



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

MILENA MARIA DE AGUIAR REGES

**ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO SÓCIO POR DÉBITOS
TRIBUTÁRIOS: ANÁLISE DOS ARTS. 134 E 135 DO CTN, PROVA E INSCRIÇÃO
EM DÍVIDA ATIVA**

FORTALEZA

2023

MILENA MARIA DE AGUIAR REGES

ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO SÓCIO POR DÉBITOS TRIBUTÁRIOS:
ANÁLISE DOS ARTS. 134 E 135 DO CTN, PROVA E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

Universidade Federal do Ceará

Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- R258a Reges, Milena Maria de Aguiar.
Atribuição de responsabilidade ao sócio por débitos tributários: Análise dos arts. 134 e 135 do CTN, prova e inscrição em dívida / Milena Maria de Aguiar Reges. – 2023.
55 f.
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2023.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Responsabilidade tributária. 2. Responsabilidade do sócio. 3. Arts. 134 e 135 do CTN. 4. Prova. 5. Inscrição em dívida ativa. I. Título.

CDD 34

MILENA MARIA DE AGUIAR REGES

ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO SÓCIO POR DÉBITOS TRIBUTÁRIOS:
ANÁLISE DOS ARTS. 134 E 135 DO CTN, PROVA E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

Aprovada em: 12/07/2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Me. Lucas Antunes Santos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Me. Leticia Vasconcelos Paraíso
Centro Universitário Christus (Unichristus)

A Deus.

Aos meus pais, Maria Luciene e Antônio
Sérgio.

Aos meus irmãos, Helena e Sérgio.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me permitido viver essa extraordinária jornada e por me mostrar, todos os dias, que a fé e o trabalho duro fazem todas as coisas se tornarem possíveis e o amor deixa tudo ainda melhor.

Aos meus pais, Maria Luciene e Antônio Sérgio, que jamais mediram esforços para me proporcionar as melhores condições possíveis para o estudo e sempre acreditaram plenamente no meu potencial, muitas vezes até mais do que eu mesma. Obrigada por todo carinho, amor e paciência. Certamente jamais conseguiria ser quem sou hoje sem o esforço de vocês. Essa conquista é, também, de vocês e por vocês.

Aos meus irmãos, Helena e Sérgio, por todo amor e apoio ao longo de nossas vidas, especialmente nos momentos mais difíceis. Sou imensamente grata pela nossa união e pelo relacionamento incrível que desenvolvemos ao longo da vida. Saibam que estarei sempre ao lado de vocês para o que der e vier. Tenho muito orgulho de nós.

Aos meus avós Liduina e Antônio por se fazerem presentes, se preocuparem e me acolherem como filha durante toda a minha existência, mas principalmente no último ano, diante da distância dos meus pais. O amor de vocês foi fundamental ao longo de toda a minha trajetória acadêmica, desde o início dos meus estudos na faculdade e para que eu pudesse concluir essa etapa tão importante em Fortaleza.

À minha tia Bárbara, que muito mais que tia, sempre desempenhou um papel de madrinha, amiga e confidente desde a infância. A senhora é sinônimo de família, acolhimento e apoio absoluto. Espero ser para a Ana Cecília tudo aquilo que a senhora é para mim.

Às minhas melhores amigas Yasmin, Jéssica e Thais pela amizade incondicional e por estarem sempre ao meu lado, me incentivando e me orientando nos melhores e nos piores momentos. Obrigada por todo o apoio e por cada puxão de orelha durante todos esses anos e por se fazerem presentes mesmo com as rotinas puxadas e os caminhos diversos traçados. Vocês são as irmãs que eu ganhei do Colégio Militar de Fortaleza.

Ao meu namorado, Gabriel, por todo amor, compreensão e apoio nessa reta final de faculdade e por, mesmo do outro lado do país, se fazer presente nos momentos mais importantes. É maravilhoso compartilhar a vida com você.

À Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, berço de minha formação como jurista e, especialmente, às amigas que me acompanharam nessa jornada, Ana Clara, Stephanie, Isabela, Leticia e Beatriz, sem as quais eu não teria sido tão feliz quanto fui

ao longo desses cinco anos de intensa descoberta e crescimento acadêmico e pessoal. A graduação se encerra, mas me conforta saber que levarei comigo as amizades de vocês. Foi uma grande honra compartilhar essa aventura com vocês e sei que o futuro de cada uma será incrível.

Ao R. Amaral Advogados, por ter sido minha escola da advocacia durante a maior parte da graduação e, em especial, a Victor Valença e a Gustavo Beviláqua, meus dois ex-chefes e mentores, aos quais sou muito grata por todos os ensinamentos e por me apresentarem ao fascinante Direito Tributário.

À Prof. Letícia Paraíso, que além de participante da banca, foi minha primeira chefe e quem me recrutou para integrar a equipe de Tributário de R. Amaral Advogados. Desde o início me acolheu de braços abertos e me ensinou muito além do Direito Tributário e muito mais do que poderia descrever aqui em palavras. Obrigada por tudo, Let. Jamais seria quem sou hoje se não tivesse cruzado seu caminho.

Ao Prof. Lucas Sousa, pela honra de ter aceitado meu convite para participar da banca examinadora, pelo tempo e pelas valiosas colaborações.

Ao Prof. Dr. Carlos Cintra, pela orientação na monitoria em Direito Tributário I, onde pude confirmar minha paixão, não só pelo Direito Tributário, mas pela docência, além de grande inspiração profissional por sua leveza, sabedoria e compromisso com os alunos. Ainda ao Prof. Dr. Carlos Cintra pela excelente orientação durante a elaboração do TCC, pelas sugestões e pela disponibilidade constante. O senhor teve papel fundamental na minha formação enquanto jurista e tributarista.

“O tributo, originário da escravidão dos vencidos aos vencedores, ainda não ganhou a dignidade exigida para que seja de fato o preço da cidadania.”

(Hugo de Brito Machado)

RESUMO

Neste trabalho, serão analisadas as hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária dos sócios, prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, mais especificamente quanto aos seus requisitos de aplicação, à necessidade de comprovação do fato jurídico da responsabilidade e a inclusão de seus nomes na Certidão de Dívida Ativa. A pesquisa é de caráter qualitativo, com finalidade descritiva e exploratória, utilizando-se como metodologia, para isso, a pesquisa bibliográfica e documental, através da análise de doutrinas, artigos, monografias, dissertações de mestrado, teses de doutorado, legislação tributária e jurisprudência. A partir da análise dos aspectos que permeiam a responsabilidade dos sócios até a inclusão de seus nomes na CDA, concluiu-se, para que seja atribuída responsabilidade aos sócios, é necessária a comprovação da realização conduta ilícita culposa ou dolosa, mediante procedimento administrativo anterior à inscrição em dívida ativa, de modo que, diante da ausência de provas, deverá ser afastada a liquidez e certeza da CDA.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária; sócio; prova; inscrição em dívida ativa.

ABSTRACT

In this work, we analyze the hypotheses of attribution of tax responsibility of the partners, provided for in articles 134 and 135 of the National Tax Code, more specifically regarding their application requirements, the need to prove the legal fact of responsibility and the inclusion of their names in the Certificate of Active Debt. The research is qualitative, with descriptive and exploratory purpose, using as methodology, for this, the bibliographical and documentary research, through the analysis of doctrines, articles, monographs, master's dissertations, doctoral theses, tax legislation and jurisprudence. From the analysis of the aspects that permeate the responsibility of the partners until the inclusion of their names in the CDA, it was concluded, in order to attribute responsibility to the partners, it is necessary to prove the performance of culpable or intentional illicit conduct, through an administrative procedure prior to the registration in active debt, so that, in the absence of evidence, the liquidity and certainty of the CDA should be removed.

Keywords: Tax responsibility; partner; proof; enrollment in active debt.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CND	Certidão Negativa de Débitos
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	16
2.1	Sujeito passivo da relação jurídica tributária	18
2.2	Responsabilidade tributária	22
2.2.1	<i>Classificações da responsabilidade tributária</i>	24
3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS	28
3.1	Responsabilidade do art. 134 do CTN	29
3.2	Responsabilidade do art. 135 do CTN	31
3.2.1	<i>Mero inadimplemento: ausência de responsabilidade do sócio administrador (Súmula 430 do STJ)</i>	34
3.2.2	<i>Excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatutos: fato jurídico da responsabilidade pessoal</i>	36
4	PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	40
4.1	Necessidade de prova na responsabilidade tributária do sócio	42
5	INCLUSÃO DOS SÓCIOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA	46
5.1	Presunção de liquidez e certeza da CDA	47
6	CONCLUSÃO	50
	REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

O tributo está presente contundentemente no dia a dia, sendo interpretado no Estado Democrático de Direito como o preço pela cidadania. Tendo em vista a inevitabilidade da tributação, não surpreende que se discuta em quais ocasiões e quem deverá pagá-lo.

A responsabilidade no direito tributário, portanto, é tema recorrentemente debatido pelos juristas no Brasil. Mais especificamente, a responsabilidade dos sócios é alvo constante de argumentação, devido ao impacto econômico gerada pela sua aplicação, considerando a relevância e a onerosidade que revestem os encargos tributários.

As controvérsias giram em torno desde o alcance dos requisitos da sua incidência, até sua natureza sancionatória. A importância do estudo da responsabilidade tributária dos sócios está em compreender em quais ocasiões a legislação expressamente determina que esses terceiros, não contribuintes, respondam por uma obrigação tributária. Essa compreensão garante a segurança jurídica e assegura o princípio da legalidade.

O presente trabalho de conclusão de curso de graduação tem como objetivo central analisar os aspectos que permeiam a atribuição de responsabilidade aos sócios por débitos tributários, através do estudo das normas gerais de direito tributário que tratam da responsabilidade dos sócios (arts. 134 e 135 do CTN), além da necessidade de produção de provas para a sua atribuição e do procedimento administrativo para a inserção desses na Certidão de Dívida Ativa.

O método utilizado na pesquisa foi o bibliográfico e documental, através de ampla revisão de doutrina, artigos científicos, monografias, dissertações de mestrado e teses de doutorado, que versam acerca da responsabilidade tributária dos sócios, com o fim de conceituar os elementos mais relevantes para a compreensão do objeto de estudo. A pesquisa, portanto, possui natureza qualitativa, com finalidade exploratória e descritiva.

Além disso, realizou-se também uma revisão da legislação concernente às hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária ao sócio, além da análise das interpretações consolidadas pelos tribunais superiores, especialmente do STJ e do STF, quanto ao tema.

No capítulo 2, buscou-se uma introdução ao tema, definindo e delineando os aspectos da relação jurídica tributária, com foco no sujeito passivo da obrigação. Analisou-se as características e as definições do sujeito passivo, distinguindo as figuras do contribuinte e do responsável. Fez-se ainda uma análise da responsabilidade no âmbito do direito tributário e das classificações doutrinárias desta.

No capítulo 3, o foco passa a ser a identificação das hipóteses de responsabilidade tributária do sócio previstas no nosso ordenamento, no art. 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Além dos requisitos para a aplicação de cada hipótese, buscou-se compreender ainda os casos que não fazem ensejar a responsabilização, como o mero inadimplemento da obrigação, prevista na Súmula 430 do STJ.

No capítulo 4, estuda-se a relevância da comprovação das condutas ilícitas culposas e dolosas para que seja aplicada a penalidade de responsabilização do sócio, bem como a imputação do ônus da prova e a importância de procedimento administrativo prévio à constituição definitiva do crédito tributário para apurar e juntar provas da ocorrência do fato jurídico da responsabilidade tributária.

