipo. A conclusão

que não acatamos só poderia ser construída a partir do entendimento de que, como a norma não dispõe expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa já seria suficiente para ensejar a responsabilidade do administrador, entendimento esse fundado, ademais, na supremacia do interesse público.

Nada mais equivocado. A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não-doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.<sup>74</sup>

É a partir desse prisma que a responsabilidade prevista no artigo 135 deve ser interpretada. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular e na liberdade do administrador será injurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos, a título de direitos fundamentais.

Assim, para que reconheçamos a recepção do artigo 135 pela ordem constitucional de 1988, é indispensável a aplicação de seu preceito em fiel harmonia com a necessidade da presença da conduta dolosa, de modo que a responsabilidade pessoal não atinja senão aqueles que cometeram dolosamente o ilícito típico.

Por fim, a prática dolosa impõe o reconhecimento de que o administrador tinha opção entre praticar ou não a infração. Se a opção de evitá-la inexistia, a pessoa não poderá ser considerada responsável, pois lhe faltava o *animus*, em que

---

74. Na conclusão deste livro, encontrava-se em andamento no Congresso Nacional, Projeto de Lei Complementar que altera o artigo 135 do CTN, para os fins de configurar infração de lei a mera falta de recolhimento do tributo devido, independentemente de demonstração de dolo ou culpa, sem que haja pedido de autofalência no prazo de sessenta dias após o vencimento da dívida.

pese o resultado de seu ato. A única exceção é se o administrador provocou intencionalmente a impossibilidade da opção, a fim de, em última análise, beneficiar-se do ilícito e, ao mesmo tempo, afastar a sua responsabilidade pessoal.

### **5.10 Em que consiste a obrigação “resultante” a que alude o *caput* do artigo 135 do CTN?**

Esse ponto é de suma relevância para muitas das conclusões que iremos construir. O *caput* do artigo 135 contempla a responsabilidade dos sujeitos mencionados nos incisos I a III, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias *resultantes* dos atos ilícitos lá previstos (excesso de poder, infração de lei etc.).

Portanto, há responsabilidade quando a infração *resulta* na obrigação tributária.

Uma interpretação mais apressada poderia levar-nos a defender a incompatibilidade do *caput* do referido enunciado com o artigo 3º do CTN, tendo em vista que o primeiro, a princípio, contempla a possibilidade da obrigação tributária surgir de atos ilícitos, ao passo que o segundo estabelece que o tributo é sempre decorrente de atos lícitos.

A incompatibilidade é apenas aparente. Na realidade, a infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, *mas à decisão de sua prática*, contrária aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei. Some-se, a isso, a necessidade de dolo.

Exemplificando, prestar serviços é ato lícito e típico para fins da obrigação de pagar ISS, não obstante a prestação de serviços por sociedade exclusivamente comercial seja ato não autorizado pelo contrato social e, portanto, ilícito para os fins *daquela* sociedade. Nessa situação, temos:

- 1) Um fato jurídico tributário lícito (prestação de serviço sujeito à tributação do ISS);
- 2) Praticado por força de decisão indevidamente tomada pelo administrador (não fosse essa decisão, o fato não haveria de ocorrer, ao menos naquele momento ou da forma praticada. O dolo é fundamental);
- 3) Que, num momento pré-jurídico, afasta o realizador do evento (sociedade) do polo passivo da relação jurídica tributária; e
- 4) Já dentro do sistema jurídico, prevê como sujeito passivo o terceiro responsável pela prática da infração.

É com base nesse raciocínio que entendemos que muitas das decisões judiciais existentes, e grande parte da doutrina, equivocadamente tipificam a falta de pagamento de tributo como infração prevista no artigo 135 do CTN.

Para nós, a falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador, pois o fato ilícito não-tributário que a origina é *necessariamente anterior ao vencimento da obrigação*, pois a resulta. Insistimos: o ilícito opera-se em momento que antecede a efetivação do evento tributário.

Formalizando esse raciocínio, temos que  $[f \rightarrow (h \rightarrow c)] . - c]$ , em que  $f$  é o fato ilícito não-tributário de autoria do administrador, prévio à ocorrência fato jurídico ( $h$ ) e a ele necessariamente relacionado, de forma que  $h$  só existe porque o administrador decidiu por praticar  $f$ . Ocorrendo  $h$ , deve-ser a obrigação tributária ( $c$ ). Somente após a constituição de  $c$  e o decurso de prazo do pagamento, é que teremos  $-c$ , o fato-inadimplência.

