



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PROSGRAP - PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PRODIR - PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GESTORES NA DISSOLUÇÃO
IRREGULAR DA EMPRESA**

Juliana Campos de Carvalho Cruz

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PRODIR da Universidade Federal de Sergipe, para defesa, como exigência à obtenção do grau de Mestre em Direito.

São Cristóvão – SE
2022

JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GESTORES NA DISSOLUÇÃO
IRREGULAR DA EMPRESA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PRODIR da Universidade Federal de Sergipe, para defesa, como exigência à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Processo de Constitucionalização dos Direitos e Cidadania: aspectos teóricos e metodológicos

Orientadora: Profa. Dra. Jussara Maria Moreno Jacintho

São Cristóvão – SE
2022

**FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**

JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GESTORES NA DISSOLUÇÃO
IRREGULAR DA EMPRESA

Defesa da Dissertação de Mestrado orientada pela
Profa. Dra. Jussara Maria Moreno Jacintho
apresentada à banca examinadora do Programa de
Pós-Graduação em Direito – PRODIR da
Universidade Federal de Sergipe – UFS, em 15 de
fevereiro de 2022.

Os membros da Banca Examinadora consideram o candidato: _____

BANCA EXAMINADORA:

Orientadora: Profa. Dra. Jussara Maria Moreno Jacintho
Universidade Federal de Sergipe - UFS

Profa. Dra. Tanise Zago Thomasi
Universidade Federal de Sergipe - UFS

Prof. Dr. Fábio Pallaretti Calcini (membro externo)
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

*Ao meu marido Jorge Flávio e ao meu filho
Guilherme, minhas fontes de inspiração, obrigada
pelo apoio e incentivo nessa longa e maravilhosa
trajetória acadêmica.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus por ter me dado saúde e força para enfrentar os obstáculos.

Ao meu marido Jorge Flávio, responsável por todo o crescimento profissional, que me levou a conhecer a academia através de seus estudos e é tão presente na minha vida.

Ao meu filho Guilherme, meu maior sonho realizado, obrigada por aceitar as minhas infundáveis horas de estudo e a privação da minha companhia em vários momentos.

À minha mãe Eliná, um exemplo de força e integridade.

Ao meu pai (*in memoriam*), mesmo distante, sempre presente em meu coração.

Ao meu sogro, Jorge Resende Cruz (*in memoriam*), que sempre torceu por mim e à minha sogra, Profa. Dra. Maria Helena Santana Cruz, que nunca poupou esforços e tempo para me auxiliar nas constantes dúvidas.

À minha irmã Adriana, um exemplo de garra e resiliência, ao meu cunhado Adriano e ao meu sobrinho Leonardo por terem me ensinado o verdadeiro significado das palavras ‘fé e força’.

À minha orientadora, Profa. Dra. Jussara Maria Moreno Jacintho, pela confiança e por sempre me ajudar quando precisei.

À Coordenadora Luciana Aboim e aos demais Professores do Programa de Pós-Graduação em Direito – PRODIR, da Universidade Federal de Sergipe pelo incentivo ao aprendizado abrindo portas para o mundo do conhecimento.

Aos meus colegas que no decorrer desses dois anos de curso honraram-me com tantos ensinamentos.

Às minhas amigas Daniela, Flávia, Raquel (e prima) pelo apoio nesse percurso.

“Dize-nos, pois: que te parece? É lícito pagar tributo a César ou não? Jesus, porém, conhecendo-lhes a malícia, respondeu: mostrai-me a moeda do tributo. Trouxeram-lhe um denário. E ele lhes perguntou: De quem é esta efígie e inscrição? Responderam: De César. Então, lhes disse: Daí, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus. Ouvindo isto, se admiraram e, deixando-o, foram-se” (Mateus 22, 17-22).

RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa consiste em desenvolver uma análise sobre a compreensão da norma estabelecida no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, concernente à responsabilidade tributária dos sócios-gestores, com base no referencial teórico estudado, de modo a demonstrar que a Súmula nº 435 expedida pelo Superior Tribunal de Justiça ampliou as hipóteses de responsabilização dos sócios gestores da empresa de responsabilidade limitada, em descompasso com o Texto Constitucional de 1988 e com a própria legislação complementar que lhe deu origem. A hipótese, ao final comprovada verdadeira, ressalta a competência da norma complementar, mais especificamente, do Código Tributário Nacional, para fins de delimitação da responsabilidade tributária de terceiros, demonstrando que a regra contida no enunciado sumular ampliou as hipóteses de responsabilização sem respaldo na ordem constitucional. A pesquisa parte da revisão da literatura sobre o tema, com uma abordagem metodológica hipotético-dedutiva em que, segundo a hipótese elaborada, busca a comprovação na produção intelectual dos atores que laboram com o tema, tanto teórica (através de artigos científicos, livros, etc) quanto concretamente, mediante análise de decisões judiciais e legislação. Ao final, concluiu-se que a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça à norma de responsabilidade tributária ofendeu a Constituição Federal, não só subvertendo a estrutura escalonada do ordenamento jurídico, como também, transcendendo a sua função judicante ao interferir na seara legislativa.

Palavras-Chave: Responsabilidade Tributária. Sócio. Obrigação. Dissolução Irregular

ABSTRACT

The general objective of this research is to develop an analysis of the understanding of the rule established in article 135, item III, of the National Tax Code, concerning the tax liability of managing partners, based on the theoretical framework studied, in order to demonstrate that the Precedent n° 435 issued by the Superior Court of Justice expanded the possibilities of liability of the managing partners of the limited liability company, in disagreement with the Constitutional Text of 1988 and with the complementary legislation that gave rise to it. The hypothesis, in the end proven true, highlights the competence of the complementary rule, more specifically, of the National Tax Code, for the purpose of delimiting the tax liability of third parties, demonstrating that the rule contained in the summary statement expanded the hypotheses of liability without support in the order constitutional. The research starts from a review of the literature on the subject, with a hypothetical-deductive methodological approach in which, according to the hypothesis elaborated, it seeks proof in the intellectual production of the actors who work with the theme, both theoretical (through scientific articles, books, etc) and concretely, through analysis of judicial decisions and legislation. In the end, it was concluded that the interpretation given by the Superior Court of Justice to the tax liability rule offended the Federal Constitution, not only subverting the staggered structure of the legal system, but also, transcending its judicial function by interfering in the legislative field.