Por fim, no capítulo 5, é examinada a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa e os aspectos que autorizam a inclusão dos nomes dos sócios, verificando os entendimentos jurisprudenciais relativos ao ônus prova da responsabilidade após a inclusão desses nomes na CDA.

2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O legislador possui papel fundamental na manutenção do Estado Democrático de Direito. Seu papel é recortar os fatos sociais, valorá-los e inseri-los no direito positivo de modo a desencadear consequências jurídicas, com o objetivo primordial de trazer ordem ao comportamento humano e ao convívio social. Assim, por meio da norma, tais fatos meramente sociais se tornam fatos jurídicos, capazes de gerar consequências.

Por meio das normas jurídicas advindas dos recortes fáticos de fatos sociais, a linguagem do direito prescreve condutas a serem observadas pelos sujeitos. É da realização da conduta prescrita, ou seja, do fato jurídico que surgirá uma relação jurídica. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho¹ define:

Relação jurídica, como tantas outras expressões usadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, experimenta mais de uma acepção. É relação jurídica o liame de parentesco, entre pai e filho, o laço processual que envolve autor, juiz e réu, e o vínculo que une credor e devedor, com vistas a determinada prestação. Iremos nos ocupar dessa derradeira espécie, que nas regras de comportamento atua decisivamente. Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

Como as condutas intersubjetivas são reguladas pelo direito, a relação jurídica sempre vinculará pessoas, em outras palavras, sujeitos de direito. Para Augusto Becker², somente a pessoa, seja física ou jurídica, pode ser polo das relações jurídicas e, por tal razão, “toda e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribui direito real ao sujeito ativo) é sempre pessoal: entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa”.

Assim, a relação jurídica terá pelo menos dois sujeitos: sujeito passivo e sujeito ativo. O efeito da relação jurídica entre os sujeitos de direito é a outorga do direito subjetivo ao sujeito ativo e, conseqüentemente, o dever jurídico do sujeito passivo.

A relação jurídica origina-se, portanto, da norma, sendo necessário linguagem competente do ato de aplicação, norma completa e individualizada³, para o surgimento e

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceituais. In: LEITE, Geilson Salomão (coord.). Extinção do Crédito Tributário: homenagem ao professor José Souto Maior Borges. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 74.

² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 340.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 588.

instauração de vínculos obrigacionais entre sujeitos ativo e passivo. É o que ressalta Aurora Tomazini de Carvalho⁴:

Define-se “relação jurídica” (stricto sensu) como o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação, sendo que esta última tem o dever jurídico de adimpli-las. Tal vínculo é constituído no consequente de normas individuais, produzidas no processo de aplicação do direito.

No direito brasileiro, a relação jurídica tributária possui natureza obrigacional, originada no direito civil. Sobre a definição de obrigação, Washington de Barros Monteiro⁵ constata:

(...) uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.

Da mesma forma que no direito civil, a relação obrigacional entre Estado e indivíduos, que exija o pagamento de valores aos cofres públicos, não constitui relação de poder, mas sim relação jurídica. Nesse sentido, dispõe Hugo de Brito Machado⁶:

Entende-se por relação de poder aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve-se e extingue-se segundo regras preestabelecidas.

Desse modo, toda relação entre o Estado e o indivíduo deve ter sua origem em regras preestabelecidas, não devendo a relação entre ambos ultrapassar essa premissa.

A relação jurídica tributária surge com a atribuição de competência aos entes federativos feita pela Constituição Federal⁷, de modo que estes possam instituir tributos e arrecadar recursos para suprir com suas despesas.

É através do exercício das competências atribuídas pela Constituição que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios passam a cobrar a prestação pecuniária respectiva, com a delimitação da hipótese de incidência tributária ao fato gerador dos tributos.

O art. 114 do Código Tributário Nacional define o fato gerador da obrigação principal como a situação que encontra definição legal necessária e suficiente à sua caracterização e verificação da sua ocorrência. Já o art. 115 do CTN define o fato gerador da

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 586.

⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil: direito das obrigações – parte 1. 32.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 4.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.27

⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2023

obrigação acessória como qualquer situação prevista na legislação que requeira ato comissivo ou omissivo que não configure obrigação principal.⁸

Pela doutrina de Paulo de Barros Carvalho, analisando a Regra Matriz de Incidência Tributária, ocorre a subsunção quando o fato jurídico tributário, previamente constituído por meio de norma concreta e individualizada, corresponde perfeitamente ao que foi prescrito na hipótese de incidência.⁹

Assim, a relação jurídica tributária advém de um vínculo obrigacional abstrato, a partir de prévia previsão normativa, com a ocorrência do fato gerador, incidindo o disposto na norma tributária e fazendo com que o sujeito passivo (contribuinte, seu substituto ou responsável pelo pagamento) tenha o dever de prestar dinheiro ao sujeito ativo (Estado).

2.1 SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

São os polos que compõem a relação jurídica tributária: o polo ativo, representado pelos entes federativos tributantes (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), os quais receberam da Constituição Federal competência para tributar e que são os credores da obrigação; e o polo passivo, sempre pessoa física ou jurídica, representado pelo contribuinte, devedor da obrigação.

Para Geraldo Ataliba¹⁰, há dois polos na relação jurídica tributária: o sujeito passivo originário, chamado de contribuinte, o qual possui íntima conexão com o núcleo da hipótese de incidência, e o sujeito ativo, detentor da competência tributária (Estado).

Enquanto o sujeito ativo pode ser facilmente identificado na própria Regra Matriz de Incidência Tributária, ou seja, a norma geral e abstrata, o sujeito passivo somente será identificado por meio de norma específica e concreta (lançamento tributário ou ato do contribuinte).¹¹

Conforme os ensinamentos de Ataliba¹², a norma tributária traz em seu bojo a previsão legal e abstrata, indicando quatro aspectos essenciais: pessoal, material, temporal e espacial. A hipótese de incidência, portanto, deve descrever uma situação, que quando realizada, resultará em uma ligação entre aquele que realiza o fato previsto e o Estado:

⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 15 abr 2023

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 329

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros Editora: São Paulo, 2009, p.78

¹¹ RAMOS, José Eduardo Silvério. Responsabilidade do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2020.

¹² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros Editora: São Paulo, 2009, p.79

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designamos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

Assim, ao delinear os aspectos da hipótese de incidência tributária, a lei deve descrever o sujeito passivo. O Constituinte, apesar de não trazer expressamente uma definição da figura do sujeito passivo da obrigação tributária, elencou critérios materiais das hipóteses de incidências sobre as quais poderiam ser criados os tributos, conforme dispõe o art. 146, III, alínea ‘a’ da Constituição Federal¹³:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Nota-se que a constituição designa poder ao legislador para delimitar a hipótese de incidência da norma tributária e eleger quem suportará o ônus enquanto devedor do tributo. Portanto, em respeito ao princípio constitucional da legalidade (art. 150, I, da CF/88)¹⁴ e às normas gerais do direito tributário (art. 97, III, do Código Tributário Nacional)¹⁵, somente a lei pode estabelecer a definição do sujeito passivo, sendo necessário que a lei criadora do tributo o faça.

Definido abstratamente o sujeito passivo da obrigação na Regra Matriz de Incidência Tributária, este só será identificado após a ocorrência do fato gerador. A hipótese de incidência, dessa forma, “indica o critério para identificação do sujeito passivo – e não a determina imediatamente – porque só o fato imponível se relaciona com alguém determinado”.¹⁶

Quanto aos parâmetros constitucionais para a escolha do sujeito passivo, reforça Renato Lopes Brecho¹⁷:

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2023

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 abr 2023

¹⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 abr 2023

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 77.

¹⁷ BRECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 315. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 20-21, apud RAMOS, José Eduardo Silvério. 2020, p.60

Aos que nos parece, não há autorização para a eleição de outro sujeito passivo pela norma infraconstitucional, que não aqueles que realizam a materialidade prevista constitucionalmente. Isso não significa que outros parâmetros constitucionais não precisam ser respeitados. Eles balizam a cobrança do tributo partindo-se do núcleo máximo possível, que é a realização do critério material.

Para o autor, o contribuinte precisa ser necessariamente aquele que realiza o fato jurídico, não podendo ser qualquer pessoa, nos moldes da Constituição. O responsável assumiria o ônus tributário, desde que este incida sobre demonstração de riqueza do contribuinte, quando possuir alguma relação com o fato jurídico, nos termos do CTN.

Nas palavras de Rubens Gomes de Sousa¹⁸, o sujeito passivo seria “o devedor, isto é, a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir”.

No CTN, o sujeito passivo da obrigação principal é definido no art. 121¹⁹:

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.

Nos termos desse dispositivo, verifica-se que o sujeito passivo da relação jurídica tributária é gênero que comporta duas espécies: o contribuinte e o responsável. Quanto ao dispositivo, comenta Hugo de Brito Machado²⁰:

O sujeito passivo da obrigação tributária principal, como pessoa obrigada a um pagamento, está sempre ligado ao fato gerador da obrigação tributária. Quando esta tem por objeto o tributo, dúvida não pode haver, porque temos no Código Tributário Nacional dispositivo a exigir expressamente tal ligação.

Pela análise do art. 121, portanto, é possível concluir que o sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele que está obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade. Este necessariamente deverá possuir algum tipo de relação com o fato gerador, sendo vedado à lei apontar de maneira arbitrária um sujeito passivo de uma obrigação sem possuir relação alguma com a situação do fato gerador.²¹

¹⁸ SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 91.

¹⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>
Acesso em: 25 abr 2023

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional, volume II / Hugo de Brito Machado* - São Paulo: Atlas, 2004, p. 421

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional, volume II / Hugo de Brito Machado* - São Paulo: Atlas, 2004, p. 422.

Nota-se que o código considera sujeito passivo da obrigação tributária o contribuinte e o responsável. O contribuinte é aquele que possui ligação pessoal e direta com o fato gerador descrito na norma, enquanto o responsável é aquele que não pratica o fato gerador, porém, por ter algum tipo de relação com o fato, a lei o coloca na posição de obrigado a realizar o pagamento.²²

Já o responsável é aquele que, mesmo sem possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, por determinação expressa em lei é obrigado a realizar o pagamento do tributo. Em outras palavras, a atribuição de responsabilidade a terceiro decorre necessariamente de lei, nunca de presunção, sendo forçosa a existência de norma própria impondo-a. É este o entendimento do Supremo Tribunal Federal: “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.”²³

Ainda acerca da sujeição passiva, a doutrina de Rubens Gomes de Souza classifica o sujeito passivo como direto ou indireto, utilizando como critério a relação econômica com o fato jurídico tributável.

Para o autor, o sujeito passivo direto seria o contribuinte, aquele responsável por débito próprio e o “pagamento do tributo ou penalidade pecuniária decorre de ato, fato ou negócio do qual tenha participado ativamente, na condição de principal interessado.”²⁴ Já o sujeito passivo indireto seria o responsável, ou seja, aquele que obrigado “ao recolhimento de tributo não tiver relação pessoal e direta com o ato, fato ou negócio previsto na hipótese de incidência.”²⁵

Utilizando-se também de um critério econômico, Regina Helena da Costa²⁶ entende que somente o contribuinte seria o sujeito passivo, fazendo diferenciação entre o sujeito passivo direto e o indireto:

Pensamos que o regramento da sujeição passiva indireta, veiculado pelo Código Tributário Nacional, confunde vínculos jurídicos distintos e, conseqüentemente, os sujeitos passivos de tais liames. Em relação à obrigação principal, portanto, há um único sujeito passivo possível, que o Código denomina contribuinte. Este é o

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 – 3 ed. - São Paulo: Atlas, 2013, p. 244

²³ STF. Recurso Extraordinário n. 562.276 PR. Relator: Ministra Ellen Gracie. DJ 10 fev. 2011. STF, 2011. Disponível em: RE 562276 (stf.jus.br). Acesso em: 5 mai 2023

²⁴ Souza, Rubens Gomes de. op. cit, p.67, apud FUNARO, Hugo. Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro – As hipóteses de responsabilidade tributária pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. Série Doutrina Tributária, Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 55

²⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária Ltda. 1975, p. 93

²⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

protagonista do fato jurídico tributário e, portanto, logicamente, o sujeito passivo da obrigação.

