



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO ESPECÍFICO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CTN E OS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

ETIEL GALDINO DE ARAÚJO NETO

**JOÃO PESSOA
2024**

ETIEL GALDINO DE ARAÚJO NETO

AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO ESPECÍFICO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CTN E OS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Dr.^a Ana Paula Basso

**JOÃO PESSOA
2024**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A663a Araujo Neto, Etiel Galdino de.

Ausência de procedimento específico no âmbito do processo administrativo para apuração da responsabilidade tributária do sócio gerente prevista no artigo 135 do CTN e os princípios do contraditório e da ampla defesa / Etiel Galdino de Araujo Neto. - João Pessoa, 2024.

52 f.

Orientação: Ana Basso.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Tributo. 2. Processo Administrativo. 3.
Responsabilidade Tributária. I. Basso, Ana. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34:336.2

ETIEL GALDINO DE ARAÚJO NETO

AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO ESPECÍFICO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CTN E OS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Dr.^a Ana Paula Basso

DATA DA APROVAÇÃO: 05 de Setembro de 2024

BANCA EXAMINADORA:



Documento assinado digitalmente
ANA PAULA BASSO
Data: 22/10/2024 09:51:02-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Prof.^a Dr.^a ANA PAULA BASSO
(ORIENTADORA)**



Documento assinado digitalmente
WALDEMAR DE ALBUQUERQUE ARANHA NETO
Data: 22/10/2024 15:52:33-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Prof. Dr. WALDEMAR DE ALBUQUERQUE ARANHA NETO
(AVALIADOR)**



Documento assinado digitalmente
ALEX TAVEIRA DOS SANTOS
Data: 31/10/2024 06:56:29-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Prof. M^e. ALEX TAVEIRA DOS SANTOS
(AVALIADOR)**

AGRADECIMENTOS

Ao chegar ao fim desta, não poderia deixar de agradecer à minha família pelo suporte e confiança em mim. Agradeço especialmente à minha mãe por sempre ter me fornecido as melhores condições dentro de nossa possibilidade durante toda a minha vida, à minha irmã por todo o apoio e parceria durante esses cinco anos longe de casa, à Camile, minha companheira nesta vida, por estar, de mais perto, ao meu lado nesse estágio final da minha graduação, apoiando e fazendo tudo possível para deixar minha vida mais leve. Sem vocês três, certamente, nada seria possível. Agradeço à Professora que me orientou neste trabalho a Dra. Ana Paula Basso, por sempre se mostrar disponível e verdadeiramente interessada no desenvolvimento deste tema que me é tão relevante, certamente sem as suas correções eu não teria conseguido. Agradeço também aos amigos que me acompanharam nesses anos da graduação, me deram suporte quando me vi longe de casa e tornaram essa jornada muito mais leve.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a fazer uma análise a respeito da imputação da responsabilidade tributária à pessoa física dos sócios e administradores da pessoa jurídica, com fundamento na norma do artigo 135, inciso III, do CTN, sem que a administração tributária realize o devido procedimento administrativo de apuração de conduta antijurídica que caracteriza a responsabilidade tributária. Para tanto, observará as seguintes premissas: a constituição do crédito tributário ocorre, nos termos do artigo 142 do CTN, por meio do lançamento tributário, ato em que se estabelece, da norma geral e abstrata, os elementos da relação jurídica tributária, inclusive o subjetivo passivo; que alterar o elemento subjetivo passivo faz surgir uma nova relação; que o lançamento é um ato administrativo e, portanto, deve ser motivado, enquanto requisito de validade deste; e que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, incisos LIV e LV, conferem o direito ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório aos litigantes, inclusive em processos administrativos. Será delineado o modo e o grau em que a imputação de responsabilidade tributária - sem um procedimento específico que apure seus critérios e comprove cabalmente a conduta ilícita do representante legal - viola os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, bem como é contrária à inteligência contida na interpretação sistemática dos artigos 135 e 142, ambos do CTN.

Palavras-chave: Tributo; Processo Administrativo; Responsabilidade Tributária.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the attribution of tax liability to the individual partners and administrators of a legal entity, based on the provision of Article 135, III, of the Brazilian Tax Code (CTN), without the tax administration conducting the appropriate administrative procedure to ascertain unlawful conduct. To this end, it will consider the following premises: the establishment of the tax credit occurs, according to Article 142 of the CTN, through tax assessment, an act in which the elements of the tax relationship, including the subjective passive element, are derived from the general and abstract norm; altering the subjective passive element creates a new relationship; tax assessment is an administrative act and, therefore, must be reasoned as a validity requirement; and the Federal Constitution of 1988, in Article 5, items LIV and LV, guarantees the right to due process, broad defense, and adversarial proceedings to litigants, including in administrative processes. The study will outline the manner and extent to which the attribution of tax liability—without a specific procedure to determine its criteria and thoroughly prove the unlawful conduct of the legal representative—violates the principles of due process, broad defense, and adversarial proceedings, as well as contradicts the understanding contained in the systematic interpretation of Articles 135 and 142 of the CTN.

Key-words: tax; administrative procedure; tax liability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2. DA PERSONALIDADE JURÍDICA DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS	11
2.1 A SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ENQUANTO UMA UNIDADE DE PESSOAS NATURAIS DOTADA DE AUTONOMIA PATRIMONIAL	13
2.1.1. OS SÓCIOS E O NASCIMENTO DA PESSOA JURÍDICA	14
2.1.2. A AUTONOMIA DO PATRIMÔNIO SOCIAL E A LIMITAÇÃO DO RISCO EMPRESARIAL AOS SÓCIOS	17
2.2 A PESSOA JURÍDICA ENQUANTO SUJEITO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES E OS SEUS REPRESENTANTES LEGAIS	19
3. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA ENQUANTO O LIAME OBRIGACIONAL QUE PERMITE O REGULAR E LEGÍTIMO PODER DE TRIBUTAR	21
3.1 OS ELEMENTOS QUE PRECISAM SER REUNIDOS PARA QUE SE ESTABELEÇA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	25
3.1.1. ELEMENTOS SUBJETIVOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: O SUJEITO ATIVO E O PASSIVO	26
3.1.1.1. OS CRITÉRIOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTOS NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN	28
4 OS DIREITOS DE DEFESA E OS REQUISITOS DA LEGITIMIDADE PARA TRANSMITIR A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIRO.	34
4.1. O LANÇAMENTO ENQUANTO PROCEDIMENTO/ATO ADMINISTRATIVO DESTINADO A TRADUZIR OS ACONTECIMENTOS SENSÍVEIS EM LINGUAGEM JURÍDICA E OS SEUS ELEMENTOS DE VALIDADE	36
4.1.1 OS EFEITOS JURÍDICOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EIVADO DE VÍCIOS	40
4.2 O PROCEDIMENTO NECESSÁRIO PARA LEGITIMAR A TRANSMISSÃO DA TRANSFERÊNCIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	43
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

Apesar da animosidade inerente ao tema da tributação, é inegável que os recursos arrecadados, mediante o exercício do poder de tributar, têm o papel fundamental de custear a máquina estatal e fomentar a sua função precípua: perseguir o bem comum dos administrados. Dado que a tributação está posta, não é frutífero à ciência as posições pessoais acerca do poder de tributar. É importante, todavia, compreender os critérios de observação necessários, pelo Estado, para torná-lo legítimo.

Eros Grau, em raciocínio histórico, expõe que uma das principais características da sociedade moderna é o monopólio público e institucional da tributação. Ou seja, aquilo que era domínio e direito personalíssimo do monarca passa a ser domínio público, mediante o controle institucionalmente exercido pelas classes sociais representadas nas casas legislativas. (Grau, 2010, P. 14).

Contemporaneamente, a sociedade civil, na figura do constituinte, celebra a participação popular no exercício do poder de tributar - que se observa no princípio da legalidade - enquanto condição de validade ao exercício deste. Esta relevante construção social implica em uma limitação ao poder de tributar, pois vincula a instituição e exigência de determinado tributo a uma anterior aprovação do próprio povo, o que quer dizer, não existe tributo sem prévia lei, nos termos do artigo 150, I, da Constituição Federal.

Com a cobrança do tributo, entende-se que se está diante de uma invasão, pelo Estado, à propriedade privada e à liberdade individual dos administrados, por isso, pautado no Estado Democrático de Direito, o agir estatal deve estar pautado pela lei. A representatividade social, então, é o que valida o exercício do poder de mando (*ius imperii*) e é mandamento essencial do Estado de Direito - não obstante a supremacia do interesse público sobre o privado, o ente público e o cidadão-contribuinte estão igualmente sujeitos à lei.

Dado esse contexto, o objeto de estudo deste trabalho **se** observa, dentro da relação jurídica tributária entre o sujeito ativo: o Estado, na figura do ente federado competente, e o sujeito passivo: aquele a quem se exige a satisfação da obrigação tributária, ou seja, o devedor do crédito tributário.

Ainda nesta relação, a legislação tributária prevê duas possibilidades à indicação do sujeito passivo, podendo ser o contribuinte ou responsável tributário. Nesse sentido, o contribuinte é aquele que diretamente pratica a conduta prevista no

antecedente normativo, enquanto fato gerador da obrigação tributária. Por sua vez, o responsável é o terceiro sujeito vinculado ao fato gerador desta obrigação a quem a lei confere a responsabilidade pela satisfação do crédito tributário constituído.

O legislador estabelece algumas hipóteses em que um terceiro será incumbido ao ônus de suportar a satisfação da obrigação tributária (no lugar ou solidariamente ao contribuinte), entretanto este estudo se dedicará, com prioridade, à espécie da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

Nessa espécie, o sócio com poderes de representação toma o lugar da pessoa jurídica que integra, no polo passivo da relação jurídica tributária, tornando-se aquele que suportará, pessoal e integralmente, o ônus de satisfazer a prestação do crédito tributário constituído, desde que se verifique que esta obrigação tributária seja resultante de seus: *i) atos praticados com excesso de poderes; ii) infração de lei; iii) contrato social ou estatuto*. Destas condutas se observa, enfim, os critérios (material e subjetivo) autorizadores desta hipótese de responsabilidade.

Este instituto confere ao ente público, desde que verifique os critérios legais que o autoriza, a possibilidade de expandir o horizonte de bens sujeitos à constrição, dado que se passa a considerar os bens particulares do sócio-gerente, a quem se imputa o cometimento de ato ilícito, para fins de satisfação da obrigação tributária. Contudo, na prática forense, é possível observar casos em que a administração tributária imputa esta espécie de responsabilidade sem, antes, um devido procedimento específico que verifique e comprove a ocorrência do seu critério autorizador – sem que antes se comprove o cometimento do ato ilícito descrito no *caput* do art. 135, pelo sujeito com poderes de representação da pessoa jurídica identificado no inciso III do art. 135, do CTN.

Esta prática desperta um justo questionamento quanto aos limites do exercício do poder de tributar, levantando a seguinte questão: imputar a responsabilidade tributária ao representante legal, conforme previsto no artigo 135, III, do CTN, sem instaurar um procedimento específico que verifique os critérios desta responsabilidade, viola o direito da ampla defesa e do contraditório?

Isso pois, trata-se de imputação de um ato ilícito ao sujeito, considerando que para a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN, tem de estar demonstrado que o sócio gerente agiu em desconformidade com o pacto social (lei), ou com o pacto societário constitutivo da pessoa jurídica que se torna público com o

registro na junta comercial, cujo a consequência é a intervenção estatal para a cobrança do crédito potencialmente elevada em seu patrimônio pessoal.

Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo geral dispor sobre a necessidade de um procedimento administrativo tributário específico e com motivação exclusiva para averiguar os elementos da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III do CTN.

Já os objetivos específicos consistem em: I - analisar a construção jurídica do instituto da personalidade jurídica das sociedades empresárias de responsabilidade limitada; II – no âmbito da relação jurídica entre o Estado fiscal e o sujeito passivo, dispor a respeito dos critérios previstos no artigo 135, III, do CTN, que permitem a imputação da responsabilidade tributária pelo crédito constituído ao terceiro – representante legal da pessoa jurídica -, em interpretação sistemática ao comando do artigo 142, do CTN; III - apresentar a violação à ampla defesa e ao contraditório na prática forense da administração tributária, quando se imputa a responsabilidade tributária sem um procedimento administrativo adequado que oportunize o exercício de defesa, indicando o caminho que deve ser tomado na aplicação deste instituto sem violar o direito dos administrados.

A metodologia de pesquisa foi calcada no método dedutivo, com pesquisa bibliográfica fundamentada principalmente na análise de livros, teses, dissertações, artigos e outros documentos de cunho acadêmico, dadas as discussões eminentemente teórico-legislativas aqui abordadas, com fins a melhor elucidar a problemática da violação ao direito de defesa daquele a quem se imputa o ônus de satisfazer a obrigação tributária, sem lhe conferir um procedimento adequado, pautado no ímpeto arrecadatório que se demonstra irracional pelo Estado fiscal.

Dadas essas palavras preliminares, sucederá o primeiro capítulo deste trabalho, em que se estudará o instituto da personalidade jurídica no contexto em que uma pessoa jurídica tipicamente se encontra no polo passivo de uma relação jurídica tributária: nas sociedades empresárias de direito privado. De modo que apenas as sociedades empresárias organizadas sob a modalidade da responsabilidade limitada serão objeto deste estudo, conforme será abordado oportunamente.