Keywords: Tax Liability. Partners. Obligation. Irregular Dissolution.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	– Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	– Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
AJUFE	– Associação de Juízes Federais do Brasil
ART	– Artigo
CARF	– Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal
CC	– Código Civil
CE	– Ceará
CF	– Constituição Federal
CONFAZ	– Conselho Nacional de Política Fazendária
CNC	– Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviço e Turismo
CNI	– Confederação Nacional da Indústria
CPC	– Código de Processo Civil
CTN	– Código Tributário Nacional
DF	– Distrito Federal
EC	– Emenda Constitucional
ENFAM	– Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados
EREsp	– Embargos de Divergência em Recurso Especial
IDPJ	– Incidente de Desconsideração da Pessoa Jurídica
ICMS	– Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	– Imposto sobre produto industrializado
IPTU	– Imposto predial e territorial urbana
IR	– Imposto de renda
ISSQN	– Imposto sobre serviço de qualquer natureza
LC	– Lei Complementar
LEF	– Lei de Execução Fiscal
MS	– Mato Grosso do Sul
PE	– Pernambuco
PR	– Paraná
RE	– Recurso Extraordinário
REsp	– Recurso Especial

RJ – Rio de Janeiro
RS – Rio Grande do Sul
SE – Sergipe
SP – São Paulo
STJ – Superior Tribunal de Justiça
STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 ABORDAGEM TEÓRICA	18
3 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	27
3.1 Direito tributário nas Constituições de 1946 e 1967	27
3.2 Direito tributário na Constituição de 1988	31
3.3 A constitucionalização como limite ao poder de tributar	36
3.4 O princípio da capacidade contributiva	41
3.5 O princípio do não confisco	44
3.6 O princípio da estrita legalidade e da segurança jurídica	47
4 REGRA MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO	52
4.1 Antecedente jurídico	55
4.2 Consequente jurídico	60
4.3 Contribuintes	63
4.4 Aspectos gerais da responsabilidade tributária	64
4.5 Natureza da responsabilidade tributária	68
5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 135 DO CTN	72
5.1 Responsabilidade tributária dos sócios-administradores nas empresas limitadas	72
5.2 A responsabilidade do sócio gestor subsistiria em conjunto com a da empresa?	79
5.3 Responsabilidade de terceiro e a natureza sancionatória	85
5.4 Análise da Súmula 435 do STJ e o caso precedente	88
5.5 Da responsabilidade solidária do sócio prevista na LC 147/14	96
5.6 Consequências da Súmula 435 STJ: discussões vinculadas	101
5.7 A Súmula 435 e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica	108
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	117
REFERÊNCIAS	122

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, a mudança da ordem constitucional impactou a forma como o Direito Tributário é estudado. Até a promulgação da Constituição Federal de 1988 as normas tributárias eram instituídas sem qualquer limite ao poder estatal, o qual não sofria o impacto da participação da sociedade no controle de sua atuação, por força do regime autoritário. Basicamente a ordem constitucional referia-se apenas às regras de competência.

Em 1988, na fase de redemocratização do Brasil, novos delineamentos foram dados à tributação. A preocupação da nova ordem constitucional em assegurar os direitos fundamentais, objetivando não somente ao desenvolvimento nacional, como à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, tal qual trazido pelo art. 3º da Carta Republicana, impôs à norma de incidência tributária limitações a ponto de manter um equilíbrio maior na relação entre Estado e sujeito passivo.

As delimitações dos critérios de incidência da regra matriz tributária foram pontuadas na Carta Republicana de 1988 e, como tal, deveriam ser observadas pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e, principalmente, pelo Judiciário na solução do caso concreto.

A Constituição de 1988 passou a irradiar efeitos para o ordenamento jurídico a tal ponto que suas normas e princípios revestiram-se de força normativa impondo uma base de sustentação para o ordenamento jurídico nacional. Isso significava alteração na forma pela qual a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária era imposta ao sujeito passivo. Era preciso observar não somente a legislação complementar, responsável por estabelecer normas em matéria tributária, como também, alguns princípios constitucionais tais como capacidade contributiva, não confisco, legalidade e segurança jurídica com o intuito de exigir o crédito tributário ao sujeito passivo correto e no limite da sua capacidade.

Desde então, o Direito Tributário deixou de ser analisado à luz das Finanças Públicas, da Economia, ou mesmo da Política e passou a galgar mecanismos de efetivação definindo limites à tributação.

Em que pese à delimitação da matéria pela legislação complementar, mais precisamente, pelo art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, imputando a responsabilidade aos sócios-gestores da empresa de responsabilidade tributária tão somente por atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos dos quais

resultem o nascimento da obrigação tributária, a Súmula nº 435¹ expedida pelo Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2010b) criou uma hipótese de responsabilização diversa da mencionada norma, diga-se, que lhe deu fundamento, transcendendo a sua função judicante a ponto de intervir na seara legislativa.

O aludido verbete foi aprovado pelo Superior Tribunal de Justiça, após reiteradas decisões², consolidando o entendimento segundo o qual presume-se dissolvida a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação ao órgão competente, fato esse que legitima o redirecionamento da cobrança ao sócio gerente. Compreende-se, pela leitura do enunciado, que embora o redirecionamento ocorra por força da dissolução irregular da empresa, importa registrar que esse evento não enseja o surgimento de qualquer obrigação tributária, já que esta existia previamente ao fechamento. Portanto, do ato praticado pelo sócio gerente que fechou a empresa irregularmente não resulta no surgimento da obrigação tributária a ensejar a responsabilização do sócio à submissão ao art. 135, inciso III, do CTN.

A opção por realizar esta pesquisa se justifica pelo impacto que a Súmula 435 do STJ (BRASIL, 2010b) provocou na sociedade ao tratar da matéria concernente à responsabilidade tributária dos sócios-gestores de forma subvertida, imputando a obrigação tributária³ a terceiros que não deveriam integrar o polo passivo da relação jurídico-tributária por não encontrar amparo em todo o sistema normativo, desde a norma superior (aqui representada pela Constituição Federal de 1988) até a legislação infraconstitucional.

Embora a matéria de responsabilidade tributária deva ser tratada pelo legislativo com prudência, respeitando os delineamentos impostos pela ordem constitucional, o STJ subverteu totalmente a compreensão da lei, com o escopo de priorizar a arrecadação, sobrepondo a vontade do Judiciário à legitimidade da ordem constitucional, ao ignorar que somente lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

¹ Súmula 435: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente”. Julgada em 14/04/2010 pela Primeira Seção do STJ. Disponível em <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>>. Aprovada em 14/04/010 pela Primeira Seção do STJ.

² Precedentes: REsp 716412/PR julgado em 12/09/2007 pelo Min. Herman Benjamin; REsp 980150/SP julgado em 22/04/2008 pelo Min. Carlos Fernando Mathias – juiz convocado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região; REsp 1017732 julgado em 07/04/2008 pela Min. Eliana Calmon. Disponível em <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>> Acesso em 22 nov. 2020.

³ De acordo com o art. 113, §1º do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A problemática é evidente à sociedade porque o enunciado contido na Súmula 435 do STJ ao criar hipótese de responsabilidade tributária vai de encontro a toda a moldura normativa estabelecida no direito positivo. Em razão disso, os sócios gestores de uma sociedade de responsabilidade limitada passaram a ser obrigados, pessoalmente, pelo adimplemento da dívida contraída pela pessoa jurídica por fatos não prescritos pela norma geral e abstrata e, além disso, sem prévia análise da sua capacidade contributiva.