Apesar desse entendimento, o Código é claro quanto a possibilidade do contribuinte ou do responsável serem sujeitos passivos da obrigação, desde que haja previsão expressa em lei.

Vale destacar que Paulo de Barros Carvalho discorda da utilização de tal critério econômico para a classificação do sujeito passivo, tendo em vista ser este um parâmetro pré-legislativo à elaboração do CTN. Desse modo, a sujeição passiva deve ser analisada utilizando apenas critérios jurídicos, com base nos enunciados do direito positivo.²⁷

2.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade no direito tributário em muito difere da responsabilidade civil. A responsabilidade civil visa a compensação de qualquer conduta que acarrete um prejuízo, nas situações em que uma pessoa física ou jurídica deverá arcar com as consequências de um ato, fato ou negócio danoso.²⁸

Assim, a responsabilidade no direito civil visa o restabelecimento de ordem social, através da reparação de danos. Nesse sentido, Washington de Barros Monteiro²⁹ assevera:

Conclui-se que a teoria da responsabilidade civil visa o restabelecimento da ordem ou equilíbrio pessoal e social, por meio da reparação dos danos morais e materiais oriundas da ação lesiva a interesse alheio, único meio de cumprir-se a própria finalidade do direito, que é viabilizar a vida em sociedade, dentro do conhecido ditame de *neminem laedere*.

Diferentemente da responsabilidade civil, cujo principal objetivo é a reparação de um dano, a responsabilidade tributária tem por fonte imediata a lei tributária que cria o tributo e impõe ao sujeito passivo a obrigação de realizar seu pagamento.

A responsabilidade tributária pode estar relacionada a fatos lícitos ou ilícitos, possuindo como hipótese de incidência um fato qualquer que tenha relação indireta com o fato jurídico tributário.³⁰ Enquanto isso, a responsabilidade civil implica obrigação de indenizar de ato ilícito culposo ou doloso.

²⁷ Carvalho, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 656, apud RAMOS, José Eduardo Silvério. 2020, p. 66

²⁸ VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil/ Responsabilidade Civil. 7ª ed. Atlas: São Paulo, 2007, p. 11

²⁹ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações 2ª part. 35 ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2007, p. 502

³⁰ RAMOS, José Eduardo Silvério. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. 1 ed. - São Paulo: Noeses, 2020, p. 76

Bernardo Ribeiro de Moraes³¹ conceitua responsabilidade tributária da seguinte forma:

Podemos definir responsabilidade tributária como a relação jurídica derivada, em virtude da qual uma pessoa (ou mais), denominada devedora, fica adstrita a satisfazer certa prestação em proveito de outra, denominada credora, em razão do inadimplemento da obrigação tributária originária. Responsável tributário é a pessoa que se encontra no pólo negativo da relação jurídica derivada, com a obrigação de assumir as conseqüências do inadimplemento da obrigação tributária. A responsabilidade tributária, portanto, tem por fonte imediata a lei tributária e por fonte mediata o inadimplemento da obrigação tributária.

Para o professor Hugo de Brito Machado Segundo³², no âmbito do direito tributário, a responsabilidade pode ter um sentido mais amplo e outro mais estrito. Em sentido amplo, a responsabilidade seria a submissão ao direito do fisco de exigir o pagamento do tributo, sendo a pessoa contribuinte ou não. Portanto, o sujeito passivo, seja o contribuinte ou o responsável, teriam responsabilidade, em sentido amplo, perante o débito tributário.

Já em sentido estrito, considera a divisão do CTN, a qual considera o sujeito passivo gênero que comporta duas espécies: contribuinte e responsável. Dessa forma, o responsável é o terceiro que, por força de lei, mesmo sem ser contribuinte, é estabelecido como sujeito passivo da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, define o sujeito passivo como aquele que deverá responder com o seu patrimônio pelo inadimplemento de uma obrigação tributária, podendo ser o contribuinte ou o responsável. Mais especificamente no inciso II do mesmo dispositivo, dispõe ser o responsável aquele a quem a lei atribua obrigação, não se confundindo com o contribuinte.

Assim, considerando a escolha de palavras “contribuinte” e “responsável” contrapostas no dispositivo acima citado, conclui-se que a lei poderá apontar como sujeito passivo qualquer um dos dois, sendo o responsável sempre pessoa diferente do contribuinte.

Ainda no CTN, o Capítulo V do Título I trata da responsabilidade tributária. O art. 128³³ proclama:

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

³¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, Vol. 2, p. 502.

³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 10 ed - São Paulo: Atlas, 2018

³³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 08 mai 2023

Interpretando o dispositivo acima juntamente com o art. 121 do CTN, é possível aduzir que tanto o contribuinte quanto o responsável, possuem, em sentido amplo, responsabilidade tributária perante a obrigação.

O Código elenca alguns casos de responsabilidade tributária e abre a possibilidade para o legislador ordinário criar hipóteses específicas, desde que este terceiro esteja de algum modo vinculado ao fato gerador da obrigação e que não contrarie o disposto na regra geral. De encontro a este entendimento, expõe Leandro Paulsen³⁴:

É imprescindível, portanto, que tenha “capacidade de colaboração”, ou seja, que esteja em situação tal que enseje a prática de atos que possam facilitar ou assegurar a tributação sem que sejam para si demasiadamente trabalhosos. Isso porque o responsável tributário não integra a relação contributiva. É sujeito passivo de obrigação própria de colaboração com o Fisco, cumprimento deveres que facilitam a fiscalização ou que impedem o inadimplemento. Só no caso de descumprimento da sua obrigação de colaboração é que assume a posição de garante, passando, então, à posição de responsável pela satisfação do crédito tributário.

Nesse mesmo sentido, discorre Hugo Funaro³⁵:

O responsável deve possuir vínculo econômico ou jurídico com a situação que constitua o fato gerador do tributo, ou com o sujeito passivo direto. Vale dizer, o responsável deve estar conectado à obrigação tributária, seja por meio do seu aspecto material, seja por meio do seu aspecto pessoal.

O responsável, dessa forma, deverá sempre possuir algum vínculo com o fato jurídico tributário, seja com o fato gerador (aspecto material), seja com o contribuinte (aspecto pessoal), sendo uma exigência do Código que o legislador aponte um terceiro responsável que possua tal relação.

2.2.1 Classificações da responsabilidade tributária

Diante das diferentes razões de necessidade que levam o legislador a eleger um terceiro como responsável tributário, muitas são as formas de pôr alguém na condição de responsável no polo passivo da obrigação tributária. A doutrina, portanto, estabelece algumas classificações da responsabilidade tributária.

³⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11 ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 238.

³⁵ FUNARO, Hugo. Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro – As hipóteses de responsabilidade tributária pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. Série Doutrina Tributária, Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 61

A classificação tradicional, desenvolvida por Rubens Gomes de Sousa³⁶, da responsabilidade tributária apresenta duas modalidades: a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

A responsabilidade por transferência ocorreria quando um terceiro, pessoa diferente do contribuinte, é colocado como sujeito passivo da relação jurídica tributária devido a um fato ocorrido após o nascimento da relação.³⁷ Ou seja, primeiro a obrigação tributária surge e, somente após a ocorrência de um outro fato, é que surgiria a responsabilidade e o terceiro se tornaria sujeito passivo da obrigação.

Já a responsabilidade por substituição ocorreria quando a obrigação surgisse desde o início contra o terceiro responsável (sujeito passivo indireto), ocupando o lugar do contribuinte (sujeito passivo direto) a partir da realização do fato gerador.³⁸

Contudo, muitos autores discordam dessa classificação, especialmente quanto à sujeição passiva indireta por substituição, tendo em vista que, já que a lei desde o começo aponta sujeito passivo diferente do contribuinte, não haveria o que se falar em substituição do polo passivo, mas sim, em sujeição passiva direta. É esta a compreensão de Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁹:

Nós, ao revés, operamos uma alteração no entendimento da sujeição passiva indireta tributária, visando a idéia de que a substituição tributária não implica, em momento algum, substituição dos sujeitos passivos, categoria estritamente jurídica, mas a substituição de pessoas que deveriam ser, isto sim, diretamente sujeitos passivos, pela simples razão de “economicamente”, estarem no cerne das situações eleitas como jurígenas, prestigiando o princípio da capacidade contributiva.

Para o autor Alfredo Augusto Becker⁴⁰, existem três modalidades de responsabilidade tributária: o contribuinte de “jure”, o responsável legal tributário e o substituto legal tributário. Para o autor, não há pertinência em incluir o substituto tributário como responsável, posto que o substituto assume a condição de sujeito passivo antes da ocorrência do fato gerador.

Não obstante a classificação de responsabilidade por substituição e por transferência seja acolhida por boa parte dos autores, faz necessário apontar as críticas existentes contra ela quanto à sua utilidade e forma.

³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 4 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 10 ed - São Paulo: Atlas, 2018.

³⁸ FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro – As hipóteses de responsabilidade tributária pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. Série Doutrina Tributária, Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 85

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.692

⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 280

Paulo de Barros Carvalho⁴¹ crítica é feita em face da classificação criada e defendida por Rubens Gomes de Sousa, cujo entendimento é de que o sujeito passivo possui relação econômica direta com o fato jurídico:

Os ensinamentos que contém na lição transcrita [que apresentam a classificação da responsabilidade em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência] trouxera importantes subsídios para o bom entendimento do fenômeno jurídico da sujeição passiva. Todavia, foram elaborados quando os conceitos da ciência do Direito Tributário se achavam em grande parte impregnados pela inconveniente influência de categorias estranhas, principalmente de caráter econômico.

Daí a procedência de duas observações a respeito da frutuosa construção doutrinária: a) não haveria, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, posto que repousa em consideração de ordem econômica. Interessa, do ponto de vista jurídico-tributário, apenas quem integra o liame obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida na endonorma com o evento que fará nascer o vínculo fiscal é algo que se afasta da cogitação do Direito e pertenceria mais ao campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças.

Para Carvalho, a relação que integra o responsável tributário não é de real obrigação tributária, mas de vínculo jurídico de caráter sancionatório. Isso porque a obrigação só se instaura com sujeito passivo que realiza o critério material da regra matriz.

Corroborando com este entendimento, Regina Helena Costa⁴² compreende que “pode, assim, a responsabilidade em sentido amplo, traduzir liame de natureza sancionatória como nas hipóteses dos arts. 134 e 135, CTN, ou de caráter assecuratório, como na sucessão a que a aludem os arts. 130 a 132, CTN, e na substituição”.

Leandro Paulsen⁴³ e Maria Rita Farragut⁴⁴, quanto às características e aos efeitos da responsabilidade, defendem sua divisão em: subsidiária, solidária ou pessoal.