No segundo capítulo tratar-se-á da responsabilidade tributária e o sujeito passivo da relação tributária. Este a quem se imputa a responsabilidade pelo crédito constituído por outro ente, dispendo analiticamente sobre a norma geral prevista no

artigo 135, III e o artigo 142, ambos do CTN. Ainda neste capítulo, será estudada a hipótese permissiva da responsabilidade e a necessidade de a administração tributária comprovar a sua ocorrência fática, bem como a necessidade de permitir a manifestação da defesa ampla e do contraditório pelo sujeito que se pretenda responsabilizar enquanto requisito de validade.

O terceiro capítulo, por fim, dedicar-se-á a apresentar como a inscrição em dívida ativa do responsável tributário, fundamentada na hipótese do artigo 135, inciso III, do CTN, sem que se comprove a sua responsabilidade, implica a violação à ampla defesa e ao contraditório.

2. DA PERSONALIDADE JURÍDICA DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS

Como observaram Stolze e Pamplona (2024), “*o homem é um ser gregário por excelência*”. Este imperativo é, de fato, o ponto central na compreensão das dimensões do instituto da personalidade jurídica. Isso pois, uma das mais relevantes expressões sociais é o comércio.

Na medida em que a experiência social humana desenvolve melhores técnicas de produção e distribuição - aprimorando o fenômeno social do comércio - as relações comerciais superam os limites geográficos dos burgos e das feiras de escambo e passam a acontecer em grande escala, modificando o modal econômico predominante na sociedade (enquanto marco histórico pode-se observar a passagem do feudalismo ao capitalismo), o arranjo político e a cultura. Devido a este desenvolvimento e aos riscos inerentes à prática mercantil, tornou-se necessário diferenciar o homem (pessoa física) de sua atividade.

Após um longo caminho percorrido pela humanidade, o apelo sempre presente nas relações humanas à garantia de segurança jurídica e previsibilidade, em contraste às aventuras da atividade comercial, fez surgir o instituto da personalidade jurídica. Este possibilita que o indivíduo ingresse em atividades mais arriscadas na medida em que lhe garante, no caso do insucesso, perderá apenas o que investiu.

Dos atributos da personalidade jurídica, destaca-se a capacidade em ser um sujeito de direitos e deveres. Sendo este o cerne central deste instituto, permite que a pessoa jurídica seja dotada de uma qualidade que apenas se poderia conferir às pessoas naturais. Diante deste atributo é que se torna concebível que algo, que não

seja uma pessoa natural, possa praticar atos, possuir bens, ser um credor ou um devedor em relações jurídicas (dentre outros eventos da experiência humana). Tem-se, então, uma virtual dissociação entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que lhe integram. Nesse mesmo entendimento aduzem Stolze e:

[...] a personificação da pessoa jurídica é, de fato, construção da técnica jurídica, podendo, inclusive, operar-se a suspensão legal de seus efeitos, por meio da desconsideração, em situações excepcionais admitidas por lei. O que é importante destacar, porém, é que a outorga de personalidade jurídica a entidades de existência ideal tem por finalidade, em verdade, o livre estabelecimento de relações jurídicas lícitas, facilitando o comércio e outras atividades negociais.

Daí o postulado básico do art. 20 do CC/1916 (“As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros”), cujo equivalente é o art. 49-A do CC/2002, inserido pela Lei n. 13.874/2019 (“Lei da Liberdade Econômica”) (Stolze e Pamplona, 2022, p. 205).

A capacidade que o sistema jurídico auferê à pessoa jurídica de, autonomamente, estabelecer relações comerciais implica, na prática, dizer que ela pode ser credora ou devedora de direitos, seja numa relação de direito privado (compra e venda de insumos, materiais e mercadorias ou prestação de serviços) ou em uma relação regida pelo direito público (como a tributária, eminentemente obrigacional). Com efeito, a pessoa jurídica, autonomamente às pessoas físicas que a integram, será um sujeito dotado de direitos e deveres.

A relação jurídica tributária, objeto deste estudo, é estabelecida entre os sujeitos (ativo e passivo) quando o contribuinte¹ vem a materializar a hipótese de incidência abstratamente prevista na legislação tributária que lhe atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar determinada quantia, em dinheiro, ao Estado. (Paulsen, 2024, P. 242).

Assim, considerando que as hipóteses de incidência das espécies tributárias coincidem com manifestações de riqueza por parte dos indivíduos, as pessoas jurídicas constituídas para o fim específico de estabelecer relações comerciais, pela via paralela das consequências, a “manifestar riqueza” ou realizar diretamente os atos nos termos da legislação tributária². Motivo pelo qual, há de se privilegiar, nesta pesquisa, o estudo sobre os atributos da personalidade jurídica presentes na modalidade de sociedade empresária que se dedique exclusivamente à prática de negócios jurídicos comerciais, dado que estes, invariavelmente, coincidem com a materialização de relações jurídicas tributárias.

¹ Aqui, reitera-se, que o contribuinte pode tanto ser uma pessoa física quanto jurídica.

² Com efeito, no ato de comercializar determinado produto, no mínimo, incidirá o ICMS e se esse produto for industrializado, acrescenta-se o IPI, salvo os casos excepcionais previstos em lei.

Nessa linha, corrobora este entendimento as anotações de André Santa Cruz, ao dispor que:

A sociedade limitada representa, com certeza, o tipo societário mais utilizado na praxe comercial brasileira, correspondendo a aproximadamente mais de 90% dos registros de sociedade no Brasil. [...]

Com efeito, o fato de os sócios responderem limitadamente pelas obrigações sociais faz com que muitos empreendedores em potencial se sintam estimulados à constituição de uma sociedade limitada para o exercício de empresa, uma vez que a limitação de responsabilidade funciona como relevante fator de redução do risco empresarial. (Santa Cruz, 2022, p. 375)

Contudo, importa observar que existem requisitos legais a serem atingidos para que o ordenamento jurídico autorize a existência válida e o exercício regular desta modalidade societária. Estas exigências legais determinam qualidades que as pessoas naturais precisam reunir e obrigações que precisam cumprir para que regularmente façam nascer uma sociedade empresária de responsabilidade limitada dotada de autonomia patrimonial, cuja capacidade jurídica seja reconhecida pela norma. Estes requisitos, portanto, merecem a análise que se desenvolve a seguir.

2.1 A SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ENQUANTO UMA UNIDADE DE PESSOAS NATURAIS DOTADA DE AUTONOMIA PATRIMONIAL

Em atenção ao recorte cognoscitivo deste trabalho, se pretende analisar a espécie societária que, regular e necessariamente, pratica as condutas abstratamente previstas, na lei tributária, enquanto hipóteses de incidência de tributo. Dado que é da materialização fática da hipótese de incidência que se estabelece a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte ou o responsável tributário – quando a lei autorizar. Motivo pelo qual se volta a atenção à sociedade empresária.

Os atributos legais desta espécie societária asseguram, aos empreendedores, uma limitação do risco empresarial, de modo a lhe tornar mais atrativa à prática das relações comerciais, como observou André Santa Cruz.

Como visto, os atos regulares de comércio implicam, também, em condutas previstas na norma tributária enquanto ensejadora de vínculos obrigacionais. Assim, por consequência, as sociedades dessa espécie ao se dedicarem à prática comercial (compra, venda, prestação de serviços), também se dedicam a materializar as relações jurídicas tributárias, enquanto reflexo necessário do exercício regular de suas atividades.

Assim, para a sociedade empresária, tem-se que a qualidade necessária à “união de pessoas naturais” que integram o seu quadro societário, nos termos do artigo 966 do Código Civil, será o exercício profissional e habitual da atividade de produzir ou circular bens ou serviços³, com fins de obtenção de lucro, assumindo os riscos técnicos e econômicos da sua atividade e articulando os fatores de produção (mão de obra, insumos e demais bens). Estes a norma os denomina “empresários”.

Além dos empresários, outro elemento essencial ao exercício de empresa é o seu patrimônio. Este, conforme dispõe o Art. 1.142 do Código Civil, se define como o complexo de bens materiais e imateriais de uma pessoa jurídica, organizados pelo empresário para a exploração de uma atividade econômica. A este complexo de bens dá-se o nome de “estabelecimento empresarial”.

É por meio de seu complexo de bens (organizados pelo empresário para potencializar a exploração econômica da atividade comercial), que o exercício do objeto social se exerce, tal como uma ferramenta. Bem como, a autonomia conferida a este patrimônio afeto à atividade empresária, implica a segregação do risco da atividade empresária (Art. 49-A, parágrafo único, do Código Civil).

Importa observar, ainda, que o estudo do patrimônio é um objeto da ciência contábil, motivo pelo qual neste estudo não se fará distinção entre o capital social, os bens móveis, imóveis, as receitas, as contas de direitos, créditos e quaisquer outros ativos que possa possuir uma pessoa jurídica. Doravante, todos estes serão referidos como “patrimônio”.

2.1.1. OS SÓCIOS E O NASCIMENTO DA PESSOA JURÍDICA

A pessoa jurídica empresarial será concebida quando os empresários, em plena expressão de vontade humana, estabelecerem os termos de sua sociedade, o seu objeto social, o capital social, a sede da empresa e os bens afetos à atividade a ser exercida, elementos obrigatórios do contrato social - ato constitutivo das pessoas jurídicas empresárias – conforme estabelece o artigo 46 do Código Civil de 2002.

Já o “nascimento” de sua personalidade ocorrerá, nos termos do artigo 45 do Código Civil de 2002, com a inscrição do ato constitutivo na junta comercial, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

³ *caput* do artigo 966, do Código Civil de 2002.

Tal dispositivo promove o requisito para o exercício regular da atividade empresarial, com fundamento precípua na necessidade de conferir publicidade dos atos constitutivos da pessoa jurídica, seja para o controle externo por parte do Poder Público, seja para conferir a possibilidade dos demais agentes econômicos, ao contratarem a empresa, obterem as informações que estão previstas no artigo 46 do código civil de 2002⁴, motivação expressamente prevista no inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.934/94⁵ que assim dispõe: “... I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei ...”.

A inscrição dos atos constitutivos, como dito, permite o livre estabelecimento das relações jurídicas (Stolze, 2024, p. 89), bem como possibilita o exercício do poder de império estatal, posto que é a partir destas informações que o Estado poderá fiscalizar a atividade, instituir os procedimentos administrativos para a constituição dos seus respectivos créditos tributários e, quando for o caso, propor a cobrança judicial destes. Assim, conferir publicidade aos atos constitutivos e suas alterações é, também, um requisito para a existência da personalidade jurídica.

Ainda sobre a inscrição dos atos constitutivos, importa salientar que a irregularidade das informações tem o condão de suspender os efeitos legais deste ato, podendo ensejar a nulidade de negócios jurídicos firmados quando, por exemplo, a autoridade fiscal identificar a dissolução irregular da sociedade, o que legitima o redirecionamento da cobrança aos agentes que detinham o dever em manter a regularidade da sociedade.

Lado outro, observa-se que a ausência de registro (como na sociedade de fato) ou o registro irregular (sociedades irregulares) não impede que o exercício da

⁴ Código Civil de 2002 - Art. 46. O registro declarará:

I - a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;

II - o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;

III - o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;

IV - se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;

V - se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;

VI - as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

⁵ Lei nº 8.934/94 - Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, observado o disposto nesta Lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais, estaduais e distrital, com as seguintes finalidades:

I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;

II - cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes;

III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.

atividade econômica, no campo dos fatos, ocorra. Contudo, nestes casos, não será possível opor aos terceiros (demais agentes econômicos e o Estado fiscal) o manto da personalidade jurídica, de modo que se submeterá o patrimônio do sócio ao ônus de suportar a responsabilidade pelos débitos já constituídos pela empresa. Nessa linha de considerações, pontua Caio Mário (2001, P. 219) o seguinte:

A compreensão do tratamento que a lei dispensa à sociedade irregular somente pode decorrer daquele princípio, segundo o qual a aquisição de direitos é consequência da observância da norma, enquanto que a imposição de deveres (princípio da responsabilidade) existe sempre. (Caio Mário, 2001, p. 219)

Não poderia ser de outro modo, afinal, se por alguma irregularidade cometida pelos sócios viola-se a publicidade dos atos constitutivos, a responsabilidade do devedor e a justa pretensão dos credores em receber o que lhes é de direito não pode ser limitada ao patrimônio da pessoa jurídica. Isso pois, a publicidade é um bem jurídico fundamental à própria existência da personalidade jurídica. Não sendo caso de desconsideração da personalidade, mas sim, de sua inexistência no momento em que se constate a irregularidade.

Veja-se, então, que na hipótese da irregularidade da pessoa jurídica pela violação à publicidade dos atos constitutivos, a responsabilidade pelos débitos e obrigações contraídos durante a irregularidade não necessitam observar os limites patrimoniais da pessoa jurídica (que em situação irregular, não existe), afinal aqueles que realmente contraíram a obrigação foram as pessoas físicas. Assim, se demonstra necessário satisfazer a responsabilidade creditícia independente do limite patrimonial da pessoa jurídica.