Como validar uma súmula formulada com base nos julgamentos reiterados de vários casos concretos, mas deles completamente dissociada por desrespeitar a própria norma que lhe deu fundamento (art. 135, III, do CTN)? Nesse contexto, a Súmula 435 STJ estaria criando hipótese de responsabilização dissociada do direito positivo brasileiro? Em caso afirmativo, como ficaria essa nova responsabilidade criada pelo Tribunal Superior diante da moldura de proposições normativas estabelecidas pelo sistema jurídico normativo?

O objetivo geral da presente pesquisa propõe analisar a Súmula nº 435 do STJ a partir dos acórdãos paradigmas e da legislação complementar que lhe deu origem, de modo a demonstrar que seu enunciado indicou um critério de responsabilização diverso daqueles descritos no ordenamento jurídico em vigor, em completo desrespeito a toda a estrutura normativa (às normas constitucionais e ao próprio ato legislativo competente para dispor sobre matéria de ordem tributária).

Os objetivos específicos são:

- a) Analisar e estabelecer comparação entre as decisões proferidas pela Corte Superior, de modo a aferir se as delimitações impostas pelo Texto Constitucional de 1988 foram respeitadas, garantindo a concretização dos direitos fundamentais outorgados ao sujeito passivo e, neste sentido, ao terceiro responsável, após o processo de constitucionalização do direito em 1988; e
- b) Examinar a norma de responsabilidade tributária dos gestores da sociedade limitada (diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica de direito privado) estabelecida no art. 135, inciso III, CTN contextualizando-a com estrutura normativa brasileira em vigor.

A hipótese desenvolvida estabelece que os elementos da responsabilidade tributária não comportam eleições de fatos alheios à norma instituída no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sob pena de violação ao sistema de normas jurídicas.

Segundo a compreensão do direito positivo e suas conexões de validade, restará demonstrado que ainda que a empresa seja encerrada de forma irregular pelo sócio gestor, a Súmula 435 do STJ, por não ter pertinência com o sistema normativo, não pode ser o

fundamento para atribuir ao sócio a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária devida pela empresa.

É importante chamar a atenção para o verdadeiro sentido do Direito Tributário, principalmente, após a Constituição Federal de 1988. Até então as normas tributárias eram estabelecidas no ordenamento jurídico com o único intuito de fomentar a arrecadação. Os sujeitos responsáveis pelo pagamento do tributo não eram acobertados por garantias que limitassem a atuação estatal. Na Constituição de 1988, porém, malgrado a finalidade arrecadatória fosse contemplada no novo regramento, inclusive como forma de concretizar os objetivos da República Federativa do Brasil, o Estado passou a ter limites na imposição da cobrança de tributos. A competência tributária era regida por princípios constitucionais os quais condicionavam a parâmetros que delimitavam o conteúdo da norma de incidência tributária instituída pelo Estado.

A pesquisa buscou também a relação do enunciado sumular com os julgamentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal (CARF) cuja convergência ensejou a responsabilização dos sócios-gestores, logo na seara administrativa, sem qualquer investigação prévia quanto aos motivos que ensejaram o encerramento das atividades empresariais, em conformidade com o art. 135, inciso III, do CTN, melhor dizendo, sem averiguar se a obrigação tributária decorreu do ato praticado por aquele que tem o poder de gestão com excesso de poder ou infração ao estatuto ou contrato social.

O método científico dedutivo adotado nesta pesquisa permitiu a construção de premissas com alta probabilidade baseadas na hipótese que se provou, ao final, verdadeira. Do ponto de vista da forma de abordagem ao problema, o aporte metodológico da pesquisa qualitativa⁴, do tipo documental e bibliográfica, permitiu sistematizar o amplo material constituído em artigos científicos, livros e dados disponíveis na internet, sobretudo legislação e entendimento jurisprudencial, a seguir listados: Constituições Brasileiras (1946, 1967, 1988) importante para traçar uma pequena evolução do sistema de tributação no Brasil; documento jurídico (Código Tributário Nacional; Código Civil de 2002; Código de Processo Civil de 2015); decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal(CARF).

⁴ O termo 'qualitativo' implica fazer pesquisa para melhor compreender um fenômeno em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada, buscando efetivar a pesquisa a partir das pessoas nele envolvidas, considerando todos os pontos de vista relevantes (GODOY, 1995, p. 21).

Paralelamente se processará a revisão da literatura pertinente como pressuposto a condensação de elementos teóricos e metodológicos concernentes à abordagem e às análises do objeto em questão. Será priorizada a contribuição teórica de juristas nacionais e estrangeiros, a exemplo de Hans Kelsen, Renato Lopes Becho, Eros Roberto Grau, Jussara Maria Moreno Jacintho, Konrad Hesse, Lourival Vilanova, dentre outros, que produziram importantes contribuições teóricas no campo do direito tributário e do direito constitucional para o desenvolvimento das argumentações com o objetivo de fundamentar a pesquisa construída no decorrer do curso.

O contato com a literatura da linha de pesquisa possibilitou o acesso a vários textos da área jurídica relacionados ao objeto de estudo, constituindo-se um dos aspectos do interesse pelo tema objeto deste estudo. A pretensão nesta pesquisa estende-se no sentido de contribuir para gerar uma nova reflexão entre intérpretes e operadores do Direito com relação à fundamentação que embasou o surgimento da Súmula 435 expedida pelo Superior Tribunal de Justiça e os efeitos que ela provocou no âmbito do Conselho Administrativo da Receita Federal.

O exame inicial da bibliografia e das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal permitirá não somente definir o problema, como também, confirmar a hipótese proposta. A busca foi realizada com base em descritores e palavras chaves, para sistematização dos dados em quadros com informações sobre: data da defesa, programas, temas abordados no título, conceitos principais entre outros aspectos. O marco temporal tem como delimitação o período de 2010-2021 justificado pela data inicial como sendo o ano de aprovação da Súmula 435 do STJ e 2021 para demonstrar as repercussões atuais sobre o problema deduzido da norma individual e concreta expedida pelo STJ.

O desenvolvimento desta pesquisa tem a seguinte estrutura:

Inicialmente foi feita uma abordagem teórica sobre a Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen, utilizada como vertente para a pesquisa realizada e uma contextualização da problemática, objeto desta pesquisa.

A seguir, elaborou-se um estudo das constituições brasileiras para o fim de apontar como ocorreu a constitucionalização do direito tributário e, com isso, a organização do direito tributário como sistema descrevendo as limitações impostas ao poder estatal de modo a abordar a importância dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do não-confisco, da legalidade e da segurança.

No quarto capítulo, a norma tributária foi detalhada com a finalidade de legitimar a tributação. Considerou-se importante descrever a regra matriz de incidência tributária,

esmiuçando todos os critérios que compõem a norma em seu antecedente e conseqüente jurídico a fim de demonstrar como ocorre a relação jurídico-tributária não somente entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (vinculado diretamente ao fato gerador), como também, a relação imposta ao terceiro responsável, que sem revestir a condição de contribuinte, possui relação indireta com o fato gerador de tal forma que possibilita ser inserido na sujeição passiva. Para tanto, foram mencionados os aspectos gerais da responsabilidade tributária e a sua natureza jurídica na visão de vários doutrinadores.