A responsabilidade seria subsidiária quando a obrigação tenha que ser exigida do contribuinte e, somente se frustrada, do responsável. A responsabilidade seria solidária nos casos em que contribuinte e responsável respondem igualmente sem benefício de ordem, quando a lei expressamente determinar (art. 124 do CTN⁴⁵). Já a responsabilidade pessoal é aquela exclusiva, isto é, quando desde o início compete somente ao terceiro o pagamento da obrigação.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, 5ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 169, apud SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos Santos. Sujeito passivo da obrigação tributária: responsável em sentido estrito. Revista da Procuradoria Geral do Rio Grande do Sul – Vol. 32, nº 68, 2011, p. 142

⁴² COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 228

⁴³ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 240-241

⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p.40

⁴⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 25 mai 2023

Por fim, cada espécie do gênero responsabilidade tributária possui regimes jurídicos específicos, às quais não interessa adentrar para o presente trabalho. É evidente que diversas são as classificações desenvolvidas para a compreensão e estudo do instituto da responsabilidade tributária, baseando-se cada uma em diferentes critérios e, portanto, a definição, sob o prisma doutrinário, está longe de ser pacificada.

O CTN, na Seção III do Capítulo V⁴⁶, estabelece as hipóteses de responsabilidade de terceiros, sendo o responsável pessoa distinta do contribuinte e de seus sucessores. São considerados como “terceiros”: pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico e comissário, tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício e sócios de sociedade de pessoas.

O objeto principal desse trabalho é a responsabilidade tributária dos sócios, uma das hipóteses de responsabilidade de terceiros, atribuída por transferência, de natureza sancionatória, a qual está prevista no Código Tributário Nacional em seus arts, 134 e 135⁴⁷.

⁴⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>
Acesso em: 10 mai 2023

⁴⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>
Acesso em: 10 mai 2023

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS

Compreendidos os aspectos mais importantes acerca do sujeito passivo da obrigação tributária, das acepções sobre contribuinte e responsável, bem como das classificações doutrinárias de responsabilidade tributária, passa-se ao cerne do presente trabalho: a responsabilidade dos sócios.

Como visto no capítulo anterior, o responsável, pessoa diferente do contribuinte, é aquele que realiza o fato jurídico da responsabilidade tributária, preenchidas as imposições previstas em lei, no entanto sem possuir relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação.

Nesse sentido, já decidiu o Supremo Tribunal Federal⁴⁸ em repercussão geral no RE 562.276, ocasião em que a relatora Ministra Ellen Gracie apresentou o seguinte conceito de responsabilidade:

A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.

Portanto, aplicando este raciocínio no caso da responsabilidade tributária dos sócios, é evidente que as relações que vinculam o sócio e a sociedade empresária ao tributo são completamente distintas. O sócio não integra a relação contributiva, mas uma relação de responsabilidade, de forma excepcional. É de suma importância, portanto, distinguir a personalidade da sociedade e do sócio.

A personalidade jurídica é um mecanismo para alcançar determinados resultados práticos, dentre os quais está a autonomia patrimonial.⁴⁹ A sociedade, enquanto sujeito de direito, possui deveres, obrigações e patrimônio próprio para arcar com tais obrigações, não se confundindo com as pessoas que a integram. Dessa forma, as personalidades jurídicas da sociedade e de seus sócios são independentes e inconfundíveis. Assim dispõe Fábio Ulhôa Coelho⁵⁰:

Em razão do princípio da autonomia patrimonial, ou seja, da personalização da sociedade empresária, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações desta. Se

⁴⁸ STF, Pleno, RE n. 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, ac. 3.11.2010, DJe 10.2.2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 20 abr 2023

⁴⁹ TOMAZETTE, Marlon. Teoria geral e direito societário. Coleção Curso de Direito Empresarial. Vol. 1. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 260

⁵⁰ COELHO, Fábio Ulhôa. Manual de direito comercial: direito de empresa – 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 142

a pessoa jurídica é solvente, quer dizer, possui bens em seu patrimônio suficientes para o integral cumprimento de todas as suas obrigações, o ativo do patrimônio particular de cada sócio é, absolutamente, inatingível por dívida social.

Logo, com o surgimento da personalidade jurídica, a sociedade passa a compor as relações de direito, tornando-se sujeito passivo da relação jurídica tributária. Em outras palavras, realizado o fato gerador da regra matriz de incidência tributária, será instaurada a relação jurídica entre o fisco e a sociedade, respondendo esta com o seu próprio patrimônio e não com o de seus sócios.

A responsabilidade é atribuída, em caráter excepcional, ao sócio cotista (art. 134, inciso VII, CTN)⁵¹ e ao sócio administrador (art. 135, inciso III, CTN)⁵². A atribuição possui natureza sancionatória⁵³, ou seja, função punitiva devido a prática de algum ato ilícito, ocasião em que os sócios responderão com o patrimônio pessoal.

3.1 Responsabilidade do art. 134 do CTN

O legislador, como meio de resguardar o fisco de possíveis inadimplementos do contribuinte, asseverou no Código Tributário Nacional que a responsabilidade de terceiros (ao que interessa ao trabalho, dos sócios) só poderia ser invocada diante da impossibilidade de exigência do tributo do contribuinte. Assim, dispõe o art. 134, inciso VII⁵⁴:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Primeiramente, quanto à responsabilidade solidária indicada pelo dispositivo, diversas críticas e discussões foram instauradas, de modo que é interpretada, na verdade, como subsidiária.

Ao passo que a literalidade do dispositivo indica a responsabilidade solidária dos sócios diante da impossibilidade de cumprimento da obrigação por parte da sociedade, a lei

⁵¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 20 mai 2023

⁵² BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 20 mai 2023

⁵³ RAMOS, José Eduardo Silvério. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. 1 ed - São Paulo: Noeses, 2020, p. 124

⁵⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 22 mai 2023

estabelece uma ordem a ser seguida. Nessa conjuntura, dispõe Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁵:

Pode se dizer que a responsabilidade mencionada no art. 134 do CTN é subsidiária, embora o artigo faça remissão, impropriamente, à solidariedade. Isso porque apenas no caso de impossibilidade de se obter o cumprimento da obrigação por parte do contribuinte será possível exigir o tributo do terceiro indicado em um dos setes incisos do artigo.

A esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça⁵⁶ decidiu que o art. 134 deve ser interpretado sistematicamente, de modo que se trata, em verdade, de responsabilidade subsidiária:

Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.

Além disso, ao se referir aos sócios, o dispositivo se restringe aos sócios cotistas da sociedade de pessoas, cuja qualificação subjetiva do sócio configura condição para se tornar sócio daquela sociedade.⁵⁷ Portanto, a responsabilidade dos sócios do art. 134, aplicável somente ao sócio cotista da sociedade de pessoas, não se confunde com a do art. 135, hipótese de responsabilidade dos sócios administradores.

Para efeitos do art. 134, é necessário verificar que só haverá responsabilidade dos terceiros elencados, caso estes tenham participado ativamente da situação que configura o fato gerador do tributo ou tenham indevidamente se omitido. Isto é, a simples impossibilidade de adimplemento por parte da sociedade não faz surgir a responsabilidade do sócio.

Conforme assevera Maria Rita Ferragut⁵⁸, a norma é clara quanto a exigência de que haja culpa do terceiro (sócio) pelo inadimplemento da sociedade:

De acordo com o enunciado, o nascimento de uma nova relação jurídica, estabelecida entre o responsável tributário e o fisco, condiciona-se à (I) constatação da intervenção ou da omissão do agente a um dever legal que deveria ser observado; (II) impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos.

Assim, o terceiro necessariamente deverá ter concorrido para o descumprimento da obrigação tributária (item I). Para a correta aplicação da regra, compete ao fisco apresentar provas de que a intervenção ou a omissão ocorreu, não havendo

⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 10 ed - São Paulo: Atlas, 2018

⁵⁶ STJ - MC: 15410 RJ 2009/0054370-7, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/09/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 08/10/2009

⁵⁷ TOMAZETTE, Marlon. Teoria geral e direito societário. Coleção Curso de Direito Empresarial. Vol. 1. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 293

⁵⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 128

responsabilidade do sócio se o contribuinte não reunia condições econômicas para quitar a dívida, e nem se o fisco restringiu-se a apresentar ficha de breve relato fornecido pela Junta Comercial, indicando os nomes dos sócios, mas deixando de indicar ao menos algum indício de responsabilidade.

Sem aprofundar no mérito da produção de provas nos casos de imputação de responsabilidade, ponto este que será tratado no capítulo seguinte, fato é que na legislação tributária brasileira não há fundamento para a responsabilização indiscriminada dos sócios. Dessa forma, a conduta ilícita e culposa do sócio, seja por ação ou por omissão, que corroborou com o inadimplemento da sociedade é um dos requisitos para a imputação de responsabilidade àquele.

Além da impossibilidade de se exigir a obrigação da sociedade e da atuação culposa do sócio, o inciso VII do art. 134 prescreve que a impossibilidade de cumprimento deverá decorrer de liquidação sociedade de pessoas. Assim sendo, é preciso que ocorra a liquidação irregular da sociedade de pessoas, por culpa dos sócios.

Por fim, pode-se concluir que, a imputação da responsabilidade ao sócio prevista no art. 134, inciso VII, ocorrerá quando: a) for constatado o descumprimento da obrigação e a impossibilidade de se exigir do contribuinte; b) o sócio com culpa tiver agido ou se omitido, corroborando com o inadimplemento; e c) houver a dissolução irregular da sociedade de pessoas.⁵⁹

3.2 Responsabilidade do art. 135 do CTN

A forma de responsabilidade prevista no art. 135 é corriqueiramente encarada pelos operadores do direito. Apesar dos tribunais superiores possuírem entendimento praticamente consolidado quanto ao dispositivo, este ainda é alvo de diversas discussões a fim de esclarecer questões que permanecem obscuras.

Isso porque muitas vezes a aplicação dessa norma foge às garantias expressas existentes no sistema, sendo de suma importância a observância de cada aspecto do dispositivo para que sua aplicação seja feita adequadamente.

Passa-se, pois, para a análise da responsabilidade prevista no art. 135⁶⁰ do CTN:

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

⁵⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137

⁶⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 25 mai 2023

contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Considerando que o presente trabalho visa o estudo da responsabilidade dos sócios, serão abordadas as hipóteses do art. 134, inciso VII c/c art. 135, inciso I (os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas) e do art. 135 inciso III (os diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado).

Diferentemente do art. 134, cuja responsabilidade é subsidiária, a responsabilidade do art. 135 é pessoal, retirando a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do artigo anterior. Dessa forma, os sócios das sociedades de pessoa terão responsabilidade subsidiária caso haja dissolução irregular da sociedade (art. 134, VII). Caso sejam praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os sócios das sociedades de pessoas e os sócios administradores das sociedades no geral terão responsabilidade pessoal perante a obrigação (art. 135). Acerca deste dispositivo, enfatiza Regina Helena Costa⁶¹:

Nessas hipóteses, tem-se a responsabilidade pessoal desses terceiros. Em verdade, o artigo 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas gestoras dela. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Portanto, é possível aduzir que para a atribuição de responsabilidade ao sócio no geral é necessário, ao menos, a existência de conduta ilícita culposa deste, ou seja, as condutas descritas no art. 134. Já a responsabilidade do art. 135, somente poderá ser atribuída caso sejam praticadas condutas ilícitas e dolosas. Conseqüentemente, por serem dolosas e, portanto, mais graves as condutas do art. 135, é que o Código atribuiu responsabilidade pessoal de maneira sancionatória.

O art. 135, vale destacar, diverge opiniões acerca das conseqüências da pessoalidade da responsabilidade. Para alguns, o dispositivo é exemplo de responsabilidade por substituição, ao passo que o dever tributário é concomitante ao fato gerador e ao responder pessoalmente o sócio ocuparia o lugar do contribuinte, a sociedade, como sujeito passivo.