É imperioso esse entendimento, afinal, partindo da premissa universal de que a boa-fé se presume e a má-fé se comprova⁶, até que a administração tributária do ente federado comprove a indubitável existência, no curso de um processo administrativo tributário, de alguma irregularidade cadastral, o cometimento de ato em excesso de poderes, em contradição com o estabelecido no contrato social ou em infração à legislação⁷, não se pode conferir a responsabilidade ao empresário representante da pessoa jurídica pelos créditos tributários constituídos ou à constituir.

⁶ Premissa reconhecida, inclusive, pelo STJ no julgamento do Tema Repetitivo 243 que, no item nº 1.3 das teses fixadas neste julgado dispôs nos seguintes termos: “1.3. A presunção de boa-fé é princípio geral de direito universalmente aceito, sendo milenar parêmia: a boa-fé se presume; a má-fé se prova.” - decisão proferida no julgamento do REsp 956943/PR, relatoria da Min. Nancy Andrighi.

⁷ Caput do artigo 135 do CTN, qual prevê a hipótese de incidência da espécie de responsabilidade tributária objeto deste estudo.

Em outras palavras, é por essa razão que, presumida a completa regularidade cadastral - que só poderá ser derrotada mediante prova devidamente constituída da materialização do critério da responsabilidade tributária prevista na norma do *caput* do artigo 135 do CTN -, a obrigação tributária deverá ser suportada apenas até o limite do patrimônio da empresa, de modo que é ilegal perseguir os bens particulares do empresário sem que seja cabalmente comprovada a sua conduta antijurídica.

2.1.2. A AUTONOMIA DO PATRIMÔNIO SOCIAL E A LIMITAÇÃO DO RISCO EMPRESARIAL AOS SÓCIOS

Ao retirar do patrimônio pessoal do empreendedor o ônus de suportar o risco do insucesso da sua atividade, o legislador intencional e expressamente proporciona a segurança jurídica necessária para a geração de empregos, renda, inovação tecnológica e, conseqüentemente, fomenta a arrecadação de tributos, conforme observado no artigo 49-A do Código Civil de 2002, incluído pela Lei nº 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica):

Código Civil de 2002 - Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.

Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.

Deste excerto é evidente concluir que bem jurídico tutelado pelo instituto da personalidade jurídica e a sua autonomia patrimonial é a promoção da atividade econômica, o bem de todos.

Por autonomia patrimonial, leia-se a independência entre o que é de direito do sócio gerente e aquilo que é de direito da pessoa jurídica, estes patrimônios não se misturam. Dos resultados positivos, o sócio poderá retirar o seu *pro-labore*, mas, na sociedade empresária de responsabilidade limitada e regularmente inscrita na junta comercial, será o patrimônio da empresa quem suportará o ônus dos resultados negativos do seu exercício, salvo a exceção da desconsideração da personalidade jurídica.

A autonomia patrimonial da pessoa jurídica é um princípio que deve ser observado ao rigor do disposto no artigo 1.024 do Código Civil de 2002⁸. De modo que, em condições normais de solvência da sociedade, a responsabilidade dos

⁸ Código Civil de 2002 – Art.1.024: Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

sócios por dívidas da sociedade é sempre subsidiária, importando assumir, então, que enquanto a sociedade possuir bens, o sócio não poderá ser executado pessoalmente. Lado outro, em situações de insolvência, pelo mandamento do artigo 1.052 do Código Civil de 2002⁹, existe a possibilidade em que os sócios respondam solidária e pessoalmente pela dívida, quando o capital social não esteja devidamente integralizado, limitado ao montante que faltar para a integralização, assegurando-lhes, todavia, o direito de regresso ao sócio que não integralizou sua quota social. (Santa Cruz, 2022, p. 400 - 401).

Essa eventual responsabilidade decorre do dever que a lei civil atribui ao sócio em integralizar a sua quota do capital social, não sendo o caso de avaliar se houve cometimento de ilícito na conduta individual de algum representante legal desta pessoa jurídica, como se percebe na hipótese de responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN.

Desse modo, na relação jurídica tributária, importa observar que os débitos tributários constituídos pela sociedade empresária são seus, limitando-se ao seu patrimônio, o que inclui o seu capital social, sendo possível (nos casos em que esteja regular a sociedade e nenhum ato antijurídico disposto no artigo 135 do CTN tenha sido cometido na constituição deste crédito) cobrar dos sócios apenas o que não foi devidamente integralizado do capital social em uma eventual hipótese de insolvência.

O Estado, então, é um credor necessário e permanente da sociedade empresária, afinal, na medida em que houver a prática da atividade comercial (produzir, circular bens e serviços) haverá a ocorrência dos fatos geradores de obrigações tributárias (ao exemplo dos impostos: IPI, ICMS, ISS, ou das contribuições: CSLL; PIS; COFINS). Assim, o exercício regular das atividades de comércio (ou de prestação de serviços) implica, necessariamente, na incidência de algum tributo.

Sendo assim, a administração tributária do ente federativo competente, deve observar ao limite do patrimônio da pessoa jurídica à satisfação de seus créditos assumindo, inclusive, o risco da inadimplência assim como todos os demais credores. A nenhum agente econômico é obrigado o sucesso, em outras palavras, nenhuma sociedade empresária é obrigada a ser bem sucedida e honrar sempre

⁹ Código Civil de 2002 – Art. 1.052: Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

com seus débitos. O risco da inadimplência existe aos credores, bem como o risco do insucesso existe aos empresários, mas este é um risco que se assume em prol da tutela jurídica que se confere aos valores estabelecidos no artigo 49-A do Código Civil.

Portanto, não se afigura lícito ao ente federado competente violar o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas para, antes que se efetivamente comprove o cometimento de algum ilícito por parte dos representantes da pessoa jurídica, buscar satisfazer seus créditos com os bens pessoais daqueles.

2.2 A PESSOA JURÍDICA ENQUANTO SUJEITO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES E OS SEUS REPRESENTANTES LEGAIS

Conforme já anotado anteriormente, a pessoa jurídica adquire sua personalidade no ato do registro de seus atos constitutivos. Com efeito, ao dotar uma pessoa jurídica de personalidade, o ordenamento jurídico confere à uma entidade imaterial os atributos típicos de uma pessoa natural: ser detentora de direitos e deveres.¹⁰

Apesar da capacidade reconhecida pela norma, as pessoas jurídicas empresárias, no plano material (fático), não são capazes de realizar atos senão por meio de terceiros. Por não ser um organismo biopsíquico, não poderá, no plano fático, praticar diretamente os atos que expressam a sua vontade, de modo que necessita de órgãos de comunicação e, portanto, de representantes legais autorizados a atuar em seu nome, exercendo direitos e assumindo obrigações¹¹. (Diniz, 2024, p. 317). Por este motivo é que o capítulo dos poderes conferidos à administração da pessoa jurídica é obrigatório no seu contrato social.

Contudo, pela inteligência que se extrai do artigo 47 do Código Civil de 2002¹², os representantes legais da pessoa jurídica só podem agir legitimamente em nome da sociedade, ensejando a responsabilidade da pessoa jurídica, quando atuar dentro do escopo já preestabelecido no seu contrato social enquanto suas

¹⁰ Observa-se que o Código Civil, no artigo 52, promove a aplicação da disciplina protetiva dos direitos à personalidade, no que couber, às pessoas jurídicas.

¹¹ Código Civil de 2002 – Art. 1.064: O uso da firma ou denominação social é privativo dos administradores que tenham os necessários poderes.

¹² Código Civil de 2002 - Art. 47: Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.

atribuições e poderes. Comentando este dispositivo legal, Maria Helena Diniz dispõe as seguintes palavras:

A pessoa jurídica deverá cumprir os atos praticados pelos administradores, exceto se houver desvio ou excesso dos poderes conferidos a eles. Nesta última hipótese, deverão responder, pessoalmente e com seu patrimônio, pelos atos lesivos causados às pessoas com quem negociaram¹³. A pessoa jurídica só terá responsabilidade limitada aos poderes concedidos a eles em ato constitutivo registrado. (Diniz, 2024, p. 317).

Nessa linha de considerações, resta evidente que o atributo da capacidade jurídica evidentemente não é uma cláusula aberta para o cometimento de atos sem previsão de responsabilização¹⁴. Reitera-se, então, que os termos do contrato social, devidamente registrado no órgão competente e aprovado pelo poder público, celebrando o princípio da publicidade, é o que determina os limites de atuação legítima dos representantes da pessoa jurídica. Para além desses limites nas relações jurídicas tributárias, a responsabilidade destes será oponível à pessoa física quem materialmente praticou a conduta, em proteção, inclusive, aos legítimos interesses da sociedade empresária.

Confirmando este entendimento, o *caput* do artigo 135, III, do CTN dispõe que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de ‘podêres’ ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Ora, nada mais coerente responsabilizar pessoalmente aqueles que, na condição de representantes legais da pessoa jurídica, agem em contrariedade ao contrato social, à lei ou em excesso de poderes (estes conferidos pelo ato constitutivo, aprovado pelo poder público e devidamente registrado no órgão competente) e, em decorrência deste ato, assumem uma obrigação tributária.

O critério da responsabilidade contida neste dispositivo, aos representantes legais da pessoa jurídica, reside na subversão, na contrariedade, aos interesses da sociedade que impedem ou dificultam a arrecadação – quiçá a própria identificação do evento tributável ou à constituição do respectivo crédito. O representante legal, nessa hipótese, age em desacordo com os poderes que lhe foram outorgados pela pessoa jurídica, infringindo a legislação societária, de modo que este ato sequer

¹³ A esse mesmo propósito, considera-se, também, conforme já exposto, o Estado fiscal, uma vez que este é um credor necessário da sociedade empresária, entendimento que se confirma diante do mandamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

¹⁴ Cumpre relembrar as palavras de Caio Mário quando dispõe que a aquisição de direitos é consequência da observância da norma, enquanto que a imposição de deveres (princípio da responsabilidade) existe sempre.

poderia ser considerado como ato regularmente constituído da sociedade empresária, motivo pelo qual a responsabilidade por satisfazer a obrigação tributária é pessoal e integral deste sujeito. (Paulsen, 2024, p. 263).

Ocorre que, conforme exposto anteriormente, partindo do pressuposto de que a boa-fé se presume e a má conduta deve ser comprovada, o ato ilícito merece ser efetivamente comprovado mediante um devido procedimento que se garanta o exercício da ampla defesa e o contraditório ao sujeito acusado, para que, apenas assim, confira-se eficácia ao conteúdo do artigo 135 do CTN.

Delineado, então, os termos em que o ordenamento jurídico reconhece a legítima capacidade jurídica das sociedades empresárias de responsabilidade limitada, o presente trabalho passará a tratar propriamente da relação jurídica tributária.

3. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA ENQUANTO O LIAME OBRIGACIONAL QUE PERMITE O REGULAR E LEGÍTIMO PODER DE TRIBUTAR

A relação jurídica tributária é aquela que se estabelece entre o cidadão-contribuinte e o Estado fiscal. Existe pela necessidade do Estado em auferir recursos para financiar as suas atividades. Guarda seu fundamento no poder de tributar, conferido ao poder público por meio da representação popular nas casas legislativas pela edição de leis. Daí se extrai que, nos termos do artigo 150, I, da Constituição Federal¹⁵, a relação tributária é essencialmente obrigacional cujo ponto de partida dá-se pela força da lei.

A lei, enquanto expressão máxima da vontade do povo, prevê a hipótese de incidência, ou seja, descreve um acontecimento, em meio ao complexo infinito das condutas humanas, a qual, uma vez concretizada pelo indivíduo e descrita em linguagem juridicamente adequada, enseja a obrigação tributária - pagar determinada quantia em dinheiro a título de tributo. A lei, então, prevê uma condição abstrata e genérica, anterior à obrigação tributária e, por isso, modaliza as condutas humanas. (Barros Carvalho, 2021, P. 194 – 195).

¹⁵ artigo 150, I, CF: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Assim, por exemplo, no plano abstrato da norma, tem-se que a conduta humana de “possuir propriedade¹⁶ predial ou territorial urbana” ensejará a incidência do IPTU, cuja competência é privativa do Município em que se situe este bem. De modo que quando o cidadão-contribuinte praticar essa conduta genericamente descrita pela norma, e este evento é devidamente documentado em linguagem jurídica competente¹⁷, estabelece-se a relação jurídica que determina uma conduta ao sujeito: pagar uma quantia à título de tributo.

Se está diante da materialização do antecedente normativo, cujo efeito jurídico é o nascimento da relação jurídico tributária entre o Estado fiscal e o sujeito passivo, que se satisfaz mediante o pagamento da quantia, em dinheiro, referente ao crédito. A materialização, portanto, da hipótese de incidência, recebe o nome de *fato gerador* da obrigação tributária. (Carrazza, 2010, p. 50 – 53).

O fato gerador é um elemento deste liame obrigacional de suma importância, dado que marca, na linha temporal, o momento da materialização, no mundo fático, daquilo que vinha abstratamente previsto na lei. Nos termos da inteligência contida na interpretação sistemática dos artigos 105 e 144 do CTN¹⁸, este elemento temporal definirá a lei que será aplicada no procedimento da cobrança do tributo, ou seja, que norteará toda a atuação dos agentes tributários do ente competente.