Comprova-se com base nessa estrutura que, como o artigo 135 determina que o fato ilícito *resulte* na obrigação tributária, ele deverá ser, necessariamente, anterior a ela, para poder implicá-la.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

Verifica-se, também, que, se a inadimplência ocorre em momento posterior à obrigação tributária, o artigo 135 não a contemplou como fato típico. A inadimplência não implica a obrigação, e sim é decorrência do descumprimento de seu objeto.

Por fim, depreendemos que a ocultação do fato jurídico tributário também não é infração típica do artigo 135. Sem dúvida alguma, esse fato é ilícito, mas seu fundamento de validade é tão somente o artigo 137 do CTN. E por quê? Porque a ocultação não *resulta* na obrigação tributária. O que resulta é o fato ocultado (e posteriormente vertido em linguagem, diga-se).

### 5.11 Elementos da responsabilidade tributária do administrador

A seguir, analisaremos os dois elementos necessários à caracterização da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN:

- 1) *Elemento pessoal* – refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material, partícipe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito;
- 2) *Elemento fático* – refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

#### 5.11.1 Elemento pessoal: indivíduos sujeitos à responsabilidade

O elemento pessoal refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário, ou seja, o executor material, o partícipe ou o

mandante da infração que resultou na prática do fato jurídico tributário.

Não deverão ser incluídas no rol das pessoas passíveis de serem responsabilizadas aquelas que não tinham poderes para decidir sobre a realização dos fatos jurídicos, e nem aquelas que, embora com poderes, no caso concreto não tiveram qualquer participação.

O artigo 135 contempla não somente os sócios (em virtude da remissão do seu inciso I às pessoas referidas no artigo anterior), mas também os mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Veremos, então, suas definições e principais características, propositadamente sem analisar as demais pessoas descritas no artigo 134 que não os sócios, dada a opção metodológica deste trabalho.

*Sócio* é a pessoa que participa da sociedade, que é seu membro integrante. Deve contribuir para a formação do capital social, bem como participar dos resultados positivos e negativos do ente social, submetendo-se a um regime jurídico que lhe é próprio, composto por um conjunto de obrigações e direitos que a lei e o contrato social lhe reservam. O sócio referido no artigo 135, I, é apenas o das sociedades de pessoas, por força do que estabelece o artigo 134, VII.

Já *mandatário* é aquele que recebe poderes de um mandante, para atuar e negociar em seu nome. O mandatário age como se mandante fosse, dentro dos limites e poderes que lhe foram conferidos. Em função dos poderes que lhe são outorgados, contrai obrigações e adquire direitos.

*Preposto* é a pessoa que dirige negócio mercantil, por incumbência de outrem, que é o preponente; é empregado que representa, em juízo, o empregador, desde que tenha conhecimento do fato; é o mandatário com encargos permanentes; é aquele que, no contrato de preposição, obriga-se a

cumprir uma obrigação ou a prestar serviço, sob as ordens do preponente, que remunera os seus serviços.

O preposto pode ser empregado sob o regime da CLT, representante, autônomo ou terceirizado vinculado à prestação de serviços. Para efeitos dos direitos e das obrigações, esses trabalhadores, independentemente da natureza do vínculo contratual mantido com o empresário, obrigam o empresário preponente.

Considera-se *empregado*, por sua vez, toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste, subordinação e mediante salário (artigo 3º da CLT). O empregado não tem condições de ser responsabilizado pelos tributos devidos pela pessoa jurídica empregadora, simplesmente em função do vínculo empregatício. O empregado responsável é somente aquele possuidor de mandato e de poderes de gestão, ou ainda o que participa de conluio para prejudicar o Fisco.

*Diretor* é definido pelo direito comercial (artigo 144 da Lei n. 6.404/76) como sendo o sócio ou administrador de um estabelecimento mercantil ou empresarial, representando-o em juízo ou fora dele, e praticando todos os atos jurídicos necessários. É o profissional que normalmente cuida das contratações de funcionários, fornecedores, prestadores de serviços, obrigações da sociedade, contas a pagar, realização de negócios, aquisição de equipamentos, enfim, tudo o que for necessário para o gerenciamento da sociedade. Age como mandatário da sociedade, praticando os atos necessários para o seu regular funcionamento.