Para Hugo Funaro⁶², o art. 135 seria caso de responsabilidade por substituição, ao passo que o crédito tributário já nasceria em nome dos responsáveis. Nesse sentido, discorre:

⁶¹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 223

⁶² FUNARO, Hugo. Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro – As hipóteses de responsabilidade tributária pelo

Há responsabilidade exclusiva do sujeito passivo indireto quando lhe caiba responder isoladamente pelo crédito tributário. É o que se dá nas hipóteses de responsabilidade por substituição ou transferência em que há completa exclusão da obrigação do contribuinte de recolher o crédito tributário.

Já para Luciano Amaro⁶³, a responsabilidade do art. 135 exclui o contribuinte do polo passivo da obrigação:

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal de ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”.

Em contrapartida, Hugo de Brito Machado⁶⁴ entende que atribuir responsabilidade pessoal ao sócio não implica na desobrigação da pessoa jurídica:

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-se inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que são os únicos. A exclusão de responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Para Machado, impera a lógica do princípio da legalidade e da tipicidade tributária de que, se para atribuir responsabilidade a terceiro é necessária previsão legal expressa e lei manifestamente afastando a responsabilidade do contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp. 1104064/RS⁶⁵, pacificou o entendimento de que a responsabilidade do art. 135 é pessoal e exclusiva e afasta o contribuinte do polo passivo da relação jurídica tributária, reforçando a interpretação majoritária de que seria hipótese de substituição:

10. Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN. 11. Doutrina abalizada diferencia a responsabilidade pessoal da subsidiária, no sentido de que: "Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podemos ter: (...) - pessoalidade. b) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (art. 130, 131, 132, 133, I e 135); - subsidiariedade. c) responsabilidade subsidiária, quando se

crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. Série Doutrina Tributária, Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 69

⁶³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 353-354

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 594

⁶⁵ STJ - REsp: 1104064 RS 2008/0246946-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 02/12/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/12/2010). Disponível em: www.jusbrasil.com.br/urisprudencia/stj/17995517. Acesso em: 01 jun 2023

tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável (art. 133, II, 134);"(Leandro Paulsen, in Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922)"Lembre-mos de que a dissolução irregular de uma empresa é infração à lei comercial, o que corrobora nosso entendimento de que a lei prevista no artigo 135 do CTN é a lei que rege a conduta do responsabilizado (no caso da lei comercial). (...) Observe-se, inclusive, que a tipificação de conduta do administrador ou sócio-gerente no artigo 135 afasta, necessariamente, a pessoa jurídica do pólo passivo da relação processual de cobrança tributária. "Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto."(Sacha Calmon Navarro Coêlho,"Obrigação Tributária", Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., p. 319)."(Renato Lopes Becho, in Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 184/185)

Portanto, caso o sócio realize uma das condutas do caput do art. 135, isto é, ato com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto, assumirá exclusivamente as consequências do ato ilícito praticado.

Contudo, a referida interpretação do dispositivo não é aplicada pelo fisco, que normalmente constitui o crédito tributário em face da sociedade, mas, posteriormente, inclui os sócios como sujeito passivo na inscrição em dívida ativa, os quais responderão solidariamente. Em igual sentido, enfatiza Maria Rita Ferragut⁶⁶:

Assim, a responsabilidade é pessoal e não subsidiária ou solidária. Esse entendimento não é normalmente aplicado pelo Fisco, que considera a responsabilidade do administrador como sendo subsidiária e, em regra, constitui o crédito em face da pessoa jurídica, postergando para a ação executiva a inclusão dos responsáveis na relação.

O presente trabalho objetiva investigar exatamente esse aspecto: a atribuição da responsabilidade do sócio por ocasião da inscrição em dívida ativa. As condutas tipificadas no dispositivo que levam a essa atribuição, ou seja, o fato jurídico da responsabilidade pessoal, serão destrinchadas no tópico seguinte.

3.2.1 Mero inadimplemento: ausência de responsabilidade do sócio administrador (Súmula 430 do STJ)

Como visto, a partir de uma interpretação sistemática acerca dos dispositivos de responsabilidade de terceiros do CTN, a responsabilização do sócio prevista no art. 134

⁶⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137

pressupõe conduta ilícita e culposa, resultando na atribuição subsidiária de responsabilidade, ou seja, apenas caso o patrimônio da sociedade não seja suficiente para a satisfação da obrigação.

Já a hipótese do art. 135 pressupõe conduta ilícita e dolosa, sendo mais grave do que a hipótese do art. 134 e, por conseguinte, prevê uma punição mais gravosa de responsabilidade pessoal do sócio, respondendo este pela dívida com o seu patrimônio pessoal.

Nos termos do art. 135 do CTN, são condutas ilícitas e dolosas que ensejariam a atribuição de responsabilidade pessoal aos sócios das sociedades de pessoas (art. 134, VII, c/c art. 135, I) e aos sócios administradores (art. 135, III): os atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Note-se que apenas quem possui poderes de gestão da sociedade, sócio ou não, poderá agir com excesso de poderes.

Logo, para que seja atribuída a responsabilidade do art. 135 devem ser preenchidas duas condições: o crédito tributário lançado deve ser decorrente de uma conduta ilícita do sócio e essa conduta ilícita deverá caracterizar um ato de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos. É necessário, portanto, compreender quais condutas ilícitas incitariam a responsabilização pessoal do sócio.

Para Regina Helena Costa⁶⁷, a atribuição de responsabilidade exclusiva ao sócio decorre dos atos praticados de forma dolosa, agindo com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. A conduta ilícita, nesse caso, poderá ser anterior ou simultânea ao fato gerador, resultando a inadimplência da obrigação tributária dessa conduta.

O fisco defendia, com base no art. 135 do CTN, que a atribuição de responsabilidade pessoal ao sócio seria uma forma de sanção legal às condutas descritas no caput do artigo, podendo os sócios serem pessoalmente responsabilizados por dívidas tributárias da sociedade em razão do mero inadimplemento.

Antônio Carvalho Martins⁶⁸ concorda com a interpretação fiscal, advogando que os administradores devem ser responsabilizados pelo inadimplemento da sociedade geridas por estes de maneira pessoal e exclusiva. Isso porque, para o autor, o administrador tem o dever de cuidado de adimplir com as obrigações tributárias representando a empresa e, no caso de inadimplemento, haveria omissão de sua parte.

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 223

⁶⁸ MARTINS, Antonio Carvalho. Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

A consequência prática dessa interpretação é o alargamento da lei sempre que não houver patrimônio suficiente da sociedade para a satisfação do débito, gerando insegurança jurídica. Daí a necessidade o elemento subjetivo para a confirmação da responsabilidade pessoal do sócio, conforme defende Andréa Medrado Darzé:

O elemento subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário. Se não houver, ao menos, a prática do ato culposo, não há o que se falar em responsabilidade por infrações. O que se dispensa tão somente é a intenção do agente diretamente dirigida ao resultado, exigindo-se sempre inexecução de um dever que o agente podia conhecer e observar.

[...]

Por outro lado, em outras passagens do Código, o legislador complementar, ele próprio, exigiu de forma mais ou menos ostensiva, a presença do dolo para configurar o ilícito idôneo a promover a alteração do sujeito passivo do tributo. Nesse sentido é a fórmula textual do artigo 135, do CTN, por exemplo.

Em 2010, o Superior Tribunal de Justiça pacificou sua interpretação, através da Súmula nº 430:

SÚMULA 430

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Dessa forma, reforçando a tese que já havia sido fixada no Tema 97⁶⁹:

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Dessa forma, o fato de a sociedade estar em dívida com o fisco não obriga o sócio a responder perante a obrigação com o seu patrimônio pessoal. Para isso, é necessário que este tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos da literalidade do art. 135.

3.2.2 Excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatutos: fato jurídico da responsabilidade pessoal

Há, portanto, uma clara e importante diferenciação entre o patrimônio da empresa e o patrimônio de seus sócios. Assim como as pessoas físicas muitas vezes não possuem

⁶⁹ STJ. 1ª Seção. REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe de 23/03/2009 – Tema 97. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=97&cod_tema_final=97. Acesso em: 03 jun 2023

condições financeiras para arcar com suas obrigações tributárias, da mesma forma ocorre com as pessoas jurídicas e isso não significa, necessariamente, má-fé de seus administradores.

Conforme a definição de tributo do art. 3º do CTN⁷⁰, o tributo não constitui sanção do ato ilícito. A obrigação tributária, dessa forma, decorre de ato lícito previsto na regra matriz de incidência tributária, enquanto a responsabilidade pessoal decorre de ato ilícito do sócio. Ante isso, explica José Eduardo Silvério Ramos⁷¹:

Em decorrência do fato jurídico tributário dever-se-á instaurar uma relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte (sociedade). Porém, como consequência da prática de fato jurídico da responsabilidade pessoal, instaurar-se-á relação jurídica tributária com natureza sancionatória entre o Fisco e o responsável tributário, que exige norma individual e concreta, emitida pela autoridade competente e com a linguagem das provas, cabendo ao Fisco o ônus de provar que o responsável praticou o fato jurídico da responsabilidade pessoal.

Nesses termos são fatos jurídicos da responsabilidade pessoal os atos praticados com excesso de poderes e a infração à lei, contrato social ou estatutos. As condutas ilícitas, nessa conjectura, são fatos tributários e resultam no crédito tributário.

Os poderes citados no art. 135, os quais não podem ser utilizados em excesso sob pena de responsabilização pessoal, são concedidos e previstos aos sócios e administradores pelo próprio contrato social ou estatuto, além da legislação comercial e civil. O que gera a responsabilidade é a violação desses regramentos.

Veja-se que para configurar as hipóteses do art. 135 (abuso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatuto), é necessário que o sócio tenha poder de gerência, caso contrário, sequer conseguiria realizar a conduta ilícita.

Em outras palavras, apesar do código prever tanto os sócios no caso de liquidação de pessoas (inciso I), quanto os sócios gerentes (inciso III), sem a prática de atos administrativos não haveria o que se falar em responsabilidade pessoal. Logo, é aquele com poder de gestão que poderá ser pessoalmente responsabilizado na hipótese do art. 135.

A conduta com excesso de poderes pressupõe que, possuindo o sócio poder de gestão da empresa, realiza conduta de modo a desprezar os limites estabelecidos pela sociedade em seu ato constitutivo.⁷²

À medida em que o sócio deixa de cumprir com determinada prescrição normativa ao exercício da gestão da empresa, se configura a infração à lei. Por outro lado, a infração ao

⁷⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 8 jun 2023

⁷¹ RAMOS, José Eduardo Silvério. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. 1 ed - São Paulo: Noeses, 2020, p. 157

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 451

contrato social ou estatuto decorre da inobservância do que está expresso nos instrumentos societários.⁷³

Leonardo Nunes Marques⁷⁴ cita alguns exemplos de aplicação do art. 135, dentre eles a hipótese de uma sociedade cujo objeto social é a circulação de mercadorias realizar prestação de serviços, o que resultaria na obrigação de pagar ISSQN. Em sua perspectiva, o sócio-gerente responsável pela condução irregular da empresa deverá responder pessoalmente pela dívida tributária, tendo em vista o ato desviante às finalidades do contrato social.

Em sentido similar, para Regina Helena Costa⁷⁵, a regra do art. 135 engloba os casos em que os recursos da empresa são destinados a outros fins em detrimento do adimplemento da obrigação tributária, resultando em prejuízo para o fisco e para a própria sociedade. Em outras palavras, quando a conduta ilícita e dolosa do sócio ocasiona o não pagamento do crédito tributário, aplica-se a responsabilidade pessoal.