Contudo, importa diferenciar dois marcos temporais relevantes: o momento em que o cidadão-contribuinte comete a conduta genericamente prevista em lei e o momento em que se descreve aquele acontecimento em linguagem jurídica adequada. O primeiro momento, conforme exposto, é o que vincula a aplicabilidade das normas jurídicas eficazes naquele momento, no âmbito da atuação estatal. O segundo é o momento em que aquele acontecimento se torna um fato jurídico, dotado de eficácia, mediante a sua tradução em linguagem competente, produzida

¹⁶ Acrescente-se o domínio útil ou a posse.

¹⁷ Merece menção, neste ponto, a reflexão de Paulo de Barros Carvalho, presente na obra DIREITO TRIBUTÁRIO fundamentos jurídicos da incidência, em que diferencia os “fatos” dos “acontecimentos”. Destaco a seguinte passagem da página 124: “‘Fato’ não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. Adiante preconiza que os acontecimentos perceptíveis do campo material apenas adentram ao direito, irradiando seus efeitos jurídicos, se tratados em linguagem articulada, organizada e própria, merecendo destaque final este trecho da página 128: “Para o ponto de vista do direito, os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria.”

¹⁸ Código Tributário Nacional de 1966 – Art. 105: A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116. Art. 144: O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

pelo particular ou pela Administração, tornando-o apto a ingressar no sistema do direito positivo (Carvalho, 2021, p. 241).

Neste segundo momento, a administração fazendária do ente tributante, diante da constatação do fato imponível¹⁹ se dedicará a extrair os elementos da relação jurídica tributária e devidamente traduzi-los em linguagem juridicamente adequada. Ou seja, é neste momento em que um acontecimento fático, pelo exercício de subsunção do fato à norma, ingressa no universo jurídico e estará apto a produzir efeitos jurídicos – notadamente: estabelecer uma relação jurídica individualizada e específica entre sujeitos em torno de um objeto. Sobre a tradução dos eventos fáticos em linguagem jurídica, Paulo de Barros Carvalho discorre com propriedade:

[...] Que de vezes, no desempenho de suas funções fiscalizatórias, os agentes da entidade tributante se esforçam em investigações profundas, vasculhando documentos e procurando indícios, sem chegar a um resultado positivo, em termos de isolar o fato tributário, e apresentá-lo na forma que a lei requer! Que de vezes o contribuinte ardiloso, manipulando a rede de informações representada pelas prestações dos deveres instrumentais, não consegue impedir o trabalho dos agentes da Administração, evitando o surgimento do enunciado factual! Em todas essas situações, ninguém ousaria declarar que ocorreu um fato jurídico tributário. Mesmo aqueles que presenciaram os acontecimentos terão a cautela de dizer que, materialmente, sim, sucedeu o evento, mas em termos jurídicos não, pois o fisco não logrou exibi-lo com as formalidades de estilo. Essas ponderações nos autorizam a afirmar que os fatos jurídicos tributários formam uma subclasse dos chamados eventos tributários, sendo que o critério aglutinador desse subconjunto é a condição de estarem relatados em linguagem competente. (Carvalho, 2021, p. 240)

Essa distinção é de suma importância para se averiguar o critério da responsabilidade tributária. Isso pois, a aplicabilidade da legislação tributária se dá de forma imediata²⁰, inclusive aos fatos geradores pendentes²¹. Assim, é no momento em que o cidadão-contribuinte materializa, no mundo fático, a hipótese de

¹⁹ Carrazza (2010, P. 52) diferencia o fato descrito em lei (hipótese de incidência) do fato que aconteceu (fato imponível), distinção adotada nesta pesquisa.

²⁰ Art. 105, CTN. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

²¹ Ou seja, aqueles que se remetem a eventos ainda não traduzidos em linguagem juridicamente adequada. Para a completa compreensão do que se trata “fato gerador pendente”, remete-se ao exposto no artigo 116:

Art. 116, CTN. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

incidência que a administração fiscal do ente público deverá identificar a ocorrência do critério da responsabilidade.

Senão, veja-se que a norma prescritiva dos critérios da responsabilidade prevê que os representantes legais da pessoa jurídica serão pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário correspondente a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

Artigo 135, CTN: São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de 'podêres' ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

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

Disso se conclui que a norma prescritiva da responsabilidade tributária em tela prevê os critérios de sua eficácia localizados, materialmente na conduta pessoal do representante da pessoa jurídica (contribuinte do crédito tributário, objeto relacional) e temporalmente, no momento da conduta do indivíduo, ou seja, no momento da ocorrência do fato imponible. Conforme exposto no capítulo anterior, os termos da capacidade da personalidade jurídica estão adstritos aos limites contidos à atuação dos seus representantes.

3.1 OS ELEMENTOS QUE PRECISAM SER REUNIDOS PARA QUE SE ESTABELEÇA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica tributária é, essencialmente, um liame obrigacional estabelecido entre dois sujeitos, com fundamento na lei. Na medida em que se documenta em linguagem adequada o fato gerador de uma obrigação tributária, surge a justa pretensão do ente público (sujeito ativo) à exigência forçada de determinada quantia em pecúnia que deve ser satisfeita por um sujeito passivo (aquele quem diretamente praticou o ato ou a terceira pessoa, pessoalmente vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação).

Bem como, em outras palavras, Roque Antonio Carrazza dispõe:

Rememoremos que a norma jurídica tributária sempre *imputa* à ocorrência do *fato imponible* - reconhecida oficialmente pela autoridade competente -, a instauração de uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, que tem por objeto o recolhimento de determinada quantia de dinheiro, a título de tributo. Ou, esquematicamente: dada a prática do *fato imponible* (antecedente) *deve ser* o pagamento da exação, que o sujeito passivo fará em favor do sujeito ativo da obrigação tributária (consequente).

Portanto, para criar *in abstracto* o tributo, a pessoa política vale-se do seguinte mecanismo jurídico: descreve, por meio de lei, um fato (a *hipótese*

de incidência), a cuja realização (com o acontecimento do *fato impositivo*) vincula o nascimento da obrigação de alguém (o sujeito passivo) pagar, a outrem (o sujeito ativo) uma determinada importância em dinheiro. Mas, não apenas isso: descreve, ainda, os *aspectos* (base de cálculo e alíquota) que, conjugados, permitirão fixar, com exatidão, o *quantum debeatur*, ou, se quisermos, a dívida que o sujeito passivo do tributo terá de saldar junto ao fisco ou a quem lhe faça as vezes. (Carraza, 2010, p. 155)

Pode-se extrair que as relações jurídicas, objeto deste estudo, são frutos de uma relação consequencial, ou seja: se *fulano* vier a praticar a conduta “X”, então será devido o tributo “y” ao ente tributante “z”. Assim, celebrando a teoria tridimensional, tem-se que o direito, enquanto expressão do fato, valor e norma, sendo um eterno esforço humano na busca do “*dever ser*”, não se omite à função de ser um instrumento prescritor de condutas. O legislador, com base nos valores vigentes da sociedade civil em determinado momento, através da norma jurídica, prescreve as condutas que devem ser observadas pelos indivíduos daquela sociedade.

Com o direito tributário não poderia ser diferente. O constituinte, em pleno exercício de suas atribuições representativas do povo determinou, por exemplo, que ser possuidor de um imóvel residencial no território urbano do município de João Pessoa, no dia 1º de janeiro de 2024, faria do proprietário do imóvel devedor de determinada quantia em dinheiro ao município de João Pessoa. Assim, seguindo esse exemplo, se o cidadão-contribuinte materializar esta hipótese, será devedor de uma quantia em dinheiro equivalente a 1%²² do valor venal deste imóvel ao município de João Pessoa.

Deste exemplo fica claro, no mínimo, dois elementos da relação jurídica estabelecida: o subjetivo e o prestacional. O elemento prestacional refere-se ao conteúdo obrigacional, o objeto da relação firmada, ao dever de pagar determinada quantia (a base calculada e a alíquota) que se traduz no crédito tributário após ser devidamente liquidado mediante lançamento. Por outro lado, o elemento subjetivo trata dos sujeitos ativo e passivo, sendo, o Estado o credor e o sujeito passivo o devedor.

²²Nos termos do artigo 193, II, a, do Código Tributário Municipal de João Pessoa: O IPTU é devido em conformidade com as seguintes alíquotas: [...]

II - para os imóveis edificados:

a) 1,0% (um por cento) para os imóveis de uso residencial;

3.1.1. ELEMENTOS SUBJETIVOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: O SUJEITO ATIVO E O PASSIVO

O artigo 119 do CTN define este sujeito ativo enquanto “a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, mesmo sendo possível e legítimo observar a transferência da capacidade ativa, mediante lei, para outro ente de direito público”²³. Não se confundem a “competência” e a “capacidade” tributária, enquanto o primeiro é um atributo das pessoas políticas (entes federados) por mandamento constitucional, o segundo importa na possibilidade de um ente praticar os atos relativos à arrecadação e fiscalização.

Todavia, a transferência de capacidade tributária ativa é uma exceção que só se permite mediante a lei. A regra é que a competência e a capacidade tributária residam no mesmo sujeito, assim, via de regra, se o cidadão contribuinte for proprietário de um veículo automotor com registro no Estado da Paraíba, será devedor de determinada quantia à título de imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores²⁴ ao Estado da Paraíba, que deverá, na ausência de pagamento voluntário no prazo fixado na norma, proceder com os atos pertinentes à execução forçada desta quantia, bem como, também será o destinatário final do produto arrecadado.

A este, a lei confere atributo da capacidade de praticar atos atinentes à satisfação do crédito, tais como: editar normas complementares - para a fiscalização e regular a cobrança, nunca para criar obrigações principais ou acessórias; exercer a fiscalização - o poder de polícia; constituir o crédito tributário mediante lançamento; inscrevê-lo em dívida ativa; e exigir o pagamento na esfera judicial. (Paulsen, 2024, p. 249).

A atuação do sujeito ativo sempre obedecerá aos ditames da lei. Nos atos pertinentes à fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias, seja o ente com competência conferida pela constituição ou outro ente com a capacidade conferida por lei, a atuação deverá ser sempre em observância à estrita legalidade. Mais uma vez, salienta-se que se está diante de uma violação à

²³ Existem, também, situações legítimas do sistema jurídico brasileiro em que se permite a transferência da capacidade ativa aos entes de direito privado, desde que estes exerçam função pública e sem fins lucrativos, tal como as contribuições ao “Sistema S”, cuja competência é da União.

²⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...] III - propriedade de veículos automotores.

liberdade, à privacidade (como, por exemplo, dados bancários²⁵) e ao patrimônio particular, algo que se legitima por causa, apenas, do princípio democrático.

Do outro polo da relação está o sujeito passivo. O artigo 121 e seus incisos tratam do conceito da sujeição passiva, qual, importa essencialmente na “pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”²⁶. A sujeição passiva se observa de duas formas: quando o sujeito obrigado ao pagamento é o contribuinte - hipótese em que se denomina “sujeição passiva direta”; e quando o sujeito é o responsável tributário - hipótese em que se denomina “sujeição passiva indireta”.

Em ambas as situações a identificação do sujeito passivo, o sujeito a quem incumbirá satisfazer o ônus da obrigação tributária, decorrerá da lei. A obrigação relativa ao primeiro, ao contribuinte, decorre da hipótese geral e abstrata que prevê a incidência de determinado tributo sobre determinada conduta ou condição do sujeito, este, então, sempre será inicialmente o polo passivo da relação, a este recai, nos termos de Leandro Paulsen (2024, p. 250) o dever fundamental de pagar tributos. Já a obrigação relativa ao terceiro (neste bojo se incluem os representantes legais da pessoa jurídica) responsável decorre dos critérios estabelecidos na lei tributária.

A legislação tributária prevê as modalidades de responsabilidade por substituição tributária (que, na prática, trata-se apenas de uma modalidade arrecadatória conveniente à administração tributária), a responsabilidade pela sucessão (*causa mortis*, empresarial ou falência), a responsabilidade de terceiros (hipótese dos artigos 134 e 135) e a responsabilidade por infrações à norma tributária (que recai sobre aquele quem cometeu a infração, independente o juízo sobre dolo e sobre os efeitos do ato).

3.1.1.1. OS CRITÉRIOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTOS NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN

²⁵ Tema de relevante importância, regulamentado pela Lcp nº 105/01 e com decisão emblemática do STF a este respeito, no julgamento do RE 601314/SP, qual fixou a tese do Tema nº 225 de repercussão geral.

²⁶ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

Como exposto, a pessoa jurídica, apesar de ser dotada de capacidade jurídica, não pode manifestar autonomamente os termos de sua vontade, valendo-se, por este motivo, dos seus representantes legais. Se estes, no exercício dessa prerrogativa, violam os limites estabelecidos no contrato social, agindo em excesso de poderes ou em patente violação à lei²⁷, a responsabilidade por estes atos não é da pessoa jurídica, mas sim, do agente que materialmente o perfectibilizou.