Ao final, no último capítulo, a discussão ficará a cargo do responsável tributário prescrito no art. 135, inciso III, do CTN de onde se extraiu toda a compreensão para fins de análise da Súmula nº 435 publicada pela Corte Superior e seus desdobramentos no sistema normativo e nas decisões judiciais e administrativas proferidas no âmbito do Conselho Administrativo da Receita Federal.

2 ABORDAGEM TEÓRICA

Em 2010 o Superior Tribunal de Justiça aprovou a edição da Súmula 435⁵ estabelecendo a responsabilidade do sócio gestor no caso de encerramento irregular da empresa, quando houver constatação de que a pessoa jurídica deixou de funcionar no seu domicílio fiscal, sem prévia comunicação aos órgãos competentes (BRASIL, 2010b).

O referido enunciado sumular tem como fundamento a norma instituída no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional que impõe ao sócio administrador, diretor, gerentes ou representantes de pessoas jurídica de direito privado a responsabilidade pessoal pelos créditos tributários devidos pela empresa correspondentes a obrigações tributárias⁶ resultantes da sua conduta ilícita.

O art. 135, inciso III, do CTN⁷ traz em seu bojo a responsabilidade tributária do sócio gestor quanto a sua conduta, praticada com excesso de poder ou contrária à lei, contrato social ou estatutos, resultar no nascimento de obrigações tributárias. Enquanto isso, a Súmula 435 do STJ, pautada naquele dispositivo normativo, institui hipótese de responsabilidade do sócio gestor quando irregularmente dissolver a empresa, ainda que esse ato infracional não provoque o surgimento de quaisquer obrigações tributárias (BRASIL, 1966).

O disposto no enunciado do Tribunal Superior não vincula a conduta pressuposta ilícita do sócio gestor (no caso, o encerramento da empresa) ao nascimento de obrigações tributárias decorrentes de seus atos, assim como preceitua a norma tributária. Nem poderia, posto que a finalização das atividades da empresa impede o surgimento de novos fatos geradores.

A compreensão da norma jurídica e do enunciado sumular denota situações divergentes a ensejar uma profunda análise dos casos de responsabilidade ali retratados para o fim de verificar se a edição da Súmula encontra amparo no direito posto. Para tanto, o objeto da pesquisa realizada teve como aporte teórico a obra *Teoria Pura do Direito*, escrita por Hans

⁵ “Súmula 435 STJ. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.” (BRASIL, 2010b).

⁶ Dispõe o art. 113, do CTN. a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. É principal quando surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

⁷ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” (BRASIL, 1966).

Kelsen, em 1934, cuja teoria do Direito positivo propõe analisar o Direito a partir de suas normas.

A *Teoria Pura do Direito* retrata uma resposta ao complicado momento histórico vivenciado por Kelsen. O positivismo jurídico conferiu dignidade científica ao saber *jurídico* numa época em que as guerras⁸ começavam quando as palavras perdiam sua batalha e que a vigência intelectual estava mergulhada num mundo onde a ciência experimental era o único saber válido. (COELHO, 2015, p. 19-20).

Enrique Aftalión (1946, p. 7-11 *apud* COELHO, 2015, p. 20) reconheceu que Kelsen seria um credor de um lugar excepcional na história das ideias jurídicas por ter ministrado aos cientistas do Direito um instrumento sem o qual não lhes seria possível expulsar as ideologias e pensar neutralmente o seu objeto, sendo essa abordagem da lógica jurídica (*dever ser*) uma descoberta magna atribuída a ele.

Para Kelsen (2006, p. 1-2) a teoria é designada como “pura” porque permite que o Direito seja conhecido segundo o próprio Direito, excluindo deste conhecimento tudo o que não pertence ao seu objeto, tudo que não possa ser denominado como Direito.

Isso não quer dizer que Kelsen ignora a existência de outras ciências, tais como, a Psicologia, Sociologia, Ética e Teoria Política. Ele apenas delimita a área da Ciência Jurídica, libertando-a de todos os elementos que lhe são estranhos para evitar a fusão de componentes díspares.

Karl Larenz (2019, p. 93), ao comentar sobre a teoria pura do direito, afirmou que para Kelsen só poderia ser garantido o caráter científico se o seu método se conservasse ‘puro’ de toda a mescla de elementos estranhos à sua essência. A ciência do Direito não poderia ser analisada com base em uma ciência de fatos (a exemplo, sociologia e psicologia), nem muito menos, poderia considerar todo e qualquer influxo de proposições de fé (quer de natureza ética ou religiosa). Por isso, lograria êxito se a ciência jurídica fosse desprovida de interesses, paixões, preconceitos políticos, econômicos ou ideológicos.

Desde então, o Direito passou a ser constituído por um sistema de normas capazes de regular o comportamento humano. Nessa seara, o homem deveria ser conduzido a comportar-se de determinada maneira aceita pela sociedade.

O enfoque normativo sustentado por Kelsen (2006, p. 8-9) tem como premissa o sentido objetivo de *dever ser*, impondo obrigatória a conduta do indivíduo. Quando ao ato de vontade (sentido subjetivo) é emprestado um sentido objetivo por uma norma ‘superior’,

⁸ Período da “guerra fria” quando os acordos entre Estados Unidos e a então União Soviética poderiam ser traduzidas em espúrias transações ideológicas entre o capitalismo e o comunismo (COELHO, 2015, p. 19).

atribui-se competência (ou poder) para esse alguém proceder de forma a vincular os destinatários.

Para o Mestre de Viena⁹ a norma embora produzida por um ato de vontade, com ela não se confunde. Para que uma norma valha é preciso localizar a competência normativa do autor, a qual é conferida por outra norma e assim por diante. Desse modo, para Kelsen cada norma vale não por ser justa ou injusta, mas porque está vinculada a normas superiores por laços de validade que culmina na norma fundamental (FERRAZ JÚNIOR, 2001, p. XVII).

Nesse contexto, haveria uma disparidade entre o *ser* e o *dever-ser*. Este último não poderia reconduzir-se a um simples ‘querer’, estabelecendo uma norma porque esse ‘querer’ é um processo fático, físico, pertencendo ao mundo do ‘ser’. Com efeito, as normas do Direito positivo, na medida em que são postas, submetem atos instauradores de uma norma quando uma outra norma, logicamente pré-ordenada, lhe confere este significado (LARENZ, 2019, p. 94). Não é por outra razão que a ciência do Direito vincula as normas a um *dever-ser* induzindo em um ‘permitir’ ou um ‘poder’.

Se o ato do Legislativo tem o sentido subjetivo do *dever-ser* exprimindo um ato de vontade do legislador é porque a Constituição lhe empresta um sentido objetivo transformando-a, com isso, em norma válida. O ato criador da Constituição, por sua vez, tem sentido normativo, não só subjetivamente como também objetivo quando pressupôs que o indivíduo deve se conduzir conforme preceito estabelecido pela Constituição. Ao final, conclui que o ato de vontade dirigido à conduta de outrem é vinculante, não por se tratar de um ato fático, mas por decorrer de uma norma em sentido objetivo que lhe atribua tal competência (KELSEN, 2006, p. 9).