*Gerente* é o funcionário com funções de chefia, encarregado da organização do trabalho num certo estabelecimento. É o preposto permanente na sede da sociedade, em sucursal, filial ou agência, autorizado, quando a lei não exigir poderes especiais, a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados (artigo 1.172 e s. do Código Civil).



*Representante* é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.

Na representação comercial, o representante desempenha, em caráter não eventual, por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos para transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios (artigo 1º da Lei n. 4.886/65, com as alterações introduzidas pela Lei n. 8.420/92).

Finalmente, *pessoas jurídicas de direito privado* são entidades a que a lei confere personalidade, direitos e obrigações, e que detêm personalidade diversa dos indivíduos que as compõem. O ato de constituição deve ser levado a registro para que comece, então, a existência legal da pessoa jurídica (artigo 45 do Código Civil). Seus representantes poderão, em função do inciso III do artigo 135 do CTN, ser pessoalmente responsabilizados por débitos fiscais.

As pessoas acima definidas serão tratadas simplesmente de *administradores*, já que independentemente de suas qualificações (mandatários, empregados, diretores), deverão estar gerindo a sociedade de forma permanente ou ocasional, para que possam ser responsabilizadas.<sup>75</sup>

---

75. Nesse sentido, *in verbis*: "Execução Fiscal – Responsabilidade Tributária de ex-sócio – Exegese. Tributário. Execução fiscal. Embargos. Responsabilidade de ex-sócio (diretor) pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica. Artigo 135. III. do CTN. (...) 2 – A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do artigo 135, *caput*, do CTN. Há impossibilidade, pois, de se cogitar na atribuição de tal responsabilidade substitutiva

### **5.11.2 Elemento fático: condutas que geram a responsabilidade pessoal**

Passemos à análise das condutas que, num momento pré-jurídico, afastam a responsabilidade das sociedades realizadoras do fato jurídico tributário e, num momento jurídico, imputa-a apenas aos responsáveis: atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Todos esses fatos ilícitos, praticados com dolo pelo administrador, devem provocar o nascimento de um outro fato que, por sua vez, provoca o nascimento de relações jurídicas tributárias.

#### **5.11.2.1 Excesso de poderes**

O administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade, qualidades que se espera de qualquer ser humano, em todas as suas atividades. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, ao mesmo tempo em que preserva o bem público e a função social.

A finalidade da sociedade é alcançada mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato da pessoa jurídica, e não seu.

Por outro lado, quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, vier a praticar algum ato, ainda que em nome dessa mesma sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes.

---

pelos débitos da sociedade quando sequer estava o sócio investido das funções diretivas da mesma. 3 – Recurso Especial improvido.” (Ac. Un. da 1ª Turma do STJ, Resp 202.778/PR, Rel. Min. José Delgado, j. 27/4/99, DJU de 1ª/7/99).

No caso, não existe um dispositivo expresso determinando qual é a conduta a ser praticada, mas o sujeito tem conhecimento de que não está autorizado a fazê-la da forma pretendida, como, por exemplo, o sócio de sociedade exclusivamente comercial que decide passar a prestar serviços, e o diretor de recursos humanos que decide fechar negócios não autorizados pelo contrato social. Em ambos os casos, faz-se necessário que o fato seja doloso, e não meramente culposos.

Observe-se que o fato deverá tipificar-se como “além do autorizado”, e não contrário a alguma disposição expressa, conduta que, não obstante também seja ilícita, caracteriza-se como infração de lei ou do contrato social/estatuto.

Ademais, o excesso de poderes de que trata a lei não se confunde com a impossibilidade de o administrador praticar todo e qualquer ato não expressamente permitido. Prova disso é que o artigo 1.015 do Código Civil autoriza que sejam praticados todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, sempre que o contrato da sociedade silenciar.

O excesso restará configurado, então, se for alheio aos fins da sociedade. Some-se a isso, a necessidade desse ato provocar consequências fiscais típicas (nascimento de relações jurídicas tributárias).

#### 5.11.2.2 *Infração de lei*

Infração de lei, numa primeira interpretação, é qualquer conduta contrária à norma, já que as leis existem para ser cumpridas. Assim, responderiam os administradores por todo e qualquer ato contrário à legislação.<sup>76</sup>

---

76. Helena Marques Junqueira (*A responsabilidade tributária dos sócios e administradores da pessoa jurídica*, p. 126) entendeu, por exemplo: “A lei que não deve ser infringida é qualquer lei”, acrescentando, na página seguinte, que referida afirmação é limitada aos atos e fatos que envolvam a obrigação tributária, que estejam relacionados com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Essa interpretação não nos parece a mais adequada, pois se incompatibiliza com a separação da personalidade jurídica e da personalidade das pessoas físicas que lhe são sócias.