A modalidade de responsabilidade em tela tem, como critério material de incidência, a conduta personalíssima do representante legal da pessoa jurídica que, em conduta ilícita, lesiona o erário na medida em que obstrui o regular exercício do poder de império. Sobremaneira, personalíssimo, também é o conseqüente deste dispositivo: a responsabilidade pessoal pela satisfação do crédito tributário. Além disso, a leitura literal da norma também elenca a condição temporal para autorizar sua eficácia, ao dispor que a conduta ilícita deverá resultar na constituição do crédito tributário. Desses critérios, conclui-se que a Fazenda não apenas deverá comprovar que houve um ato ilícito, cometido por um representante da pessoa jurídica, mas deverá identificar individualmente, no tempo, quem foi este sujeito.

A compreensão deste instituto implica assumir que os atos cometidos com excesso de poder (daquele que foi delimitado pelo contrato social da sociedade empresarial) ou em infração à lei não se podem considerar como atos regulares da sociedade e, por esse motivo, é que a responsabilidade é pessoal daquele sujeito que a cometeu. Diferentemente da modalidade de responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN²⁸, esta afasta o contribuinte (leia-se: a sociedade empresária) da relação obrigacional, de modo que apenas o responsável imputado responderá pela satisfação do crédito tributário, substituindo o contribuinte²⁹.

Nesse ponto, importa registrar que, apesar deste ser o entendimento adotado no presente estudo, esta matéria ainda é objeto de controvérsia na doutrina. Isso pois, parte da doutrina entende que, mesmo o comando legal determinando a

²⁷ Cumpre salientar que o inadimplemento do crédito tributário não é compreendido, para essa finalidade, enquanto “violação à lei”. Entendimento firmado pelo STJ mediante o julgamento que originou a Súmula nº 430, fixando a seguinte tese: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”.

²⁸ Código Tributário Nacional de 1966 – 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 que forem responsáveis: [...]

²⁹ Saliente-se que acompanhando o entendimento de que ocorre a substituição no polo passivo pode-se mencionar, por exemplo, nomes como: Paulo de Barros Carvalho; Misabel Abreu Machado Derzi; e Eduardo Sabbag.

reponsabilidade pessoal do responsável acusado do cometimento de ato ilícito, a pessoa jurídica, ainda assim, não seria excluída do polo passivo relacional.³⁰

Assim, há de se reconhecer que, na prática forense, caso a pessoa jurídica venha a satisfazer integralmente o crédito tributário com o seu próprio patrimônio, mesmo na hipótese em que a autoridade fazendária indique o responsável com fundamento no artigo 135, III, do CTN, o crédito será extinto nos termos do artigo 156, I, do CTN, de modo que não será possível, ao ente fazendário, excutir os bens do representante legal, o que viabiliza essa controvérsia.

Todavia, reitera-se que o artigo 135, III, do CTN trata de uma espécie peculiar de responsabilidade. O ato ilícito que enseja a responsabilidade do sujeito responsável é causa (externa ao fato jurídico tributário³¹) do nascimento da obrigação tributária, constituída em nome do contribuinte, mas que não pode ser considerado como regular por ser contrário aos legítimos interesses sociais previstos no contrato social e na lei. Por esse motivo se adota, neste estudo, o entendimento de que a responsabilidade será pessoal do infrator, excluindo do polo passivo a pessoa jurídica que inicialmente ocupou a posição de contribuinte. Nessa hipótese³², que se concebe da leitura literal do dispositivo, os atos são ou prévios ou concomitantes ao acontecimento do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária. (Baleeiro *apud* Derzi, 2018, P. 1153).

Além disso, cumpre salientar que este instituto não se confunde com o da descon sideração da personalidade jurídica. Seus critérios materiais de incidência são diversos na medida em que, para se ensejar a descon sideração, a pessoa jurídica deve se apresentar como um obstáculo para ocultar os verdadeiros sujeitos do ato e que estes se beneficiaram com o abuso da personalidade jurídica³³. Por outro lado, no caso da responsabilidade em tela, basta que os sujeitos elencados pratiquem os atos descritos no artigo 135, III, do CTN. (Cirqueira, 2016, P. 89).

Assim, a compreensão do bem jurídico que esta norma busca tutelar está ligada, portanto, ao ímpeto de coibir a prática de atos ilícitos dolosos, pelo

³⁰ Seguindo essa outra linha de pensamento, podemos mencionar, por exemplo, os seguintes estudiosos que defendem a manutenção da pessoa jurídica no polo passivo: Sacha Calmon Navarro; Ricardo Lobo Torres; e Luciano Amaro.

³¹ Dado que é um fato não tributário.

³² Há de se avaliar que a hipótese da dissolução irregular é um ato ilícito que se comete posteriormente ao fato gerador da obrigação tributária, mas, mesmo assim, enseja a incidência desta norma conforme o entendimento sedimentado na Súmula nº 435, que será trabalhada em tópico a seguir.

³³ Superior Tribunal de Justiça, REsp 1036398/RS, Rel. Ministra Nancy Andrighi, DJe 03/02/2009.

administrador, que impedem a regularidade da atuação fazendária, a fim de prejudicar terceiros, inviabilizando o ciclo da obrigação tributária, motivo pelo qual se traduz em uma sanção³⁴.

Nessa linha de considerações, ao sujeito que pratica o ato descrito pela norma, se observam dois elementos necessários: o poder de gestão e o intuito de lesar o Fisco. Isso implica dizer que a todos aqueles sujeitos descritos pela norma, possuem atribuição social relativa ao cumprimento de obrigações tributárias (seja ela principal ou acessória), e são dotados de um compromisso legal de colaborar com o fisco. Portanto, não é todo e qualquer sócio que estará sujeito a esta responsabilidade.

Além disso, nesta hipótese, não basta que o sujeito exerça um cargo de gestão, não é este o critério subjetivo que o teor da norma prevê, mas sim que as suas atribuições sejam referentes à gestão e administração contábil/fiscal e, nesta incumbência, tenha atuado de modo ilícito, lesando o erário.³⁵ (Machado, 2021, P. 95).

Além deste critério qualificador do sujeito, também é necessário que este tenha atuado em excesso de poderes, infração à lei, contrato social e estatuto. Sobre o requisito da conduta ilícita, a infração à lei se observa na conduta que venha a lesar o erário por obstruir o regular exercício dos atos fiscalizatórios e não do mero inadimplemento do crédito tributário.

Salienta-se, inclusive, que este é o entendimento sedimentado pela Súmula nº 430 do STJ, ao fixar que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Conclui-se, então, que não é o inadimplemento que é considerado a conduta ilícita, mas, sim, a subversão dos legítimos interesses da sociedade, motivo pelo qual se mantém apenas a figura do responsável, excluindo o contribuinte, que teve, contra si, a constituição de uma dívida não autorizada. (Baleeiro *apud Derzi*, 2018, P. 1152).

³⁴ Importa, aqui, mencionar o entendimento firme de Paulo de Barros Carvalho (2012, P. 216) de que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributário apresentam a natureza de sanções administrativas.”

³⁵ Importa registrar a relevante anotação feita por James Marins (2009, p. 169, *apud*, Machado, 2021, P. 95): “[...] não há que se confundir a responsabilidade dos administradores com a dos sócios não gerentes, uma vez que o sócio-gerente pode ser responsabilizado, mas não por ser sócio, e sim por ter praticado atos de administração que impliquem responsabilidade”.

Contudo importa esclarecer que o ato ilícito não gera a obrigação tributária. Este entendimento violaria, inclusive, a inteligência expressa no art. 3º do CTN³⁶. O ato ilícito, portanto, é exterior ao fato jurídico tributário, mas está ligado à constituição da obrigação tributária. Então, veja-se que o administrador, em conduta ilícita, pode: I- realizar alguma operação industrial, em excesso de poder ou violação aos termos do contrato social, gerando obrigações tributárias à título de IPI; II- obstruir a fiscalização tributária; ou III- concorrer para o inadimplemento. O crédito será devidamente constituído dado que ocorreria o fato imponible, mas o caráter ilícito da conduta (que é externo ao fato imponible) ensejará a responsabilização do agente que o tenha praticado. (Massud, 2017, p. 201).

Com efeito, em um esforço elucidativo, Maria Rita Ferragut exemplifica algumas condutas em que se observa esta ilicitude descrita. O faz com base na legislação estadual do Estado de São Paulo, sobre a instituição do ICMS – Lei nº 6.374/89, dentre os quais se destacam, por exemplo:

[...] A alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade e a comercialização de mercadorias sem prévia previsão no contrato social e autorização de funcionamento pelo órgão regulamentador [...];
 Ato ou negócio, em infração à lei, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;
 Ato com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial;
 O Administrador tiver concorrido para a inadimplência fraudulenta da pessoa jurídica, decorrente da contabilização irregular de bens, direitos ou valores ou da transferência destes para empresas coligadas, controladas, sócios ou interpostas pessoas;
 [...].
 Ocultação ou alienação de bens e direitos da pessoa jurídica, com o propósito de obstar ou dificultar a cobrança do crédito tributário. (Ferragut, 2018, p. 862 – 863)

Nesses termos é que se demonstra incorreto apenas correlacionar, indistintamente, todos os sócios constantes do contrato social no polo passivo da responsabilidade tributária. Nesta hipótese, que se extrai da leitura literal da norma, os critérios (material e subjetivo) requerem uma análise realmente técnica e profunda por parte da administração fazendária para individualizar o autor do ato infracional. Tudo isso para que se atribua corretamente o ônus obrigacional sem abrir a via ilegítima da discricionariedade na atuação estatal. Assim, apenas delimitando todos esses elementos (subjetivos e factuais) é que se pode conceber a possibilidade de transmitir a responsabilidade tributária.

³⁶ Código Tributário Nacional de 1966 – Art. 3: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, constituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Além desta, outra hipótese de ato ilícito está muito presente na prática forense: a dissolução irregular da pessoa jurídica. Nesta outra hipótese, o critério de incidência da responsabilização dos sócios é diferente, tanto no aspecto material, quanto no subjetivo.

O ato que se repudia é o “encerramento inidôneo” da pessoa jurídica. Este, quando devidamente constatado, legitima o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, conforme o entendimento estabelecido na Súmula nº 435 do STJ, na hipótese em que “a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes”. Veja-se que esta hipótese se localiza em tempo posterior ao fato gerador, implicando que o ato ilícito, agora, é posterior ao ato que venha a constituir a obrigação tributária. Esta preexiste à constatação do encerramento, ora, isso pode ocorrer até mesmo no curso de demanda judicial para a execução forçada do crédito correspondente. (Conrado, 2017, P. 186).

Este redirecionamento da execução fiscal, do contribuinte aos sócios, é autorizado pela constatação do “encerramento inidôneo” que se deu no curso da execução, pela própria autoridade judicial, ou pela autoridade administrativa no curso do lançamento.

Para que se autorize esse redirecionamento no curso da execução fiscal os devem suceder, por exemplo, os seguintes acontecimentos: I- o juízo - competente para processar e julgar a execução - determine a citação *in loco*, pelo oficial de justiça – serventuário cujo pronunciamento goza de fé pública, ao domicílio tributário³⁷ da sociedade executada; e II- este constate que aquela não se encontra em atividade naquele endereço.

No caso deste exemplo, diante desta comunicação de acontecimento, o juízo: I- enunciará, em linguagem jurídica competente, o “fato gerador” da responsabilidade; II- constituirá a consequência obrigacional decorrente deste fato; III – atribuirá força executiva a esta obrigação; IV- irá inserir os sócios (terceiros responsáveis) no polo executado na demanda já instaurada (não será necessário um procedimento apartado); e V- ordenará o direcionamento dos atos de execução em desfavor destes. (Conrado, 2017, P. 188-189).

³⁷ Código Tributário Nacional de 1966 – Art. 127: Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: [,,] II – Quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos e fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Desse modo a conduta ilícita autorizadora do redirecionamento é o encerramento inidôneo da sociedade. A responsabilidade, então, recairá sobre aqueles sujeitos que detinham a obrigação de manter as autoridades fiscais atualizadas sobre a situação da empresa.

Diferentemente da hipótese anterior, não mais se exige que o sujeito atue na gestão contábil/fiscal, mas que ele detivesse a prerrogativa de comunicar à autoridade fiscal o encerramento da atividade empresária ou mudança de endereço do domicílio tributário, podendo tanto ser um sócio-gerente, quanto qualquer outro sócio que conste no quadro societário, desde que dotados deste dever legal. Assim, todos estes concorrem igualmente para o cometimento do ilícito, materializando, assim, o critério de sua responsabilização.

Assim, nos casos em que o sócio se retira legitimamente³⁸ da sociedade empresária, em momento que a empresa não tenha sido dissolvida, nem que se prove que praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, não haverá o que se pensar na responsabilização deste pela dívida tributária, ao menos, não com fundamento no artigo 135, III, do CTN³⁹.

Estabelecidos os pontos de divergência entre esses critérios de responsabilidade tributária, cumpre salientar que, para ambos os casos, a responsabilidade pessoal não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Esta é uma hipótese sancionatória ao agente que venha a cometer um ato ilícito, sendo a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária a consequência da conduta inidônea.