A Teoria Pura do Direito traz à tona a análise da norma fundamental. Para Kelsen (2006, p. 217), o fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que seu último fundamento de validade seja a norma fundamental desta ordem, norma pressuposta referida a uma Constituição como uma hipótese (*Grundnorm*) a qual confere validade a todas as normas jurídicas que compõem o ordenamento jurídico.

Não obstante em princípio a norma fundamental tenha sido considerada como pressuposta de uma hipótese a ser conduzida por uma Constituição, posteriormente, Kelsen¹⁰ muda seu posicionamento aduzindo que a norma fundamental não é positiva, estabelecida por

⁹ Kelsen formou-se na Faculdade de Direito de Viena onde lecionou a partir de 1911 (KELSEN, 2006).

¹⁰ A mudança de entendimento foi elucidada na obra Teoria Geral das Normas.

um real ato de vontade, mas sim pressuposta no pensamento jurídico, sendo, portanto, uma norma meramente pensada (SGARBOSSA, 2014, p. 128).

Em relação a esse ponto, Flávio Bernardes (2006, p. 38) faz uma breve crítica à norma fundamental estabelecida por Kelsen ao aduzir que, seja ela pressuposta ou fictícia (pensada), pode ser equiparada à ideia do jusnaturalismo, o que é combatido veementemente pelo positivismo jurídico cuja teoria defende a existência de um direito anterior à norma. Apesar disso, o referido autor reconhece que a norma jurídica que sustenta a pirâmide, designada fundamental, nada mais é do que a Constituição que confere validade a toda a ordem jurídica. Sua origem (Constituição), necessariamente, decorre da vontade humana, independentemente de sua forma de expressão, tornando-se consistente pela observância dos seus destinatários com relação à integralidade do ordenamento vigente, independentemente se voluntária ou não.

A legitimidade da pureza do direito defendida por Kelsen malgrado tenha representado uma resposta jurídico-político para um determinado momento histórico, foi criticada.

Evgani B. Pachukanis (1988, p. 44 *apud* PAZELLO, 2013, p. 208) ao dispor que o Direito não se resume às normas, analisa o Direito a partir das relações sociais. Para ele, uma das premissas fundamentais da regulamentação jurídica seria o antagonismo dos interesses particulares. Ao notar a especificidade burguesa do direito, ele demonstra a relação intrínseca entre o modo de produção capitalista e o direito decorrente de um conjunto de relações sociais que se estabelecem entre sujeitos proprietários que trocam entre si suas mercadorias tornadas equivalentes.

Pachukanis (1988, p. 18-19 *apud* PAZELLO, 2013, p. 215) argumenta que para Kelsen a 'lei estatal' seria a norma jurídica por excelência e nela o princípio imperativo aparece sob a forma inegavelmente heterônoma, tendo rompido definitivamente com a facticidade daquilo que existe. Sendo assim, na sua ótica, bastaria Kelsen transpor a função legislativa para o domínio metajurídico para permitir que a jurisprudência adentre na pura esfera da normatividade, sendo tarefa desta jurisprudência ordenar, lógica e sistematicamente, os diferentes conteúdos normativos. Conquanto reconheça o brilhantismo de Kelsen, Pachukanis sustenta que o direito decorre de um fenômeno intrínseco ao modo de produção capitalista, havendo uma ligação com a garantia das relações mercantis, por isso, não admite que o direito seja analisado a partir de um fenômeno universal organizado quanto a sua forma.

Publicada há mais de 50 anos e alvo de severas críticas, o positivismo Kelseniano trouxe importantes contribuições para o direito até os dias atuais.

Hans Kelsen é designado como um pensador de tamanho relevo que em face de suas ideias e das contribuições para o avanço do pensamento jurídico e das ideias políticas do século

XX, empenhou-se na ‘purificação’ da ciência jurídica defendendo o formalismo jurídico (COELHO, 2015, p. 40).

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2001, p. XX) a referida obra contribuiu tanto para o Direito que suas implicações para a ciência jurídica, para a lógica da norma, para a aplicação do direito são tão fecundas que, ainda que existam severas críticas, não deixam de desvendar novos ângulos.

Sob esse prisma, foi desenvolvida a pesquisa sobre a responsabilidade tributária dos sócios-gestores na dissolução irregular da empresa de sociedade limitada, pautada na norma prescrita pelo artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional à vista da competência atribuída pelo Texto Constitucional de 1988¹¹.

A conduta almejada pela norma jurídica atribui aos sócios, com poderes de gestão, o dever (*dever ser*) de obediência às normas societárias e demais normas vigentes, com o intuito de evitar a prática de ilícitos que demandem obrigações tributárias em desfavor da empresa, prejudicando-a. A norma de responsabilidade imposta pelo art. 135, inciso III, reclama o dolo, a vontade de praticar conduta pressuposta ilícita.

Na legislação civil pátria a sociedade empresária é reconhecida como um ente dotado de conjunto de bens patrimoniais e pessoas voltados a um objetivo comum de exercer atividade econômica de forma profissional e organizada a produzir bens e oferecer serviços voltados à obtenção de resultados (BRASIL, 2002, art. 981¹²).

Nessa linha, a proteção constitucional da propriedade privada fundada na valorização do trabalho visando a uma destinação social (BRASIL, 1988, art. 170¹³) acabou por subordinar a conduta de dois ou mais indivíduos (intitulados sócios-gestores), na persecução em comum de certos fins econômicos, a uma ordem normativa que regula essa conduta a fim de coibir as

¹¹ De acordo com o art. 146 da Constituição Federal de 1988 cabe à lei complementar: ... 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; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (BRASIL, 1988).

¹² “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.” (BRASIL, 2002)

¹³ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.” (BRASIL, 1988).

devassidões de ordem econômico-tributária (BRASIL, 1988, art. 173, §4^{o14}). Por assim dizer, o ordenamento jurídico exige que os sócios-gestores conduzam o dia a dia da empresa, desempenhando funções administrativas na busca de resultados positivos, sempre respeitando os direitos e deveres conferidos à empresa pela ordem jurídica.

Para Kelsen (2006, p. 194) a essência da pessoa jurídica, contraposta à pessoa física, é revelada através da análise da corporação dotada de personalidade jurídica, definindo a expressão “corporação” como uma comunidade de indivíduos a que a ordem jurídica impõe deveres e confere direitos subjetivos que não podem ser compreendidos como deveres ou direitos dos indivíduos que formam esta corporação como seus membros, mas competem a esta mesma corporação. Daí a razão da norma tributária atribuir aos sócios-gestores a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações tributárias da pessoa jurídica.

Como dito anteriormente, na contramão da estrutura normativa inserida no Código Tributário Nacional, em conformidade com a competência que lhe foi atribuída pela norma superior (Constituição), o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 435 instituindo hipótese de responsabilidade não prevista na norma tributária, ao presumir que a dissolução da empresa que deixou de funcionar no seu domicílio fiscal, sem prévia comunicação aos órgãos competentes, por si só seria motivo para legitimar o redirecionamento da cobrança fiscal para o sócio gerente.