Acerca do caso em que o sócio-gerente extrapola o exercício de suas atribuições, gerando uma obrigação tributária, dispõe Luciano Amaro⁷⁶:

Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que frequentemente se dá em situação nas quais o representado ou o administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador.

É evidente que diversos são os motivos que levam ao inadimplemento tributário, desde uma queda no faturamento da empresa até o ato ilícito do administrador em prol do enriquecimento próprio, mas somente condutas ilícitas podem ocasionar a responsabilização pessoal. Nas palavras de Maria Rita Ferragut⁷⁷, “a relação jurídica tributária não se altera em função de a sociedade ter se beneficiado do ilícito, pela simples razão de que inexistente previsão para tanto”.

Desse modo, independentemente de ter obtido benefício direto ou não com o seu ato, desde que este ato seja conduta ilícita nas hipóteses previstas no art. 135, o sócio será responsabilizado pessoalmente. Da mesma forma, tenha a empresa se beneficiado do ato ilícito ou não, o administrador será pessoalmente responsável.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 451

⁷⁴ MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributária e o Novo Código Civil. Revista Dialética de Direito Tributário n° 111. São Paulo: Dialética, 2004, p. 71

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012

⁷⁶ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁷⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137-138

Nos termos elucidados por Hugo de Brito Machado⁷⁸, a mera condição de sócio ou dirigente não basta para a atribuição de responsabilidade tributária, e sim, a condição de administrador de bens de outros, nos termos do art. 135. Não basta, como visto ao longo do trabalho, ser sócio para que se aplique a responsabilidade pessoal. Não sendo o sócio administrador do negócio, não praticando assim a gerência da empresa, não há o que se falar em sua responsabilização pessoal.

Vale pontuar, ainda, quanto à responsabilidade pessoal do sócio no caso de liquidação de sociedade de pessoas (art. 135, I, c/c art. 134, VII), que tal norma se aplica exclusivamente caso haja dissolução irregular da sociedade. A dissolução irregular ocorre quando não são observados os trâmites legais de dissolução, sendo feito o simples encerramento de atividades.

Tendo em vista que é papel do sócio decidir pela dissolução da sociedade, caso seja comprovada conduta ilícita e dolosa por desacato às legislações civis e comerciais, configurar-se-á dissolução irregular da sociedade, resultando na responsabilização pessoal do sócio. No caso, o abuso advém da inobservância do dever de diligência ao deixar de providenciar a liquidação de maneira regular.⁷⁹

Nesse ínterim, a responsabilidade pessoal será atribuída ao sócio, por conduta ilícita realizada antes ou simultaneamente ao fato gerador da obrigação tributária não cumprida, caso seja comprova que dolosamente agiu com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto.

Por fim, percebe-se que a necessidade de prova do nexo de causalidade entre a conduta do sócio e o inadimplemento do tributo, não podendo o Fisco atribuir responsabilidade pessoal ao sócio indiscriminadamente.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 164

⁷⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código Civil. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 120

4 PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A prova é fundamental para a garantia da legalidade e da segurança jurídica. É ela quem concretiza os direitos fundamentais e, através dela, é que é possível obter alguma proximidade da verdade e, no âmbito do direito tributário, da ocorrência do fato jurídico tributário.

É importante pontuar que a prova jamais será o retrato literal da realidade. Na verdade, é uma forma de linguagem utilizada para que seja possível a aproximação máxima do que ocorreu ou deixou de ocorrer no mundo real, sendo, assim, capaz de fazer atestar acontecimentos, fazendo incidir normas e gerando o nascimento de obrigações. À vista disso, Maria Rita Ferragut⁸⁰ afirma:

Assim, para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito e, com isso, propague efeitos jurídicos, não se requer a certeza de que o fato corresponda fielmente ao evento - circunstância impossível-, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras de produção normativa, submeteu-se às provas e resistiu à refutação.

Nessa conjectura, a prova constitui o meio de garantia da obediência à lei e à segurança jurídica, sendo o método de contraposição entre a previsão normativa e os fatos alegados. Então, a prova possui como objetivo central o estabelecimento da verdade de um ou mais fatos relevantes para a aplicação de uma norma.⁸¹

Enquanto no processo civil as partes possuem o dever de produzir provas, no direito tributário o ônus probatório não é repartido tão igualmente. A fazenda pública tem obrigação, por exemplo, de fundamentar o lançamento tributário, bem como de demonstrar as provas que o levaram ao seu ato, sob pena de nulidade.

Mesmo a repartição do ônus da prova possuindo uma premissa fundamental sobre o ônus da prova competir a quem acusa, os atos do fisco por gozarem de fé pública, muitas vezes sem possuir comprovação, são considerados idôneos. O contribuinte, nesse caso, incorre no impasse de ter que produzir provas negativas, ou seja, comprovar que não realizou aquilo de que está sendo acusado. Em crítica a esse aspecto da presunção de validade do ato administrativo, discorre Hugo de Brito Machado Segundo⁸²:

Vício bastante comum entre os membros do Poder Judiciário é o de atribuir valor radicalmente distinto à prova documental, a depender de quem houver elaborado o

⁸⁰ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. 2 ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2021

⁸¹ BELTRÁN, Jordi Ferrer. Valoração racional da prova. Trad. de Vítor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 46

⁸² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 13 ed. Barueri (SP): Atlas, 2021, p. 550

documento, e especialmente de quem o houver trazido aos autos. Tendo sido a Fazenda Pública, este é considerado detentor de “fé pública” e é considerado idôneo até prova em contrário. Caso, ao revés, o documento tenha sido produzido por um “particular”, é considerado imprestável até que seja corroborado por outros elementos de prova.

Trata-se, porém, e com todo o respeito, de uma lastimável distorção, incompatível com a ideia de Estado de Direito, pois a ideia de Estado de Direito parte da premissa, por alguns talvez ignorada, de que o Poder Público, e as pessoas que o corporificam, também praticam atos ilícitos.

O ônus da prova é o dever de comprovar as circunstâncias de determinado fato, podendo ser atribuída em lei, convenção das partes ou pelo juiz.⁸³ No âmbito tributário, mais do que justo, é essencial para a segurança jurídica que a Fazenda Pública fundamente seus atos e os ampare com provas da ocorrência dos fatos jurídicos tributários. Corroborando com isso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁸⁴ tem entendimento consolidado:

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. PROCESSO PRINCIPAL. CRÉDITO. CONEXÃO. É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário não pode prosperar.

Considerando que cumpre ao fisco a investigação e a produção de provas a fim de constituir o crédito tributário, da mesma forma, para que seja atribuída responsabilidade, o ato administrativo deverá ser acompanhado da comprovação da ocorrência do fato jurídico da responsabilidade tributária.

Como visto anteriormente, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária são normas autônomas, com fatos jurídicos e sujeitos próprios. O crédito tributário, para que seja regularmente constituído, exige a realização de procedimento administrativo, a fim de confirmar a ocorrência do fato gerador e demais aspectos da obrigação tributária, nos termos do art. 142 do CTN⁸⁵:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁸³ DIDIER JR, Fredie. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael Alexandria. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Vol. 2. 11 ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 110

⁸⁴ CARF. Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-003.271, Rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma, Sessão de 29 de janeiro de 2018. Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10120005927200384_5838381.pdf Acesso em: 20 jun 2023

⁸⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 15 jun 2023

O lançamento tributário formaliza o crédito e determina os elementos da obrigação tributária, nos moldes da norma concreta e individual prevista na regra matriz da hipótese de incidência tributária. Além do lançamento, o Código Tributário Nacional prevê outro instrumento de incidência da norma tributária: o auto de infração.

Enquanto o lançamento se refere ao tributo, o auto de infração se refere à penalidade, servindo este para o fim de relatar a prática de infrações e imputar o cumprimento das suas respectivas sanções.⁸⁶ Mais especificamente ao que interessa para a construção do presente trabalho, o ato de aplicação de penalidade é o ato administrativo para a atribuição de responsabilidade ao sócio.

Logo, seja qual for a modalidade de lançamento, feito pelo fisco ou pelo contribuinte nos casos de lançamento por homologação, a responsabilidade tributária do sócio, por possuir natureza sancionatória, deverá ser formalmente atribuída por ato administrativo da autoridade via auto de infração.

Como foi visto, seja proveniente de uma conduta ilícita culposa (art. 134, VII) ou dolosa (art. 135, I e III), as hipóteses de responsabilidade tributária possuem caráter subjetivo e precisam ser acompanhadas de prova, para que sejam atribuídas no caso concreto enquanto sanção.

4.1 Necessidade de prova da responsabilidade tributária do sócio

A atribuição de responsabilidade tributária ao sócio tem natureza sancionatória. Tal qual o lançamento tributário, o ato administrativo de aplicar uma penalidade deverá ser fundamentado, demonstrando a autoridade por meio de linguagem de provas que o sócio praticou o fato jurídico da responsabilidade tributária.

Isso é suma importância para que o Estado possa exercer plenamente seu direito creditório e constitua o crédito tributário com a liquidez e certeza para poder exigí-lo em execução fiscal. Em outras palavras, o crédito é presumido líquido e certo, desde que seja fundamentado e armado de provas daquilo que afirma ter ocorrido.

Roque Antônio Carrazza⁸⁷ reforça:

Salientamos que, como ato administrativo que é, também o lançamento reveste-se da presunção de liquidez e certeza, até prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte. Cuida-se, pois, de presunção *iuris tantum* ou relativa.

⁸⁶ XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 62

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 390

Porque relativa, tal presunção exige que o ato administrativo de lançamento seja bem fundamentado, exatamente para que o contribuinte tenha efetiva possibilidade de, querendo, impugnar a pretensão fiscal, como, de resto, lhe faculta o artigo 145, I, do CTN.

Noutros termos, compete ao lançamento determinar a certeza e liquidez do tributo. Para tanto, deverá revertir-se de um mínimo de densidade descritiva, que permita ao contribuinte saber, com segurança, por que a exação está lhe sendo exigida e, em caso de vício formal, afastar, na própria sede administrativa, a pretensão do erário.

Dessa forma, havendo ocorrido causa de atribuição de responsabilidade ao sócio, deverá a autoridade competente apurar o crédito tributário e aplicar ao sócio a penalidade, demonstrando a ocorrência da conduta ilícita dolosa ou culposa. Em seguida, o sócio acusado deverá ser notificado de tal, devendo lhe ser concedida a oportunidade de exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório.⁸⁸

Esse é o rito que deve acontecer para que haja imputação de responsabilidade ao sócio. Ocorre que, muitas vezes, a Fazenda Pública simplesmente inclui o nome dos sócios na Certidão de Dívida Ativa sem qualquer procedimento anterior de apuração de conduta. Na prática, sem qualquer prova de conduta ilícita dos sócios, a responsabilidade é simplesmente presumida, sob justificativa de que a CDA goza de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN:

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Sob o manto do parágrafo único do dispositivo, portanto, ficaria a encargo do próprio sócio fazer a prova negativa de sua conduta. No passado, o Superior Tribunal de Justiça corroborava com esse entendimento, a exemplo do REsp nº 1.059.481/SP⁸⁹:

Em sendo exarada Certidão de Dívida Ativa com o nome do sócio figurando como principal responsável tributário ou mesmo como co-responsável, resta definida a presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão, impondo ao sócio o ônus de prova que não se fez presente qualquer das situações previstas no artigo. 135, caput, do CTN, ou seja, que não praticou atos com excesso de poderes, com infração à lei ou ao contrato social.