Assim, é essencial que a autoridade responsável por enunciar (ao sistema jurídico) a materialização dos critérios da responsabilidade – prevista no art. 135, III, do CTN -, deverá individualizar o autor do ato infracional, reunindo os critérios subjetivo (em um caso, ter poder de gerência na gestão contábil/fiscal da sociedade, e no outro, ter o dever de informar a autoridade fiscal o encerramento das atividades ou mudança de endereço) e material da conduta (que é o ato ilícito), para que se possa autorizar a eficácia desta norma ao caso concreto.

³⁸ Declarando a sua retirada por escrito aos demais sócios, conforme determina o artigo 1.029 do Código Civil de 2002, com 60 dias de antecedência; e, após este prazo, se a sociedade não for dissolvida, averbando a modificação no contrato social junto à junta comercial correspondente.

³⁹ Este foi o entendimento firmado pelo STJ na oportunidade do julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 100.739-SP, Rel. Min José Delgado, 1ª Seção, DJ 28/02/00.

Portanto, esta atuação da autoridade deve ser técnica e observar os ditames legais, bem como deverá oportunizar a possibilidade da defesa pessoal do sujeito a quem se imputa a prática do ilícito, sob pena de violar o devido processo legal e os direitos de defesa do sujeito passivo.

4 OS DIREITOS DE DEFESA E OS REQUISITOS DA LEGITIMIDADE PARA TRANSMITIR A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIRO.

O objeto da relação tributária será, via de regra, obrigacional e resolver-se-á, geralmente⁴⁰, com o pagamento de determinada quantia aos cofres públicos – seja por ventura de uma obrigação principal ou no caso do descumprimento de uma obrigação acessória, que se converte em principal por ventura da aplicação de multa pecuniária. Por isso se pode afirmar que a relação jurídica tributária é eminentemente obrigacional e estabelece direitos e deveres aos sujeitos que a integra. Assim a administração fazendária necessita adequar seus atos para garantir o devido processo legal, posto que se está diante da pretensão de intervir na liberdade patrimonial do cidadão-contribuinte.

Para que os acontecimentos se tornem fatos jurídicos e ingressem ao sistema do direito, é necessário que sejam descritos mediante linguagem adequada, o que ocorre no lançamento. Seja para identificar a ocorrência de um fato tributário ou para imputar a responsabilidade tributária ao representante legal da pessoa jurídica, todos os acontecimentos, para serem dotados de eficácia jurídica, necessitam estar descritos em linguagem competente. A documentação dos acontecimentos relevantes ao direito tributário, portanto, seguindo o entendimento do artigo 142 do CTN, será produzida pela administração fazendária do ente tributante, com a participação do sujeito passivo, e se dará por meio do lançamento, fazendo surgir, para o direito, a obrigação tributária.

A relação jurídica entre o indivíduo e a Fazenda se estabelece mediante um enunciado linguístico que, no mínimo, delimitará qual foi o fato imponível identificado, quem é o credor, quem é o devedor, o *quantum debeatur* da obrigação

⁴⁰ Necessária a ressalva de que o pagamento não é a única possibilidade de extinção ou exclusão do crédito tributário. Mas, o curso regular que se espera (pelo fisco e pela sociedade civil) é que, na hipótese de se instaurar uma relação tributária, ocorra a satisfação do crédito tributário pelo pagamento, caso não fosse, a administração fazendária não teria razão de ser.

pecuniária⁴¹, ou seja, um enunciado que estabelecerá quais são os elementos da relação jurídica, elaborado no curso do processo do lançamento. (Carvalho, 2021, P. 241).

Ainda, cumpre reforçar que um dos elementos relacionais estabelecidos no bojo do artigo 142 é a sujeição passiva. Isso implica concluir que o crédito constituído mediante o processo do lançamento que se deu em face exclusivamente da sociedade empresária, sem qualquer intimação pessoal ao sócio não lhe pode ser oponível, sob pena de violar o devido processo legal.

Isso pois, dado que esse enunciado relacional deve ser delimitado no âmbito de um procedimento administrativo cuja finalidade é a constituição do crédito, é necessário importa observar duas garantias constitucionais que especificamente tratam dos procedimentos judicial e administrativo nos seguintes termos:

Constituição Federal de 1988 - Art. 5º: <omissis>.

[...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes;

A garantia do devido processo legal é de observância obrigatória na constituição do crédito tributário em face de determinado sujeito passivo visto que se trata, necessariamente, de uma atuação do Estado com fins de intervir na liberdade e na propriedade do indivíduo.

Lado outro, a inviolabilidade aos direitos de defesa se traduz na impossibilidade de que qualquer instrumento normativo ou atuação do poder público impute a alguém o cometimento de conduta ilícita sem que, antes, lhe seja garantido o conhecimento do inteiro teor das acusações e seus possíveis efeitos e a faculdade de alegar quaisquer fatos e fundamentos em sua defesa. (Dallari, 2021, P. 15).

4.1. O LANÇAMENTO ENQUANTO PROCEDIMENTO/ATO ADMINISTRATIVO DESTINADO A TRADUZIR OS ACONTECIMENTOS SENSÍVEIS EM LINGUAGEM JURÍDICA E OS SEUS ELEMENTOS DE VALIDADE

O lançamento possui uma dupla conceituação. O artigo 142 do CTN o descreve enquanto o ato que constitui o crédito tributário, mas, também, o conceitua, *in verbis*, enquanto o:

⁴¹ Conforme se anota do *caput* do artigo 142 do CTN.

o procedimento administrativo tendente 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.⁴²

Apesar desta polissemia, o lançamento é, enquanto uma atividade vinculada e obrigatória do agente público⁴³, um procedimento administrativo e, enquanto produto final, é um ato. O lançamento tributário, então, é uma ferramenta que dispõe, a administração tributária, para, detectando os acontecimentos do mundo sensível, traduzi-los em linguagem jurídica adequada, resultando no surgimento da norma individual e concreta que estabelece a relação específica entre dois sujeitos: o Estado e o sujeito passivo.

O lançamento poderá ocorrer, nos termos da legislação tributária, por homologação⁴⁴, por declaração⁴⁵ e de ofício (automático e periódico, como no caso do IPTU). À exceção dos tributos lançados de ofício, o crédito tributário constitui-se diretamente pela declaração do contribuinte⁴⁶ - que importa em uma obrigação acessória do sujeito passivo - mas que, em todo caso, poderá ser revisado, de ofício, pela autoridade administrativa, dentro do prazo decadencial (ou seja, 5 anos contados da constituição do crédito). Nesta hipótese, será o caso de lançamento supletivo, mediante procedimento fiscalizatório⁴⁷. (Munari, 2014, P. 273 – 274).

Sobremaneira, a revisão de ofício - nas hipóteses em que o contribuinte tenha declarado e pago, antecipadamente, a quantia que alega ser equivalente ao crédito obrigacional -, é dispensável. Mas continua sendo um exercício legítimo quando a autoridade administrativa discorde da declaração do contribuinte. Contudo, havendo a homologação das declarações, visto que o crédito já fora constituído pelo próprio contribuinte, ao Fisco não se exige providência alguma e dá-se por satisfeita a obrigação tributária.

⁴² Relevante é a anotação de Paulo de Barros sobre este tema. Em sua obra “direito tributário fundamentos jurídicos da incidência” (2021, p. 291) dispõe da seguinte forma: Ora, além do “procedimento do lançamento”, temos, também, o “ato administrativo de lançamento”. (...). É lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do “ato de lançamento”.

⁴³ Código Tributário Nacional de 1966 - Art. 142, parágrafo único: a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴⁴ Como é o caso do ICMS.

⁴⁵ Como é o caso do Imposto sobre a Renda (Pessoa Jurídica ou Física).

⁴⁶ Conforme entendimento sedimentado pelo STJ havendo, inclusive, a Súmula nº 436 neste sentido.

⁴⁷ Conforme dispõe o artigo 149 e incisos do CTN.

Assim, é dispensável que a Fazenda verifique a ocorrência do fato gerador, liquide o tributo e indique o sujeito passivo⁴⁸. A homologação (expressa ou tácita) implica a aceitação, pela administração fiscal, das informações prestadas e do valor repassado, enquanto suficientes para satisfazer seu crédito.

Todavia, havendo discordância e, por este motivo, se instaure procedimento com fins de excluir saldo remanescente, aplicar alguma penalidade ou apurar o cometimento de ilícito, a administração fazendária assume o dever de identificar, no bojo do processo de lançamento, todos os elementos previstos no artigo 142 sendo, no mínimo: a ocorrência do fato gerador; a matéria tributável; o montante devido; e identificar o sujeito passivo.

No procedimento administrativo que insere determinados acontecimentos relevantes ao direito tributário no sistema jurídico⁴⁹, os agentes fiscais observarão o regime normativo do direito administrativo, uma vez que se está diante do funcionamento da administração pública que determinará uma (ou algumas) conduta(s) ao administrado, intervindo diretamente em seu patrimônio e em sua liberdade.

Por esta razão, a Administração Fazendária não pode fazer nada sem que a lei tenha autorizado. Não poderá, portanto, praticar ato algum sem estabelecer uma finalidade específica, bem como, sem que o fundamento na lei e, com base nesta, motive sua conduta.

Nos atos praticados pelo poder público⁵⁰ (seja a administração tributária ou o poder judiciário), o dever de motivação é um elemento fundamental, uma vez que possibilita a legalidade, a moralidade, a inafastabilidade da jurisdição e a ampla defesa e o contraditório. Isso pois, é apenas por meio da motivação que se observa o controle de legalidade nos atos/procedimentos administrativos, coibindo o arbítrio e possibilitando o exercício dos direitos de defesa⁵¹ do sujeito acusado.

Assim, a sua ausência impede que o imputado recorra de forma plena do enunciado firmado pela autoridade, pois lhe priva o conhecimento dos motivos que

⁴⁸ Obrigações que determina o Art. 142 do CTN.

⁴⁹ Paulo de Barros Carvalho (2021, P. 189) leciona que o fato jurídico *stricto sensu* se apresenta na forma de enunciado descritivo de um evento pretérito, com efeitos declaratórios, voltando-se ao passado para declarar um determinado acontecimento. Já o fato jurídico relacional projeta-se para o futuro, estabelecendo que, a partir da unidade de tempo nele firmada, uma conduta será deonticamente devida por um sujeito perante outro sujeito de direito.

⁵⁰ Principalmente nos atos atinentes ao Poder de Império – diretamente intervenientes à esfera privada do sujeito.

⁵¹ Leia-se: ampla defesa e contraditório.

levaram a autoridade a decidir pela existência da infração (critério material da responsabilidade) e da autoria (critério subjetivo). (Ferragut, 2018, P. 854 – 856).

A instrumentalidade dos atos administrativos implica assumir que a atuação do Estado se dá em determinado contexto para que se atinja uma determinada finalidade. No caso do lançamento, a finalidade é a constituição do crédito tributário, ao passo em que delimita a norma individual e específica entre o sujeito ativo “A” e o sujeito passivo “B”.

Contudo, nas hipóteses em que se observe a ocorrência material dos critérios postos no artigo 135, III, do CTN, o sujeito passivo passa de “B” para “C”, implicando, necessariamente, em uma nova relação jurídica. Daí a necessidade, justificada pelos atributos da finalidade e da motivação dos atos, de se instaurar um novo procedimento. A finalidade do lançamento não é, apenas, a satisfação do crédito tributário, mas a de instaurar no sistema jurídico uma norma, agora individual, entre dois sujeitos, mediante a constatação da ocorrência do fato gerador, devidamente traduzida em linguagem jurídica adequada. A esse respeito, Hely Lopes Meirelles (2012, P. 119, *apud*, Dallari, 2021), deduz:

O desvio de finalidade ou de poder se verifica quando a autoridade, embora atuando nos limites de sua competência, pratica o ato por motivos ou com fins diversos dos objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público. O desvio de finalidade ou de poder é, assim, a violação ideológica da lei, ou, por outras palavras, a violação moral da lei, colimando o administrador público fins não queridos pelo legislador, ou utilizando motivos e meios imorais para a prática de um ato administrativo aparentemente legal.

O lançamento não é, então, uma ferramenta para a satisfação irrestrita do interesse arrecadatário. Antes, por ser um procedimento, pretende garantir segurança jurídica e legitimidade ao poder de império. Motivo pelo qual o agente fiscal não pode verter a finalidade do lançamento para incluir ou modificar o polo passivo relacional sem apresentar os seus motivos, bem como, sem oportunizar que este novo sujeito passivo tome ciência da conduta que lhe está sendo imputada, das consequências possíveis desta responsabilidade e lhe oportunize a possibilidade de defesa.

O critério da sujeição passiva da empresa é totalmente diverso do critério da responsabilidade tributária do sócio! Ou seja, não coincidem, os elementos previstos no artigo 142 do CTN, da relação entre o fisco e o contribuinte e da estabelecida, posteriormente, entre o fisco e o responsável. As obrigações não se confundem, os sujeitos não se confundem, o caráter das normas que instituem a sujeição não se confunde. A única identidade em ambas as relações é o crédito, o objeto, e apenas -

e isso não permite confusão entre as relações em tela, não se pode definir uma relação jurídica apenas sob o enfoque do seu objeto. (Conrado, 2017, P.188).