A questão controvertida é saber se o fato de a empresa fechar irregularmente, ainda que isso não demande novas obrigações tributárias, seria capaz de gerar a responsabilização dos sócios-gestores da empresa de sociedade limitada com base no art. 135, III, CTN.

Não há nexo de causalidade entre o ato praticado pelo sócio e o nascimento da obrigação tributária, posto que quando do encerramento (conduta infracional) a obrigação tributária preexistia àquele ato. Como se vê, apesar de a Súmula 435 ter como fundamento a norma tributária (art. 135, inciso III, do CTN), dela se dissocia completamente, por isso, não pode servir de fundamento para validar a hipótese de responsabilidade prescrita.

Kelsen adverte que as decisões proferidas pelos tribunais são normas individuais e concretas e, como tais, devem ser obedecidas por toda a sociedade. Se um tribunal decide um caso concreto e afirma ter-lhe aplicado uma determinada norma geral, então a questão encontra-se decidida num sentido positivo e assim permanece decidida enquanto a decisão (norma

¹⁴ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei...§4º. A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.” (BRASIL, 1988).

individual e concreta) não for anulada por um tribunal superior. Para ele, ainda que a decisão seja “antijurídica” ela não é nula, mas anulável através de um processo fixado pela ordem jurídica que impõe a um tribunal superior examinar novamente a matéria. Porém, se o tribunal de última instância proferir decisão, validando a anterior, mesmo que seja contrária a uma norma geral, o fato de a ordem jurídica conferir força de caso julgado, a norma individual e concreta passa a pertencer a ordem jurídica. (KELSEN, 2006, p. 297-298).

A questão passa pela forma como a interpretação da norma geral se apresenta para Kelsen. Isto porque, para ele quando o Direito é aplicado por um órgão jurídico é preciso fixar o sentido das normas a serem aplicadas. Desse modo, a interpretação passa a ser uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior (KELSEN, 2006, p. 387).

Sem embargo, o ato de interpretar seria um ato pelo qual o órgão jurídico, no caso, o Tribunal, determina o sentido da norma geral mediante a criação de uma norma individual que deve explicar o significado daquela norma a ser aplicada.

Marcos Antônio Striquer Soares (2017, p. 361) salienta que a existência de dois ou mais significados para uma norma implica a necessidade de escolha de um dos possíveis significados para fins de aferir o sentido da norma. Mais adiante, ele assevera que a norma a ser executada forma uma moldura dentro da qual são apresentadas várias possibilidades de execução, de modo que todo o ato é conforme a norma, desde que esteja dentro dessa moldura.

Neste sentido, para Kelsen (2006, p. 397-398) a interpretação deve ser orientada pela norma superior de modo que as significações possíveis da lei, que - de forma alguma foram pretendidas pelo legislador -, mas que de algum modo estão dentro do limite da fórmula verbal escolhida por este, seja reduzida a um mínimo para o fim de se obter o maior grau possível de segurança.

A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica porque cria o Direito, porém as possibilidades reveladas pela interpretação cognoscitiva devem ater-se à moldura normativa. Quando situada completamente fora dessa moldura, Kelsen adverte que esta interpretação já não faz parte da ciência do Direito, posto que adentra na subjetividade do juiz, sendo matéria afeta à política do Direito.

A questão de saber qual é a possibilidade correta dentre as que se apresentam possíveis no limiar da moldura normativa não é uma questão de conhecimento do Direito positivo, não é um problema do Direito, mas um problema de política do Direito (KELSEN, 2006, p. 393).

Por se tratar de uma escolha subjetiva, não há como ter qualquer controle da intuição do juiz. Isto posto, quando da interpretação e aplicação da norma, o juiz pratica um ato de

conhecimento combinado com um ato de vontade. Na elaboração de ato de conhecimento, o juiz formula juízos para os quais cabem as regras da lógica, mas no ato de vontade (mundo do *ser*) não é possível o controle da ciência sobre suas ações, por isso, para Kelsen caberia apenas a análise de validade de seu ato (juiz enquanto pessoa competente para proferir a decisão conforme determinado pela ordem jurídica), ainda que a decisão (norma individual e concreta) não fique restrita à moldura da norma geral e abstrata (SOARES, 2017, p. 368).

O fato de a lei não ter o único sentido, mas diferentes significados que podem ser atribuídos por juízes ao externarem suas múltiplas interpretações à lei, reforça a figura do tribunal superior em relação à ideia de segurança na qual a divergência de entendimento pode ser equacionada.

Com base nisso, Alexandre Gustavo M. F. Bahia (2010, p. 15) afirma que a existência dos tribunais superiores teve a finalidade de equacionar a divergência jurisprudencial, tanto no tempo, quanto, principalmente, no espaço. A partir disso, foram criadas as súmulas para facilitar o trabalho dos juízes e prevenir recursos inúteis às partes.

No entanto, assim como as normas, as súmulas que surgem como um texto também possuem várias interpretações que poderiam gerar novas discussões e, mais uma vez, as escolhas dos significados do texto normativo trazido pela dicção sumular, quer seja aquela editada pelo Judiciário (Súmula 435 STJ) ou outras dela decorrentes, a exemplo da Súmula 130 do CARF¹⁵ (Tribunal Administrativo), mais adiante comentadas com profundidade, não está condizente com uma teoria do Direito diante da subjetividade que se apresenta por tratar de questões alheias ao próprio Direito.

Cabe salientar que a pesquisa desenvolvida não busca enaltecer o fraudador, a pessoa que dolosamente age em nome da empresa, apesar de em face dela, transgredindo normas e desvirtuando a sua finalidade em caminho oposto ao pretendido no Texto Constitucional, mas é importante deixar claro que a responsabilidade atribuída aos sócios deve ser prevista na norma jurídica de conduta expedida com fundamento de validade na norma superior, respeitando, com isso, o sistema hierárquico de normas preconizado por Kelsen.

O que não pode deixar de ser dito é que, ainda hoje o pensamento do mestre positivista é visto como essencial para análise do direito tributário cujas normas além de se pautarem na condução do *dever-ser*, tem como fundamento de validade a Constituição Federal de 1988 (norma fundamental).

¹⁵ Súmula 130 CARF: “A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.” (BRASIL, 2019d).

Como dizia Alfredo Augusto Becker (1972, p. 53-54) as críticas que fazem a Kelsen se avizinham com preconceitos e desconfianças, ora deixando-o à parte, após um exame superficial, ora combatendo-o com aspereza e muita retórica. Por isso, para dissipar suspeitas e eliminar incompreensões preconcebidas aconselha-se uma releitura de Kelsen. Afinal de contas, como afirma Becker, a experiência jurídica é uma experiência normativa na qual analisa o Direito de acordo com suas regras jurídicas.