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos.

Nesse sentido, Renato Lopes Becho:<sup>77</sup> “ (...) Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondentes fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da sociedade.”

Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser *toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração*, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

Exemplificando, temos a importação de mercadoria com classificação fiscal errada e mais vantajosa financeiramente, a venda de mercadorias antes de confeccionado o

77. *Sujeição*, cit., p. 181.

talonário de notas fiscais requerido por lei, a prestação de serviços sem prévia autorização de funcionamento pelo órgão regulamentador e a prática fraudulenta de atos do comércio em geral.

Seja qual for a infração, o ilícito foi tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gerou efeitos fiscais típicos, já que estamos tratando de responsabilidade do administrador pelo adimplemento de obrigações tributárias, e não por obrigações de outras naturezas.

Assim, as infrações de trânsito, os danos ambientais, a emissão de cheque sem fundo etc., em que pesem também se caracterizarem como atos contrários à lei, não se subsomem ao conteúdo do artigo 135 do CTN, já que lhes falta uma característica fundamental: *resultar* numa obrigação tributária.

**5.11.2.2.a) Falta de pagamento de tributo: infração de lei, para os fins do artigo 135 do CTN?**

Uma das questões que mais provocou a doutrina e a jurisprudência é se a falta de pagamento de tributo constituiu-se em “infração de lei”, para os fins do artigo 135 do CTN. Entendemos que *não*, conforme já adiantamos linhas atrás, e que aqui desenvolveremos mais profundamente. Essa também é a posição consolidada no Judiciário (Súmula n. 430-STJ, segundo a qual: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”).

Para essa análise, fixemos a premissa de que a situação ora tratada *restringe-se ao inadimplemento*, e não a este fato somado à obrigação tributária resultante da prática de um fato doloso exercido mediante excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Vejamos os motivos que fundamentam nossa posição.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O CÓDIGO CIVIL DE 2002

*Primeiro motivo:* a falta de pagamento de tributo não foi tipificada pela legislação como fato jurídico suficiente ao desencadeamento da relação jurídica sancionadora, que prevê o administrador como responsável tributário. Tanto o artigo 135 do CTN, como a legislação ordinária, não prescrevem que a ausência do pagamento gera a responsabilidade.

O princípio da estrita legalidade não autoriza a interpretação do Fisco, e de parte da jurisprudência e da doutrina, de que os sócios devam ser acionados para responder pela dívida fiscal sempre que houver inadimplência por parte da pessoa jurídica.

Exceção à nossa afirmação (de que a inadimplência não se encontra tipificada como fato jurídico suficiente para a responsabilidade de terceiros) é o artigo 13 e parágrafo único da Lei n. 8.620/93, que estabelecem que os sócios das sociedades limitadas respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos devidos à Seguridade Social. Já os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidária e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

A inconstitucionalidade dessa prescrição parece-nos clara, já que o direito à propriedade e à liberdade não podem ser excepcionados de forma que aquele que não praticou o fato jurídico, e nem um fato ilícito passível de repressão, deva pagar tributos por conta de fatos-signos presuntivos de riqueza praticados por outrem. A cobrança é confiscatória.

*Segundo motivo:* grande parte da doutrina até hoje produzida, e das decisões judiciais existentes, desconsideram o limite imposto pelo artigo 135 do CTN, construindo o significado da proposição independente do enunciado prescritivo.

A redação legal é clara no sentido de que o administrador será responsável pelo pagamento do tributo toda vez que

o crédito tributário corresponder a obrigações *resultantes* de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Por isso, a infração de lei *não se refere* ao inadimplemento da obrigação, e *sim à prática de atos jurídicos ilícitos prévios*.

Assim, a infração deve ser identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois refere-se às circunstâncias relacionadas à prática do evento descrito no fato jurídico, e não à satisfação do crédito.

Essa diferença é primordial, e afasta por completo a responsabilidade pessoal do administrador quando a sociedade estiver inadimplente e as demais condições previstas no artigo 135 do CTN não tiverem sido preenchidas.