Diante disso, caso a constituição do crédito e a aplicação da penalidade (de atribuição de responsabilidade ao sócio) seja feita de forma irregular e ilegal, sem prova alguma

⁸⁸ RAMOS, José Eduardo Silvério. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. 1 ed - São Paulo: Noeses, 2020, p. 185

⁸⁹ STJ. 1ª Seção. REsp 1.059.481/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe de 01/10/2008. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](http://GetInteiroTeorDoAcordao.stj.jus.br) Acesso em: 03 jun 2023

de conduta ilegal, caberia ao sócio acusado produzir prova negativa, ou seja, provar que não praticou ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Também chamada de prova diabólica, a prova negativa é aquela que torna excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito, quando o ônus probatório ocorre perante a alegação de fato negativo indeterminado.⁹⁰

No caso em foco nesse trabalho, a incumbência ao sócio de demonstrar que não realizou as condutas ilegais e dolosas do art. 135 pode ser considerada prova negativa. Devido ao aspecto subjetivo da responsabilidade do sócio, Andréa Medrado Darzé⁹¹ defende a necessidade de prova da ocorrência da conduta ilícita:

Por outro lado, em outras passagens do Código, o legislador complementar, ele próprio exigiu, de forma mais ou menos ostensiva, a presença do dolo para configurar o ilícito idôneo a promover a alteração do sujeito passivo do tributo. Nesse sentido é a fórmula textual do artigo 135, do CTN, por exemplo.

A insistência em distinguir as infrações objetivas e subjetivas decorre dos seus efeitos práticos. Em se tratando da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito para defender-se é concentrar suas razões na demonstração da inexistência material do fato ou da ausência de nexo de causalidade entre a conduta e o resultado que produziu. Porém, se for hipótese de infrações subjetivas, em que a culpa, em qualquer de seus graus, integra-se a compostura do ilícito, a situação ganha outras proporções. Nessas circunstâncias, a Administração estará incumbida não só da tarefa de comprovar a realização do evento ilícito, como também de demonstrar que o infrator, para atingir os fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente, agiu com dolo ou, no mínimo, culpa. Não podemos perder isso de vista: nas infrações subjetivas, o dolo e a culpa não se presumem, provam-se.

Considerando que próprio CTN ordenou a fundamentação e comprovação dos atos administrativos fiscais, deve ter-se utilizado o legislador da lógica de que aquele que acusa deve provar suas acusações. Afinal, como poderia o sócio provar que não realizou atos com excesso de poderes, infração à lei, contratou social ou estatuto?

Portanto, o fato de os atos administrativos gozarem de fé pública não exime o fisco de comprovar a realização do fato jurídico tributário. O lançamento e o ato de aplicação de penalidade dependem de fundamentação e respaldo em provas, em obediência ao princípio da legalidade e em prol da segurança jurídica.

Hugo de Brito Machado⁹² ressalta a importância da apuração da responsabilidade ao comentar o art. 135 do CTN:

Constitui elemento essencial para a existência da responsabilidade dos terceiros mencionados no art. 135 a ocorrência dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo evidente a necessidade de prova,

⁹⁰ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de direito processual civil – Volume único. 13 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021, p. 728

⁹¹ DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 100

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 600

em casa caso, dessa ocorrência sem a qual não se pode atribuir a responsabilidade àquelas pessoas. E se a responsabilidade depende de certos fatos, é indiscutível a necessidade de apuração dos fatos que a caracterizam.

Essa é a interpretação doutrinária majoritária: a necessidade de produção de provas como requisito da imputação da penalidade de responsabilização do sócio, tanto na hipótese do art. 135, de responsabilidade pessoal, como, também, do art. 134, de responsabilidade subsidiária.

No caso do art. 134, para que haja imputação de responsabilidade, deverão ser preenchidos e comprovados os dois aspectos previstos na regra matriz de responsabilidade: a dissolução irregular (conduta ilícita e culposa do sócio) e a insuficiência do patrimônio da sociedade para adimplir com a obrigação. Assim, assente Renato Lopes Becho⁹³:

A responsabilidade tributária de terceiros, notadamente a do artigo 134 do CTN, é um tema que envolverá a execução fiscal e um procedimento cognitivo, administrativo ou judicial. Como o primeiro pressuposto para a sua incidência é a impossibilidade econômica de o contribuinte recolher o tributo, ela será verificada justamente no processo executivo.

Já no caso do art. 135, como destacado pelo professor Hugo de Brito Machado, deverá ser comprovada a conduta ilícita e culposa do sócio de excesso de poderes ou de infração à lei, contrato social ou estatuto.

⁹³ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 88

5 PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA

Conforme introduzido no capítulo anterior, ocorrido o fato gerador da hipótese de incidência do tributo, o fisco realizará o lançamento tributário e o ato de aplicação da penalidade de responsabilidade, caso constatada a ocorrência do fato jurídico da responsabilidade tributária.

Após o transcurso do prazo para pagamento, prazo para impugnação administrativa ou o encerramento do processo administrativo fiscal, caso seja mantida a penalidade em face do sócio, ocorrerá a constituição definitiva do crédito.

Tornando-se exigível o crédito, a dívida será encaminhada para inscrição em dívida ativa com a emissão do título executivo (CDA), sendo o ato de inscrição de competência das Procuradorias da Fazenda Pública. A CDA deverá ser orientada e traduzida do lançamento tributário e, quando regularmente constituída, presumir-se-á líquida e certa, nos termos do art. 204 do CTN.

Acerca da liquidez e certeza da CDA, José da Silva Pacheco⁹⁴ expõe:

A certeza diz respeito à sua existência regular, com origem, desenvolvimento e perfazimento conhecidos, com natureza determinada e fundamento legal ou contratual indubitoso. A liquidez concerne ao valor original do principal, juros, multa, demais encargos legais e correção monetária, devidamente fundamentados em lei.

[...]

O órgão encarregado da inscrição faz prévia verificação administrativa de sua legalidade quanto à existência e aos valores. A inscrição faz nascer à dívida ativa, que, por ter sido, antes, apurada e examinada quanto à legalidade existencial e quantitativa, tem presunção de certeza e liquidez.

Para o autor, para que se possa presumir a liquidez e a certeza da CDA, é necessário um anterior controle administrativo de legalidade, a fim de garantir a eficácia da inscrição. É este o entendimento majoritário da doutrina.

É dever da administração a verificação de todos os requisitos inseridos na CDA em procedimento administrativo prévio. No entanto, após a inscrição o ônus probatório passa para o sujeito passivo, a quem caberá comprovar os vícios materiais ou formais da inscrição ou do lançamento que deu origem ao crédito, nos termos do parágrafo único do art. 204 do CTN.⁹⁵

Dessa forma, a CDA goza de presunção de liquidez e certeza e possui efeito de prova pré-constituída ao passo que é também presumida a observância das exigências legais

⁹⁴ PACHECO, José da Silva. Comentários a Lei de Execução Fiscal. São Paulo: Saraiva; 2009, p. 74

⁹⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 346

por parte da autoridade fiscal, mais especificamente, quanto à fundamentação e à comprovação dos fatos jurídicos tributários.

Contudo, não raras são as vezes em que o fisco simplesmente insere o nome dos sócios na CDA, sem qualquer procedimento prévio de apuração de responsabilidade, de maneira notadamente ilegal. Há, na verdade, uma inclusão quase que automática dos nomes dos sócios, como forma de buscar, a todo custo, a arrecadação.

5.1 Inclusão dos sócios na Certidão de Dívida Ativa

A relevância da existência ou não de menção dos nomes dos sócios na Certidão de Dívida Ativa está no efeito de conferir aos indicados a legitimidade para compor o polo passivo da execução fiscal. Constando os nomes dos sócios é possível que, contra estes, seja feito o redirecionamento da execução.

Aí está a relevância e a imprescindibilidade da comprovação da conduta ilícita do sócio antes da inscrição em dívida ativa. Isso pois, se o fisco não realizar qualquer apuração de responsabilidade e simplesmente incluir o sócio na CDA, caberá a este comprovar sua inocência por meio de prova negativa, como visto nos capítulos anteriores. Nesse sentido, José Jayme de Macêdo⁹⁶ expõe:

A inscrição outorga à dívida ativa o privilégio de constituir prova pré-constituída, o que significa que a lei inverte o ônus da prova do processo judicial, onde a regra geral imperante é no sentido de que a prova sempre incumbe a quem alega o fato. Assim, no executivo fiscal, ao invés de o Estado provar que tem o direito a seu favor, cabe ao contribuinte, caso não concorde com a exigência, provar que não deve, que já pagou, ou que deve menos do que lhe é reclamado, sob pena de ser totalmente válida a cobrança.

Além disso, após o ajuizamento da execução fiscal, constando o nome do sócio na CDA, este estará muito mais vulnerável e suscetível a sofrer bloqueios e apreensões patrimoniais. Logo, percebe-se que a certeza da CDA deve ser imediatamente afastada, quando não houver prova de qualquer fato que gere a incidência da norma tributária. Sem qualquer menção à culpabilidade dos sócios durante o curso do processo administrativa, não há o que se falar na inclusão de seus nomes na CDA.

⁹⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 574

Para Leandro Paulsen⁹⁷, sem que constem os nomes dos reesponsáveis tributários na certidão, o fundamento legal de sua responsabilidade e o processo administrativo em que foi apurada, não poderia a execução fiscal ser redirecionada em face deles de forma automática.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado no sentido de que, quando não constar o nome do sócio na CDA, cabe ao fisco o ônus da prova e, quando constar, cabe ao sócio fazer prova de sua inocência. Assim, foi definido no Tema Repetitivo 103 do STJ⁹⁸, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.104.900/ES julgado em 2009:

Se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'.

Contudo, conforme visto ao longo do trabalho, a inclusão do sócio como corresponsável na CDA exige procedimento administrativo prévio de apuração, sendo garantido o contraditório e a ampla defesa ao sócio imputado. Não se trata, pois, de ato discricionário da Fazenda.

Vai de encontro com toda a noção de Estado Democrático de Direito, em que há apreço pela legalidade e pela segurança jurídica, dar força de prova pré-constituída, capaz de produzir efeitos sancionatórios, a um documento sem que haja um rito prévio para a confirmação da ocorrência dos fatos e a ulterior aplicação da norma.

É ilógico atribuir certeza a um documento, cujos fatos neles descritos sequer foram apurados. Conferir liquidez e certeza indiscriminadamente à CDA significa permitir que a confiança na autoridade fiscal se sobressaia à lei expressa. Nessa mesma lógica, advoga José Eduardo Silvério Ramos⁹⁹:

Se a CDA não resulta de processo regular de constituição do crédito, inexistindo ato de imposição de penalidade contra o sócio devidamente motivado e com prova do fato jurídico da responsabilidade, não há que se falar em presunção de certeza e liquidez do título executivo, pois os atos administrativos não se sustentam pura e simplesmente na presunção de legitimidade.

A responsabilidade do sócio é subjetiva e, portanto, para a sua atribuição, é necessário que o ato de aplicação de penalidade esteja munido de provas de sua conduta ilícita

⁹⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 347

⁹⁸ STJ. REsp nº 1.104.900/SP. Relator: Denise Arruda. Data de Julgamento: 25/03/2009. Disponível em: processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/listaImpressaoTema.jsp?&l=10&i=1 Acesso em: 22 jun 2023

⁹⁹ RAMOS, José Eduardo Silvério. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. 1 ed - São Paulo: Noeses, 2020, p. 221-222

dolosa ou culposa. O CTN, ao estabelecer situações do art. 134 e 135, prezou pela culpabilidade subjetiva, prevendo condutas com culpa ou dolo como condição da responsabilização.