Não se pode negar a grandiosidade da obra de Kelsen ao construir o mais rigoroso sistema jurídico materializando as bases do conhecimento de uma ciência do Direito. Nesse contexto, o problema será investigado sob o prisma da teoria kelseniana, por conseguinte, na seara de submissão do art. 135, inciso III, do CTN (norma inferior), instituído com respaldo no art. 146 da Constituição Federal (norma superior).

3 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dois anos após a Independência do Brasil, foi outorgada por Dom Pedro I, em 1824, a primeira Constituição Brasileira, transferindo à Câmara de Deputados a iniciativa privativa de instituir impostos. A partir de então, de forma muito simplória, a tributação ganhou contornos constitucionais conferindo competência ao Legislativo (Câmara de Deputados) para dispor privativamente sobre os impostos (artigo 36, inciso I¹⁶). A primeira Carta Política brasileira, outorgada pelo Imperador, com ímpeto ditatorial (após determinar o fechamento da Assembleia Constituinte) (BECHO (2000, p. 27), deu início ao positivismo jurídico no Brasil.

Ao longo da história do constitucionalismo brasileiro, o direito tributário ganhou novos contornos, diga-se, limites, diante da ideia de liberdade. Afirma Ricardo Lobo Torres (1991, p. 138-139) que o tributo é o preço da liberdade para o efeito de lhe fixar a finalidade ética econômica e a dimensão existencial de instrumento de alienação do cidadão diante do Estado, e vai se firmando no liberalismo através da existência de riqueza e do trabalho dos cidadãos, bem como da aceitação dos lucros, juros e consumo de luxo.

Não é pretensão esgotar a análise de todas as constituições brasileiras até 1988 para não desviar do tema que se propõe a pesquisar o que concerne à responsabilização dos sócios-gestores. É imprescindível, todavia, examinar a constitucionalização do direito tributário e as consequentes restrições impostas ao poder do Estado a partir da Constituição de 1946, devido a ela ter sido a ordem vigente quando da instituição da Lei nº 5.172/66 cujas normas regulamentaram o Sistema Tributário Nacional, instituindo normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

3.1 Direito Tributário nas Constituições de 1946 e 1967

Com o fim da era do Presidente Getúlio Vargas, intitulado *ditador gaúcho* (MARTINS FILHO, 1999, p.5), foi promulgada a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, em 18 de setembro de 1946, em meio a um acelerado processo de crescimento econômico e industrial no Brasil, sendo reconhecida como a Carta Constitucional mais liberal da história republicana brasileira (BAAKLINI, 1993, p. 31; HIPPOLITO, 2000, p. 61-68).

A anunciada Constituição introduziu alterações substanciais na estrutura econômica nacional tendo em vista o início do processo de desenvolvimento industrial sustentado. Naquele

¹⁶ “Art. 36. É privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa.I. Sobre Impostos.” (BRASIL, 1824)

período, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União e o imposto de renda representava cerca de 27% da arrecadação (VARSANO, 1996, p. 5). Apesar de todo o progresso, a tributação no Brasil sobre o consumo se tornava um entrave ao desenvolvimento industrial iniciado.

Na pesquisa realizada por Ricardo Varsano (1996, p. 12) para o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, para impulsionar o processo de crescimento econômico foi constatado que o objetivo fundamental do sistema tributário era elevar o nível de esforço fiscal da sociedade, não só alcançando o equilíbrio orçamentário, como também, dispendo de recursos que pudessem ser liberados através de incentivos fiscais à acumulação de capital.

Para os constituintes de 1946, o Estado não seria o fim em si mesmo, mas o meio para alcançar o fim, o meio para alcançar a sua finalidade que era o cidadão. Nesse período, o Estado passou a ter uma presença mais forte na sociedade brasileira, inclusive fomentando o bem-estar econômico como forma de desenvolver a Nação (BALEEIRO; LIMA SOBRINHO, 2012, p. 14).

Não bastando, os setores menos opulentos foram mais protegidos, eliminando a velha tradição de tributos agressivos ao determinar, sempre que possível, o caráter pessoal dos impostos e a tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte¹⁷. Com isso, professores e jornalistas foram beneficiados com a desoneração do imposto sobre sua remuneração¹⁸.

De maneira muito singela, havia algumas limitações ao poder de tributar. A leitura dos artigos 17, 19 §5º e 32 da Constituição de 1946 demonstra a importância do federalismo como meio de proteção aos contribuintes por dispor de alguns limites de competência dos entes tributantes. À União era vedado decretar tributos que não fossem uniformes em todo o território nacional, ou que importassem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado (artigo 17). O imposto sobre vendas seria uniforme, sem distinção de procedência ou destino (artigo 19, §5º) e os Estados, Municípios e Distrito Federal não poderiam estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza (artigo 32). (JACINTHO; CRUZ, 2020, p. 490).

Sem embargo da nova tributação, mais cautelosa com a sociedade, o apoio à industrialização gerou uma despesa muito maior do que a receita arrecadada. Para se ter uma

¹⁷ “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” (BRASIL, 1946).

¹⁸ “Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).” (BRASIL, 1946).

ideia, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 1940, após 1957 atingiu o percentual de 11%, no início dos anos 60 do século XX, atingiu a marca dos 13% do PIB (VARSANO, 1996, p. 7).

O que a princípio foi motivo de aplausos e, nesse sentido, o desenvolvimento econômico sempre se manteve em foco, em um segundo momento a política tributária novamente priorizou a arrecadação (JACINTHO; CRUZ, 2020, p. 490). A carga tributária aumentava como forma de custear as despesas do Estado, cada vez maiores, e as garantias fundamentais não eram suficientes para limitar o poder estatal, e frear a imposição tributária cobrança.

A inexistência de um sistema tributário capaz de organizar todas as restrições ao imperativo fiscal culminou com a publicação da Emenda Constitucional nº 18/1965, instituída sobre o princípio do Federalismo, na tentativa de uma reestruturação tributária (DORNELLES (2013, p.4). Diante do crescimento nacional, era necessária uma reforma tributária para dar conta da complexa economia brasileira (MARTINS, 2000, p. 3).

Para DORNELLES, (2013, p.04), a reforma tributária de 1965 deu início ao ciclo de “...federalismo financeiro de integração...”, buscando reduzir a autonomia dos estados e dos municípios para instituir tributos (ficando restritos ao ICM e ao ITBI para os estados; ISS e IPTU aos municípios). Por outro lado, buscou criar canais de distribuição automática dos recursos arrecadados por uma máquina fiscal centralizada, a da União, com o intuito de dar maior eficiência administrativa a custos menores. A rigidez do sistema alcançou o máximo possível pela absoluta vedação à bitributação e pela entrega da competência residual exclusivamente à União.

Em 1965¹⁹, a norma tributária foi encampada pelo Texto Constitucional como sistema autônomo e o direito tributário passou a ser harmonizado no ordenamento jurídico.