Portanto, quando se observa, na prática forense, a ocorrência de uma imputação de responsabilidade tributária ao representante legal da pessoa jurídica, sem que se tenha observado tecnicamente os critérios (material e subjetivo) da responsabilidade tributária, bem como, sem ter dado a oportunidade deste novo sujeito tomar ciência do inteiro teor da conduta que lhe acusam e sem lhe oportunizar o exercício da defesa, se está diante da violação ao direito constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Ocorre que, após a notificação do lançamento ao sujeito passivo, o crédito está devidamente constituído, de modo que a norma individual e concreta já fora produzida e, deste evento em diante, o crédito será exigível. Portanto, privar o sujeito à possibilidade de exercer o seu direito de defesa, implica, também, violar a oportunidade que a norma tributária lhe confere de impugnar, ainda na seara administrativa, e modificar os termos do lançamento⁵². (Cirqueira, 2016, P. 91).

Assim, conclui-se que, para a legítima atuação da Fazenda Pública é necessário observar a liturgia dos atributos dos atos administrativos, sob pena de revertê-los de sua função precípua - garantir a segurança jurídica nas relações firmadas em sociedade e legitimar o poder de império -, evitando-a de vícios passivos de lhe anular integralmente ou, caso não seja detectado em nenhuma instância revisora do ato praticado, provocar a indevida constrição patrimonial da pessoa física (o responsável tributário), em contrariedade ao inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal.

4.1.1 OS EFEITOS JURÍDICOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EVADO DE VÍCIOS

A relação jurídica se estabelece e o crédito tributário se torna exigível quando, ao fim do processo de lançamento, notifica-se o sujeito passivo. Não obstante a exigibilidade do crédito tributário após este evento, a cobrança administrativa não admite os meios executivos forçados (tais como o sequestro de valores para conversão em renda, penhora de bens, indisponibilidade de bens e direitos), de modo que resta à Fazenda recorrer à via judicial para a cobrança forçada do seu crédito. (Cirqueira, 2016, P. 92).

⁵² Conforme os termos do inciso I do artigo 145 do CTN.

A cobrança judicial do crédito tributário obedece, em primeiro plano, as determinações da Lei de Execução Fiscal (LEF) e, em caráter subsidiário, o Código de Processo Civil⁵³. Assim, nesta modalidade executiva, por não existir a fase de conhecimento⁵⁴, a norma requer, do exequente, que o crédito executado goze de presunção de certeza e liquidez⁵⁵, o que ocorre com o ato da inscrição em Dívida Ativa, momento em que se constitui a Certidão de Dívida Ativa (CDA) que, goza do atributo de prova pré-constituída⁵⁶, acompanha, instrui e integra a petição inicial do processo executivo fiscal⁵⁷ (Conrado, 2017, P. 184).

A Certidão de Dívida Ativa remonta ao processo do lançamento – que constitui o crédito, em exercício do controle de legalidade⁵⁸ -, de modo que deve corresponder, em seus elementos⁵⁹, com fidelidade, aos elementos formalizados no curso do procedimento administrativo. A decisão de primeira instância encerra a possibilidade de revisão na esfera administrativa⁶⁰ e autoriza a propositura da demanda executiva.

Em raciocínio analógico, com fins eminentemente elucidativos, Guimarães e Teixeira (2016, P. 435 – 436) estabelecem uma comparação entre a análise que se presta entre a CDA e o lançamento e a brincadeira do “jogo dos sete erros”. Por simplório que pareça, é essencialmente este o esforço que se faz para observar a validade da CDA. Todos os elementos indicados no Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverão respaldar aos elementos do processo administrativo do lançamento⁶¹. Então, na hipótese de divergência - a falta ou excesso de algum elemento -, na CDA, em relação ao processo do lançamento, se está diante de alguma nulidade

⁵³ Lei nº 6.830 de 1980 – Art. 1º.

⁵⁴ O momento processual em que, nas cobranças cíveis de créditos e direitos, se pode discutir matéria e produzir as provas admitidas em direito.

⁵⁵ Conforme se extrai do parágrafo 1º do artigo 6º da LEF, ao dispor que a petição inicial da execução fiscal será acompanhada da CDA, que dela será parte integrante, como se estivesse transcrita.

⁵⁶ CTN de 1966 – Art. 204º.

⁵⁷ Lei nº 6.830 de 1980 – Art. 6º, §1º.

⁵⁸ Faculdade de revisar possíveis erros no curso do processo administrativo e, possivelmente, determinar diligências para saná-los.

⁵⁹ Lei nº 6.830 de 1980 – Art.2º, §5º: O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I – o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II – o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III- a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; [...] VI – o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

⁶⁰ Desde que não ocorra nenhuma emenda ou alteração pela autoridade administrativa.

⁶¹ O que se confirma da interpretação sistemática do Artigo 142 e do 202, ambos do CTN.

que, se o elemento divergente for quanto ao polo passivo, impossibilitará a retificação do título executivo, por violação ao devido processo legal⁶².

Além disso, o vício praticado no processo do lançamento, que não seja devidamente sanado neste ato de controle administrativo de legalidade⁶³ contaminará este título executivo. Contudo, considerando que a CDA goza da presunção de certeza e liquidez, competirá ao executado, apenas mediante prova inequívoca do vício, combater a pretensão fazendária.

Nessa linha de considerações, assumir irrestritamente este atributo da CDA permitiria supor que, se, no processo do lançamento, nenhum representante legal da pessoa jurídica fosse pessoalmente intimado a apresentar esclarecimentos sobre a possível autoria de atos inidôneos de má gestão fiscal/contábil ou da dissolução irregular da sociedade, e, mesmo assim, fosse inserido enquanto corresponsável pelo crédito na CDA, esta, ainda assim, gozaria da presunção de certeza e liquidez, ainda será considerada prova pré-constituída para fins de instrução da Execução Fiscal, até que o representante legal logre êxito em produzir a prova negativa de sua responsabilidade⁶⁴. (Ferragut, 2018, P. 865 - 866).

Na prática, os efeitos desta presunção, segundo esse entendimento, implicam dispensa à produção probatória, por parte do Fisco, quanto à demonstração e comprovação dos critérios (material e subjetivo) do ato ilícito descrito pelo art. 135, III, do CTN. Com efeito, esta transferência do ônus probatório seria o mesmo que assumir que bastaria, à Fazenda, alegar a ocorrência da conduta inidônea, independente de comprovação da ocorrência deste fenômeno, já que a única condição para a validade seria a mera alegação. (Ferragut, 2018, P. 865 - 866).

Importa salientar que o entendimento jurisprudencial não é pacífico, existindo decisões que privilegiam a presunção de certeza e liquidez, conferida pela norma, à CDA e outras decisões que privilegiam os direitos de defesa do acusado⁶⁵.

Todavia, é imperioso registrar que o dever de comprovar os requisitos de autoria e materialidade é do sujeito que acusa. Assim, não é razoável exigir do

⁶² Conforme se extrai da inteligência da tese fixada pela Súmula nº 392, *in verbis*: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”

⁶³ Conceito do ato da inscrição em Dívida Ativa presente no §3º do art. 2º da Lei nº 6.830 de 1980.

⁶⁴ Contudo, foi nesse sentido o entendimento firmado pela primeira turma do STJ expresso na oportunidade do julgamento do AgRG no REsp n. 1.010.661/RS, de relatoria do Min. Francisco Falcão, DJ de 05/05/08.

⁶⁵ Como é o caso do entendimento firmado pela segunda turma do STJ na ocasião do julgamento do REsp n. 197.278/AL, de relatoria do Min. Franciulli Netto, DJ 24/06/02.

contribuinte o dever de produzir prova negativa da conduta ilícita que lhe imputam, mas, por outro lado, é necessário observar que é obrigação do Fisco, à todo momento, comprovar que analisou essa acusação à exaustão no procedimento administrativo (Machado, 2021, P. 103).

Além disso, importa consignar que o prestígio da presunção de certeza e liquidez, conferido à CDA, apenas existe pela presunção de que fora regularmente inscrita (Art. 204 do CTN), bem como supõe um anterior e regular processo administrativo (Art. 201 do CTN).

Nesse sentido, caso o evento ensejador da responsabilidade (do representante legal) seja de ocorrência anterior à constituição do crédito, é imprescindível que o acusado tenha sido pessoalmente indicado para participar dos atos e interferir ativamente na constituição do crédito tributário – mediante a ciência integral do processo e a faculdade de apresentar defesa pessoal, em privilégio aos direitos de defesa – para que, assim, possa constar validamente na CDA enquanto sujeito passivo. (Guimarães e Teixeira, 2016, P. 441).

A presunção que reveste o crédito inscrito em dívida de certeza e liquidez, portanto, existe apenas pela presunção de que o sujeito passivo teve a oportunidade de exercer seus direitos de defesa no curso do processo do lançamento ou pôde impugnar, no prazo legal, a imputação que suporta. Nesse sentido Guimarães e Teixeira concluem que *“a Fazenda Pública somente poderá promover o redirecionamento da Execução Fiscal se, no mínimo, o administrador tiver sido notificado para participar do processo administrativo fiscal”* (Guimarães e Teixeira, 2016, P. 441).

Em uma consideração finalística, tal conduta fazendária, apesar da motivação evidentemente arrecadatória, implica na possível perda da chance de satisfazer o crédito tributário completamente. Isso pois, a irregularidade relativa ao polo passivo é um vício não sanável, de modo que, quando observado, enseja o reconhecimento da nulidade do título executivo e o processo que o antecede. Importa salientar, ainda, que a ausência de intimação do sujeito passivo é matéria de ordem pública e, por este motivo, pode ser observada e apreciada de ofício pelo juízo.

Nessa situação, a declaração de nulidade integral do processo administrativo, sem a oportunidade de retificar o polo passivo para corrigir o vício procedimental implica na perda integral, da Fazenda, à possibilidade de arrecadar qualquer quantia, importando em prejuízo ao erário e, conseqüentemente, à coletividade.

4.2 O PROCEDIMENTO NECESSÁRIO PARA LEGITIMAR A TRANSMISSÃO DA TRANSFERÊNCIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para que se evite a nulidade do processo que constitui o crédito em face do responsável tributário, é necessário, então, que a administração fazendária lhe oportunize, no mínimo, a possibilidade de conhecer o processo na íntegra, em comunicação inequívoca de qual conduta ilícita ele está sendo acusado e os motivos pelos quais, dentre todos os sujeitos possíveis, ele é o responsável por aquele crédito tributário.

Conforme exposto, não basta que a fazenda pública se convença da ocorrência do ilícito imputado ao terceiro. É necessário que ela reúna os indícios de autoria e materialidade, individualizando os critérios abstratamente previstos no art. 135, III, do CTN, a um único sujeito ou, no caso de concorrência, a todos os sujeitos partícipes do ato inidôneo, para que a responsabilidade pelo ato infracional não ultrapasse a figura do seu infrator (Ferragut, 2018, p. 878).

A necessária comprovação, após reunidos os indícios documentais de autoria e materialidade, só poderá ocorrer após ser oportunizada a possibilidade do sujeito acusado manifestar sua defesa. Isso pois, mediante a defesa, o acusado poderá impugnar os documentos reunidos pela autoridade que lhe acusa, a interpretação desta autoridade, ou, até mesmo, alegar a impossibilidade de ter cometido este ato infracional. Não se pode esquecer que alguns dos gestores da pessoa jurídica, para fins contábeis/fiscais, podem ser administradores, contadores ou, até mesmo, um conselho fiscal, basta que tal atribuição lhe seja conferida no contrato social.

Desta pluralidade de sujeitos, ainda há de se observar, no tempo, a possibilidade daquele ato ilícito ter sido cometido por outro sujeito que sequer integre mais a sociedade empresária. Todas essas possibilidades necessitam estar delimitadas pelo fisco, mediante linguagem adequada e clara, para que se individualize a conduta ilícita que se pretende punir. Apenas assim é que se permite, ao acusado, impugnar integralmente o conteúdo da acusação. Não sendo o caso de modificar a suspeita da autoridade administrativa, após a defesa do acusado, é que se reputa válida a responsabilização do sujeito – que, todavia, ainda poderá se socorrer na via judicial.

Para que se apure tal ilicitude, bem como o sujeito que a cometera, em concordância ao bem da segurança jurídica, é necessário que a administração siga

um procedimento metódico, cujas regras tenham sido previamente estabelecidas em lei, que oportunize a delimitação da conduta ilícita e a imputação da cominação legal ao sujeito que realmente tenha cometido.

Contudo, até a presente data, não existe lei (nem em caráter nacional) que estabeleça um rito e critérios objetivos para a apuração da responsabilidade tributária prevista no Art. 135, III, do CTN. Em face da eminente carência de lei que regulamente este processo, observa-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante a Portaria PGFN nº 948/2017, estabelece um procedimento administrativo para apuração de responsabilidade (PARR) prevista na legislação tributária, civil e empresarial⁶⁶.