Assim, é vedada a responsabilidade objetiva do sócio por débitos tributários da empresa, pois, caso assim fosse, seria o mesmo de responsabilizá-lo pelo mero inadimplemento da sociedade. Por fim, apesar do entendimento consolidado pela jurisprudência pátria, o tema clama por reflexões e reavaliações quanto a sua aplicação. A liquidez e certeza da CDA, como dispõe o art. 204, é presumida. É imprescindível a observância do devido processo legal, quando da sua elaboração, sendo fundamentada e munida de provas que garantam a sua exatidão e justeza.

Vale pontuar que, em 2017, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Portaria nº 948¹⁰⁰, a qual regulamenta o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR). O seu fim é apuração de responsabilidade de terceiros pela prática de infração consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela própria PGFN (hipótese do art. 135, inciso III, do CTN).

Contudo, apesar da Portaria constituir um avanço em relação aos princípios constitucionais tributários, sendo criada como meio de afastar discussões e alegações de ofensa ao contraditório e ampla defesa pela falta de procedimento anterior à inclusão do sócio na CDA, ainda é alvo de diversas críticas. A mais recorrente é de que, na prática, o procedimento daria uma falsa sensação de julgamento, ao passo que o recurso interposto em face da decisão que rejeitar a impugnação ao PARR será julgado pela própria PGFN.

Assim, a PGFN atuaria, ao mesmo tempo, como credora e julgadora, colocando em risco a ideia inicial de contraditório e ampla defesa, em face da provável parcialidade. Ademais, para a aplicação da responsabilização é a necessidade de comprovação das práticas pelo sócio administrador previstas no art. 135, III do CTN e não meros indícios, ônus este que incumbido, exclusivamente, à PGF.

A inexistência de provas e fundamentação que abranjam todos os aspectos do documento, concernentes ao tributo e à penalidade, deveria ser suficiente para afastar a presunção de liquidez e certeza da CDA. Por essa razão, o procedimento de apuração, garantindo a ampla defesa e o contraditório ao sócio que se pretende responsabilizar, é essencial para que as regras dos arts. 134 e 135 sejam devidamente aplicadas.

¹⁰⁰ BRASIL. Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Publicado(a) no DOU de 19/09/2017, seção 1, página 23.

6 CONCLUSÃO

Este trabalho de conclusão de curso de graduação teve como objetivo analisar os aspectos que permeiam a atribuição de responsabilidade aos sócios por débitos tributários, através do estudo das normas gerais de direito tributário que tratam da responsabilidade dos sócios, mais especificamente os requisitos para configuração das hipóteses dos artigos 134 e 135, além da necessidade de produção de provas para a sua atribuição e do procedimento administrativo para a inserção desses na Certidão de Dívida Ativa.

Primeiramente, verificou-se que a relação jurídica tributária, entre sujeito ativo e passivo, estabelece-se com norma específica e concreta. O polo ativo é o fisco, credor da obrigação e detentor de competência tributária outorgada pela Constituição, e o polo passivo, devedor da obrigação, é aquele que a lei determina como obrigado ao pagamento do tributo e/ou penalidade.

Logo, o sujeito passivo da obrigação pode ser tanto o contribuinte como o responsável. Enquanto o contribuinte é aquele que possui ligação pessoal e direta com o fato gerador descrito na norma, o responsável é aquele que não pratica o fato gerador, porém, por ter algum tipo de relação com o fato, a lei o coloca na posição de obrigado a realizar o pagamento.

Investigando as classificações de responsabilidade, constatou-se que a responsabilidade do sócio, tema central do trabalho, tem caráter sancionatório, isto é, sua atribuição caracteriza-se como aplicação de penalidade. Foram investigadas e descritas duas normas de responsabilidade tributária do sócio: a do art. 134, inciso VII, do CTN (de natureza subsidiária) e a do art. 135, incisos I e III (de natureza pessoal).

Conforme abordado no trabalho, a fazenda pública utiliza-se da atribuição de responsabilidade ao sócio como estratégia para alcançar a arrecadação, imputando de maneira indiscriminada e extensivamente a responsabilização, gerando insegurança jurídica e desrespeitando a legalidade tributária.

No entanto, no ordenamento jurídico brasileiro, o patrimônio da sociedade não se confunde com o patrimônio do sócio. Verificou-se, portanto, que apenas seria possível atribuir responsabilidade ao sócio por débitos tributários de sua empresa, caso ocorra uma das hipóteses taxativas dos art. 134 e 135.

Para que seja imputada a responsabilidade ao sócio prevista no art. 134, inciso VII, foram identificados os seguintes requisitos: a) ser constatado o descumprimento da obrigação

e a impossibilidade de se exigir do contribuinte; b) o sócio, com culpa, tenha agido ou se omitido, corroborando com o inadimplemento; e c) a dissolução irregular da sociedade de pessoas.

Já para a aplicação do art. 135, de responsabilidade pessoal, dos sócios das sociedades de pessoas irregularmente dissolvidas (art. 135, I c/c art. 134, VII) e do sócio administrador (art. 135, III), concluiu-se serem necessários os seguintes requisitos: a) a prática dolosa de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos; b) o ato coincidente com um fato jurídico tributário ou que dê causa ao inadimplemento da sociedade.

Foi constatado, ainda, que o fato de a sociedade possuir dívida perante o fisco não dá causa para que o sócio seja obrigado a adimplir com seu patrimônio pessoal. O sócio só responderá caso se configure uma das hipóteses de responsabilidade do art. 134 ou do art. 135, não havendo imputação de responsabilidade pelo mero inadimplemento, nos termos da Súmula 430 do STJ.

Em seguida, averiguou-se a necessidade da produção de provas no procedimento de imputação de responsabilidade ao sócio, havendo sido concluído, em razão do seu caráter subjetivo, precisa ser munida de provas a acusação de realização da conduta ilícita do fato jurídico da responsabilidade. Assim, o fato de os atos administrativos gozarem de fé pública não exime o fisco de comprovar a realização do fato jurídico tributário, sendo requisito a fundamentação e o respaldo em provas, em observância ao princípio da legalidade e em prol da segurança jurídica.

Por fim, verificou-se ainda a ilegalidade da inclusão automática dos sócios na CDA como meio de garantir a arrecadação. A inclusão do sócio como corresponsável na CDA não é ato discricionário do fisco e exige procedimento administrativo prévio de apuração. Dessa forma, tendo em vista que, nos termos do art. 204, a liquidez e a certeza da CDA são presumidas, a ausência de provas e fundamentação que abranjam todos os aspectos do documento, concernentes ao tributo e à penalidade, deveriam ser suficientes para afastar seu status de prova pré-constituída.

Em resumo, a prova de que não houve prova deveria ser mais do que suficiente para afastar a presunção de liquidez e certeza da CDA. O CTN, ao estabelecer situações do art. 134 e 135, prezou pela culpabilidade subjetiva, prevendo condutas com culpa ou dolo como condição da responsabilização.

Assim, a prova da conduta é requisito para a aplicação dos dispositivos, razão pela qual deve ser revisto o entendimento do Tema Repetitivo 103 do STJ que atribui ao sócio o ônus da prova negativa de sua conduta, por serem incompatíveis com o direito positivo.

Desta feita, cabe à fazenda pública o ônus de provar a responsabilidade tributária do sócio e amparar com fundamentos e provas a constituição da CDA, para que a esta seja atribuída presunção de legitimidade.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código Civil**. São Paulo: MP Editora, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. Malheiros Editora: São Paulo, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

BELTRÁN, Jordi Ferrer. **Valoração racional da prova**. Trad. de Vítor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2023

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 15 abr 2023

BRECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 315**. São Paulo: Saraiva, 2014

CARF. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 3201-003.271**, Rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma, Sessão de 29 de janeiro de 2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10120005927200384_5838381.pdf Acesso em: 20 jun 2023

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. **Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceituais**. Belo Horizonte: Fórum, 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**, 5ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009

COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de direito comercial: direito de empresa** – 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CORRÊA, Roberta Espinha. **Ônus da prova na responsabilidade tributária de gestores e administradores**. Lisboa, 2021. Disponível em: repositorio.ual.pt/bitstream/11144/5736/1/Roberta%20Correa%20ÔNUS%20DA%20PROVA%20NA%20RESPONSABILIDADE%20TRIBUTÁRIA%20DE%20GESTORES%20E%20ADMINISTRADORES%20%281%29.pdf Acesso em: 19 abr 2023

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010

DIDIER JR, Fredie. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. Vol. 2. 11 ed. Salvador: Juspodivm, 2016

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica**. 2 ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2021.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FRAJDENBERG, Charles Pachciarek. **A responsabilidade do “sócio-gerente”, rectius administrador, da sociedade limitada**. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/9620/1/CPFraberg.pdf Acesso em: 30 abr 2023

FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro – As hipóteses de responsabilidade tributária pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional**. Série Doutrina Tributária, Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

LOPES, Lísleie de Pontes Lima. **Ônus da prova em matéria tributária de terceiros: Capítulo 7**. Temas de epistemologia jurídica contemporânea vol II. 1ª ed. Editora Mucuripe. Fortaleza, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional, volume II**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 594

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10 ed - São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003** – 3 ed. - São Paulo: Atlas, 2013

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 13 ed. Barueri (SP): Atlas, 2021.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MARQUES, Leonardo Nunes. **A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributária e o Novo Código Civil**. Revista Dialética de Direito Tributário n° 111. São Paulo: Dialética, 2004

MARTINS, Antonio Carvalho. **Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: direito das obrigações – parte 1**. 32.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 4.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: direito das obrigações - parte 2**. 35 ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2007

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único**. 13 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021

PACHECO, José da Silva. **Comentários a Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva; 2009

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RAMOS, José Eduardo Silvério. **Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova**. 1 ed - São Paulo: Noeses, 2020.

ROCHA, Victória Vieira. **Avaliação do procedimento administrativo utilizado pela fazenda pública para inserir os sócios como corresponsáveis em certidão de dívida ativa decorrente de tributo com lançamento por homologação declarado e não pago pela empresa contribuinte**. Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2021.

SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos. **Sujeito passivo da obrigação tributária: responsável em sentido estrito**. Revista da Procuradoria-Geral do Rio Grande do Sul. Vol. 32. Porto Alegre, 2011.

SILVA, Daniel de Paula da Gama. **Os diferentes aspectos da responsabilidade tributária**. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k209796.pdf Acesso em: 20 mai 2023

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975

STF. **Recurso Extraordinário n. 562.276 PR**. Relator: Ministra Ellen Gracie. DJ 10 fev. 2011.

STF, 2011. **Recurso Extraordinário n. 562276**. Disponível em: RE 562276 (stf.jus.br). Acesso em: 5 mai 2023

STF, Pleno, **Recurso Extraordinário n. 562.276/PR**, Rel. Min. Ellen Gracie, ac. 3.11.2010, DJe 10.2.2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 20 abr 2023

STJ - **REsp: 1104064 RS 2008/0246946-0**, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 02/12/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/12/2010). Disponível em: jwww.jusbrasil.com.br/urisprudencia/stj/17995517. Acesso em: 01 jun 2023

STJ. 1ª Seção. **REsp 1.101.728/SP**, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe de 23/03/2009 – Tema 97. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=97&cod_tema_final=97. Acesso em: 03 jun 2023

TEIXEIRA, André Nobre. Responsabilidade tributária dos sócios e administradores: natureza, limites e execução fiscal. Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.

TOMAZETTE, Marlon. **Teoria geral e direito societário**. Coleção Curso de Direito Empresarial. Vol. 1. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil/ Responsabilidade Civil**. 7ª ed. Atlas: São Paulo, 2007

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005