*Terceiro motivo:* é basilar que a obrigação de entregar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, é da sociedade, que foi quem praticou o fato jurídico tributário. A inadimplência, independente de algum outro ato capaz de, por si só, gerar a responsabilidade, provoca apenas a obrigação do contribuinte de pagar o tributo, acrescido das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade tributária.

Portanto, constatada a ausência do pagamento, dar-se-á o nascimento da relação jurídica sancionadora, estabelecida entre o contribuinte e o Fisco, e que tem por objeto a cobrança de tributo somado aos juros legais (Selic, atualmente) e à multa moratória ou de ofício, conforme o caso.

Assim, por todas essas razões, entendemos que a falta de pagamento de tributo não é "infração de lei" para os fins do artigo 135 do CTN.

### **5.11.2.3 *Infração do contrato social ou do estatuto***

A infração do contrato social ou do estatuto constituiu-se no desrespeito a uma disposição expressa constante desses

instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.

É o que ocorre no caso da alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade, ou eventualmente na modificação do contrato social sem o consentimento de todos os sócios, e que tenham por objeto alguma das matérias indicadas no artigo 997 do Código Civil como passíveis de gerar consequências fiscais (objeto da sociedade, participação de cada sócio nos lucros e nas perdas etc.).

O autor do ilícito, nessas situações, conhece o seu dever, mas deixa de cumpri-lo em que pese ser evitável essa situação.

#### **5.12 A importância das provas para o reconhecimento da responsabilidade pessoal do administrador**

A prática de pelo menos uma das condutas tipificadas segundo os termos dos artigos 135 do CTN (como também do 134) é pressuposto à responsabilidade do terceiro. Por isso, a prova da infração parece-nos fundamental para legitimar a cobrança.

A prova manifesta-se sempre por meio da linguagem. Se é assim, e se admitirmos como verdadeira a premissa de que a linguagem é um objeto cultural, criada pelo homem e, por isso, necessariamente impregnada de valor, não poderíamos deixar de reconhecer a influência dos valores na teoria das provas.

As regras de experiência são instrumentos de que o conhecimento humano dispõe para a valoração das coisas, atos e sujeitos. O valor está no ser, e não nos objetos, razão pela qual a valoração das provas varia muito de acordo com a experiência do intérprete, que constrói a significação do fato segundo suas referências. Isso explica a razão pela qual, para



um mesmo fato, possa existir mais de um juízo válido, sem que isso afete a validade da prova.

O sistema de valoração de provas adotado pelo nosso sistema é o do *livre convencimento motivado*, não admitindo arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação. Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas.

O Fisco tem de provar, primeiramente, a autoria da infração, a partir da premissa de que o infrator não é apenas aquele que praticou materialmente o fato, mas também os que com ele colaboraram (partícipes) e os que determinaram a execução da conduta (mandantes).

Assim, não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, imperioso que se *individualize* o autor do ato infracional, demonstrando ao menos qual o sócio geria a sociedade, e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias).

Deverá demonstrar, ademais, que nenhuma outra pessoa possuía os mesmos poderes. Se a responsabilidade for compartilhada, a fiscalização deverá indicar quem foi o agente, e apenas na hipótese dessa demonstração não ser possível é que todas as pessoas autorizadas a gerir a sociedade deverão ser solidariamente envolvidas, apurando-se posteriormente a autoria.

Toda essa linguagem é fundamental, pois a responsabilidade pessoal não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Insistimos no raciocínio que vimos desenvolvendo: a pessoa física não pode ser responsabilizada nos termos do artigo 135 do CTN simplesmente porque é sócia ou administradora, deverá ser plenamente comprovada sua autoria na prática do ato que lhe está sendo imputado, ou ao menos sua decisão pela prática do ato.

Deverá, também, provar que o ato é ilícito e que foi praticado com dolo (e culpa, no caso do artigo 134) e o agente, se o quisesse, poderia ter agido de forma diversa.

#### **5.12.1 A utilização das provas diretas e das presunções legais para a caracterização da responsabilidade de terceiros**

Admite-se, para a comprovação da prática do fato culposo ou doloso, tanto as provas diretas como as indiretas.

Quando tratamos de presunções, referimo-nos à prova indiciária, espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação deles, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda,<sup>78</sup> “o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem.”

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova, e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção veicula um fato meramente presumido. Conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço; conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, em que pese ser provável, é sempre presumido.

78. *Comentários ao Código de Processo Civil*, p. 421.