Apesar de se tratar de instrumento infra-legal e, por esse motivo, não ser a via adequada para imputar condutas ao cidadão-contribuinte⁶⁷, extrapolando os limites do Poder Regulamentar conferido ao poder Executivo, celebra-se a sua existência. Por mais que não seja a via ideal, se demonstra uma contribuição relevante à segurança jurídica e previsibilidade que se espera do Poder Público, em direção à válida imputação da responsabilidade tributária. Nesse sentido, na delimitação do objeto do PARR, o parágrafo único do artigo 2º esclarece que:

O procedimento será realizado contra o terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar e deverá indicar especificamente as situações, ainda que indiciárias, que dão ensejo à incidência da norma de responsabilização, devendo conter, no mínimo as seguintes informações: I - a identificação do devedor principal dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento;
II - a identificação do terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar;
III - os elementos de fato que caracterizam a hipótese de responsabilidade;
IV - os fundamentos de direito da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro; e
V - a discriminação e o valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento.

Conforme previsão no artigo 3º, o marco inicial do PARR será a notificação do terceiro, oportunizando a este a faculdade de apresentar impugnação, no prazo de 15 (quinze) dias corridos⁶⁸, que será apreciada pelo procurador responsável pela inscrição em dívida ativa⁶⁹. Da decisão proferida, interessado terá o prazo de 10 (dez) dias corridos para interpor recurso administrativo⁷⁰ e, somente quando este

⁶⁶ Portaria PGFN nº 948/2017 – Art. 1º.

⁶⁷ Pelo comando constitucional claro no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer coisa alguma senão em virtude de lei – Art. 5º, II.

⁶⁸ Portaria PGFN nº 948/2017 – Art. 3º

⁶⁹ Portaria PGFN nº 948/2017 – Art. 5º

⁷⁰ Portaria PGFN nº 948/2017 – Art. 6º

recurso não for aceito, o terceiro será considerado responsável pelo crédito tributário⁷¹.

Este é, até a presente data, o melhor exemplo disponível de procedimento a ser adotado para apurar a responsabilidade tributária do sócio com poderes de administração. Contudo, sua aplicabilidade está restrita ao âmbito de competência da União, não obrigando os fiscos dos demais entes federativos.

Inclusive, este é o caso do Estado da Paraíba que, até a presente data, não dispõe de instrumento normativo competente a instruir a atuação de seus servidores fiscais em procedimento específico que apure a responsabilidade tributária do terceiro – representante legal da pessoa jurídica. Tal omissão torna a atuação da administração arbitrária, não existe fundamento legal para motivar a imputação da responsabilidade.

Com efeito, ao observar a Lei nº 10.094/13⁷² a prática forense permite observar que a atuação da administração tributária do Estado da Paraíba dá-se, costumeiramente, nos seguintes termos: I- identifica, no trabalho de auditoria, uma possível divergência entre o que fora declarado pelo contribuinte e a realidade fática, momento em que se anota tal suspeita em um Auto de Infração⁷³; II – encaminha o Auto de Infração para que, em um procedimento administrativo que cominará no lançamento, se identifique os elementos previstos no artigo 142 do CTN⁷⁴; III – notifica o contribuinte⁷⁵; IV – inscreve o débito na Dívida Ativa, incluindo os sócios gerentes enquanto corresponsáveis⁷⁶.

Ocorre que o procedimento de inscrever em dívida ativa os sócios-gerentes sem sequer ter-lhes intimado pessoalmente, no curso de todo o processo, implica em uma evidente violação aos direitos de defesa, garantidos pela Constituição Federal em caráter de garantia fundamental. A natureza deste vício é, claramente, passível de nulidade do crédito e, neste caso, não poderá ser sanada.

Isso pois, todas as comunicações, do auto de infração à inscrição do débito em dívida ativa se deram em face do contribuinte – da sociedade empresária. Da decisão administrativa de lançar o crédito tributário em face da sociedade

⁷¹ Portaria PGFN nº 948/2017 – Art. 7º

⁷² É a lei que dispõe sobre o ordenamento processual tributário, o “PAT”, bem como, sobre a administração tributária no âmbito do Estado da Paraíba.

⁷³ Art. 37 da Lei nº 10.094/13.

⁷⁴ Art. 48 da Lei nº 10.094/13.

⁷⁵ Art. 48, §2º, da Lei nº 10.094/13.

⁷⁶ Art. 94, da Lei nº 10.094/13.

empresária se extrai um enunciado relacional que vincula apenas esses dois sujeitos – o Estado e a sociedade empresária.

Os critérios da obrigação e da responsabilidade são totalmente diversos, mas a legislação tributária do Estado da Paraíba e, conseqüentemente, a atuação de seus agentes fiscais, trata essas duas relações tal como se iguais fossem. Como dito anteriormente, a única semelhança dessas duas relações é o seu objeto, o crédito tributário.

Ainda, veja-se que em determinados dispositivos desta lei estadual existem menções à notificação de algum terceiro, tal como se observa no art. 93, §1º:

Art. 93. Das decisões condenatórias proferidas em processos administrativos tributários será intimado o sujeito passivo, fixando-se o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de recurso, quando admissível, ou a realização do pagamento ou parcelamento dos tributos exigidos e respectivos encargos legais.

§ 1º Na hipótese de constar nos autos, responsável solidário, este também deverá ser intimado das decisões condenatórias proferidas em processos administrativos tributários, devendo ser concedido o mesmo prazo estabelecido no “caput” deste artigo para apresentação de recurso, quando admissível, pagamento ou parcelamento dos tributos exigidos e respectivos encargos legais.

Entretanto, apenas notificar o “responsável solidário” ou o corresponsável não é suficiente para satisfazer o rigor procedimental necessário para individualizar as condutas inidôneas e imputar a responsabilidade tributária pelo crédito. Este dispositivo, na prática, autoriza que a administração tributária apenas indique, no quadro de corresponsáveis, os sócios-gerentes da pessoa jurídica sem, contudo, lhes identificar qual foi a conduta ilícita e quem foi a pessoa física que a autoridade fiscal acredita que a cometeu.

Com efeito, a condução deste procedimento sem a técnica que se exige para imputar a responsabilidade aos sócios, limitando-se a indicá-los na CDA, pode causar um prejuízo ao erário, na hipótese em que este enunciado relacional seja impugnado judicialmente e lhe seja declarada a nulidade, ou, caso não seja identificada, poderá promover a constrição patrimonial pessoal de algum sujeito que sequer tenha cometido ilícito algum.

Todavia, independente do resultado finalístico, esta conduta não está de acordo com a expectativa da sociedade com a atuação Estatal. Da administração pública, se espera previsibilidade e segurança jurídica. Não há possível segurança jurídica quando se sujeita o cidadão-contribuinte a uma exação arbitrária, carente de motivação.

De todo modo, imputar a alguém o cometimento de conduta ilícita e lhe aplicar a punição estabelecida na lei sem dar ao acusado as condições para resistir à essa acusação é uma violação evidente da ampla defesa e do contraditório. Aplicar uma punição sem dar a oportunidade do acusado sequer ter conhecimento da conduta que está sendo acusado é, por evidente, uma violação à ampla defesa e ao contraditório, que não se resolvem pela simples notificação do sujeito passivo da decisão condenatória proferida no curso do processo administrativo tributário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no que fora exposto neste trabalho, pode-se concluir que a imputação da espécie de responsabilidade tributária descrita pelo artigo 135, III, do CTN, sem que se verifique os critérios (material e subjetivo) da responsabilidade, bem como, sem que se assegure o devido processo legal viola sim os princípios constitucionais da garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Além disso, viola a bem jurídico da capacidade civil que a lei confere às sociedades empresárias, desprivilegiando os valores expressos no parágrafo único do Art. 49-A do Código Civil de 2002.

Resta evidente, então, que aplicar irrestritamente a responsabilidade tributária ao sócio-gerente, que é evento excepcionalíssimo, sem antes verificar e comprovar os critérios de sua responsabilidade se traduz, na prática, no redirecionamento da cobrança do débito da pessoa jurídica para a pessoa física motivada pelo mero inadimplemento, conduta antijurídica, vedada pelo entendimento firmado pelo STJ na oportunidade em que se fixou a Súmula nº 430.

Isso pois, se a conduta ilícita não se traduz em linguagem juridicamente adequada, este evento, por mais que tenha ocorrido materialmente, não poderá surtir efeitos jurídicos. Dado que a Constituição Federal garante que nenhuma pessoa será privada de sua liberdade ou de seus bens sem um devido processo legal. Então, a norma individual e concreta produzida pela Fazenda, pelo lançamento e reafirmada na CDA, que estabeleça a responsabilidade de um sujeito pela satisfação de um crédito tributário, sem ter havido processo em relação a este, por evidente, não atinge o seu critério básico de validade, não se podendo considerar (esse enunciado) enquanto juridicamente adequado.

Lado outro, tendo em vista que a Carta Constitucional também garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o exercício dos seus direitos de

defesa, quando se imputa esta modalidade de responsabilidade ao terceiro, também lhe imputa o cometimento de alguma conduta ilícita. Consolidar esse entendimento em enunciado relacional que imputa ao sujeito acusado o ônus de arcar com a satisfação do crédito tributário, sem que este tivesse a oportunidade de se defender pessoalmente, viola gravemente a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Do ponto de vista do regime administrativista, também não é válido o ato do agente público que não esteja justa e adequadamente motivado, sem exposição satisfatória das razões do seu convencimento. Isso pois, a ausência motivação reflete negativamente no exercício do contraditório (não é possível contraditar uma razão obscura e arbitrária, ao menos não juridicamente) e implica em fundamental instrumento para o controle de legalidade dos atos administrativos.

Independente do viés que se observe, seja pela perspectiva cível, administrativa, constitucional ou tributária, atribuir a responsabilidade tributária para o representante legal da pessoa jurídica sem efetivamente comprovar, mediante um processo deflagrado com esta específica finalidade, os critérios (material e subjetivo) da responsabilidade, implica em evidente ato arbitrário que viola as garantias constitucionalmente estabelecidas ao sujeito imputado.

Saliente-se que a constatação desta violação ao direito do acusado independe de discussão de mérito. Uma vez constatada a ausência regular do devido processo legal, ou, ainda, a violação à ampla defesa e ao contraditório, o crédito que até pudesse ser devido, bem como, até pudesse ter existido conduta ilícita pelo administrador, mas a nulidade será deflagrada e contaminará todo o crédito e o seu anterior procedimento.

A falta de atenção à técnica, então, poderá provocar os efeitos contrários aos pretendidos pelo fisco e pela coletividade. Em uma última análise, pode até mesmo ser que se esteja beneficiando os infratores, ao oferecer-lhes uma possibilidade plausível de defesa na seara judicial antes inexistente. Assim, resta evidente a necessidade de um processo administrativo tributário específico e com finalidade exclusiva para apurar o cometimento da conduta ilícita que autoriza a incidência do artigo 135, III, do CTN.

REFERÊNCIAS

ASSONI, Sergio Filho. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. São Paulo, v. 98, p. 181-206, 2003.

Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67585>. Acesso em: 08 ago 2024.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito tributário brasileiro**, revisto e atualizado por Misabel Derzi, 14ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788530980726. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788530980726/>. Acesso em: 24 ago. 2024.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966), **Lei nº 5.172/66**]. Brasília, DF: Presidência da República, [2024].

BRASIL. [Código Civil (2002), **Lei nº 10.406/02**]. Brasília, DF: Presidência da República, [2024].

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2024.

BRASIL. [Lei de Execução Fiscal (1980)], **Lei nº 6.830/80**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024].

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 19 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&proce>

GAGLIANO, Pablo Stolze Filho, Rodolfo Mário Veiga P. **Novo curso de direito civil: parte geral**. v.1. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2024. E-book. ISBN 9786553629806. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553629806/>. Acesso em: 19 jul. 2024.

GRAU, Eros, Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2010.

GUIMARÃES, Marcela Cunha; TEIXEIRA, Vinícius Pereira Veloso. Da formalização da responsabilidade tributária no âmbito administrativo como pressuposto necessário para a válida expedição da certidão de dívida ativa à luz do princípio do devido processo legal. **Revista Jurídica (Unicritiba)**, [S.l.], v. 2, n. 43, p. 424 - 453, fev. 2017. ISSN 0103-3506. Disponível em: <<https://revista.unicritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1845>>. Acesso em: 08 jul. 2024. doi:<http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v2i43.1845>.

MACHADO, Álvaro Augusto Lauff . Uma análise crítica sobre a hipótese de responsabilidade tributária prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional. In: ROSTAGNO, Alessandro; SIPOLATTI, Gustavo; RAMOS, José Eduardo Silvério1. (Org.). **Direito Tributário em Debate: Questões Atuais**. 1ed.Brasília: OAB Conselho Federal Editora, 2021, v. 1, p. 1-561.

MASSUD, Rodrigo Giacomeli Nunes. Responsabilidade tributária do administrador (ctn, 135, iii). Circunstâncias matérias e processuais, causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal). **Processo Tributário Analítico**, v. 2, p. 193 – 217. ed. Noeses, São Paulo. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9788553620906. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620906/>. Acesso em: 18 ago. 2024.

PEREIRA, Caio Mário da Silva, **Instituições de Direito Civil**, 19. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, v. 1, p. 219.

ROCHA, Lenine Munari Mariano, O redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente cujo nome consta na certidão da dívida ativa – uma análise do entendimento do STJ. **Revista Jurídica (Unicritiba)**, v. 37, n. 04, P. 267 – 293, Dez. 2014. ISSN: 2316-753X.