¹⁹ Emenda Constitucional nº 18/1965: “Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda; II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda; III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; IV - cobrar impostos sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar; d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. § 1º O disposto na letra *a*, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes. § 2º O disposto na letra *a*, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum.” (BRASIL, 1965)

Nesse contexto, em 25 de outubro de 1966, foi aprovada a Lei nº 5.172/66, inicialmente com status de lei ordinária, depois adquiriu eficácia de lei complementar por ocasião da publicação da Constituição de 1967, sendo um importante elemento de veiculação do sistema introduzido (MARTINS, 2000, p. 9).

O entrave do autoritarismo do regime militar não permitiu que o sistema tributário avançasse em proteção aos cidadãos. Mesmo após a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, não havia interesse em limitar o poder estatal e a finalidade da política tributária visava exclusivamente a custear as despesas públicas.

O direito tributário, embora sistematizado, estava totalmente vinculado às Finanças Públicas e a arrecadação era sempre uma prioridade, já que a tributação não era prescrita para fins de proteção do patrimônio do contribuinte. A norma constitucional não os acobertava com a devida segurança.

Isso era facilmente atestado pela forma como o Texto Constitucional era compreendido. Na linha tradicional dos juristas tributários, a norma era interpretada conforme simples arranjo textual. Não é difícil entender a forma como o direito tributário era “interpretado”²⁰ e “legislado” no contexto das constituições anteriores a 1988. Nas lições de Rodrigo Kaufmann (2011, p. 148), o Brasil é herdeiro atrasado do período do Estado Liberal, vivido na Europa, no início do século XIX, por isso, saber “direito” é saber “direito privado”.

Para Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 201) na trilha da compreensão da norma inserida no artigo 18²¹, §1º da Emenda Constitucional nº 1/1969, existiam duas correntes. A primeira delas, mais tradicional (mais numerosa), formada pelos tributaristas ortodoxos apegados à leitura pura e simples do arranjo textual, o processo hermenêutico era literal de modo a entender que a citada norma tinha três funções distintas: *i*) emitir normas gerais em matéria de legislação tributária; *ii*) dispor sobre os conflitos de competência, sobre legislação tributária, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e *iii*) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A norma tributária dissociada de um sistema jurídico autorizava a lei complementar (sem limitação do seu conteúdo) a estabelecer, indiscriminadamente, regras jurídicas invasivas das competências outorgadas aos Estados-Membros e aos Municípios, ainda que sob o manto de “regras gerais”, quebrando o primado do federalismo (CARVALHO, 2005, p. 204).

²⁰ Não havia maiores dificuldades na aplicação da norma. A tarefa do Judiciário ficava restrita a um procedimento mecânico de aplicar o direito posto.

²¹ EC 1/69. “Art. 18...§1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.” (BRASIL, 1969).

Mais adiante, aduz que a segunda corrente, menos numerosa, não ficava restrita à dicção do texto, mas, sobretudo, buscava entender a norma segundo o confronto com a grandes diretrizes do sistema para chegar a uma compreensão coerente e harmônica, invocava a primazia da Federação e autonomia dos municípios para reputar ao dispositivo uma única finalidade, qual seja, atribuir à lei complementar a competência para veicular normas gerais de direito. Tais normas teriam duas funções: *i*) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e *ii*) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CARVALHO, 2005, p. 202).

Nessa concepção, à lei complementar, com conteúdo definido, caberia exclusivamente dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária. Tais normas, por sua vez, teriam dois objetivos: dispor sobre os conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar.

Para Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 205), nesse prisma, a lei complementar respeitaria os princípios da Federação e da autonomia dos municípios, cada qual exercendo a competência conferida pela Constituição e, na dúvida, onde houvesse perigo em aparecer o conflito, a lei complementar seria acionada, validando a rigidez da discriminação planejada pelo constituinte.

No período compreendido entre 1946 a 1969, embora o Texto Constitucional já reconhecesse algumas garantias a favor dos sujeitos passivos, não eram suficientes para equacionar a relação existente entre eles e o Estado (JACINTHO; CRUZ, 2020, p. 493).

Com a queda da ditadura militar (1964-1985), o Brasil passou por um novo processo de redemocratização resultando, em 05 de outubro de 1988, na promulgação da atual Constituição da República Federativa do Brasil, promovendo, de maneira bem sucedida, a travessia do Estado brasileiro de um regime autoritário para um Estado Democrático de Direito (BARROSO, 2005, p. 4).

Desde então, a objetividade na aplicação da norma do direito posto é afastada em prol da formação de uma hermenêutica constitucional alinhada a um novo modelo de Constituição dotada de uma sistemática principiológica.

3.2 Direito Tributário na Constituição de 1988

O marco inicial da constitucionalização do direito ocorreu na Alemanha, no regime da Lei Fundamental de 1949 (Constituição Alemã) cujas normas permitiram ao Tribunal

Constitucional Federal assentar os direitos fundamentais, instituindo uma ordem objetiva de valores (BARROSO, 2005, p. 19).

Nas lições de Luís Roberto Barroso (2005, p.20) o Tribunal Constitucional Alemã promoveu uma “revolução de ideias”, especialmente no direito civil, impondo uma interpretação de normas conforme a Constituição, de forma a atender, por exemplo, ao princípio da igualdade entre homens e mulheres, assim como, reconhecendo direitos do ex-cônjuges após o divórcio, bem como igualdade entre os filhos legítimos e naturais.

Na década de 1960, as mudanças constitucionais alcançaram a Itália. Em 1956 foi instalada a Corte Constitucional italiana para o fim de exercer o controle de constitucionalidade inserido no ordenamento jurídico pela disposição constitucional transitória nº VII. Nesse período as normas e os princípios eram direcionados apenas ao legislador, deixando de fora o Judiciário. Por anos consecutivos a reconstitucionalização foi ocupando cada país da Europa (BARROSO, 2005, p.21-22).

No Brasil, o processo de constitucionalização do direito foi introduzido pela Constituição Federal de 1988, e suas normas passaram a servir de parâmetro de validade para todas as demais espécies normativas impondo uma ordem interna jurídica e uma harmonia e independência entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. A norma constitucional direcionou o legislador infraconstitucional a cumprir as diretrizes estabelecidas pelo constituinte.

Pode-se dizer que a Constituição Federal de 1988 deitou raízes e passou a estruturar a vida do país em diversas dimensões, da política à economia, dos direitos individuais e coletivos às políticas públicas, do funcionalismo às finanças públicas, dentre inúmeras outras (ARANTES; COUTO, 2019, p. 14).

Para o professor Renato Lopes Becho (2000, p. 28), a supremacia da Constituição Republicana dentro do ordenamento jurídico é permanente a toda a produção legislativa, de quaisquer corpos legislativos que se encontram a ela submetidos. Nesta linha, firmou a premissa de que a Constituição limita a competência dos legisladores infraconstitucionais. Por referência constitucional tem-se que toda a sistemática principiológica ínsita ao Texto Constitucional que, mesmo não estipulando preceitos ou determinações específicas sobre dado assunto, oferece uma orientação para situar o legislador no arcabouço básico fixado pelo constituinte.

O Texto Maior tornou-se o ponto de partida fundamental para a interpretação de quaisquer normas inseridas no ordenamento jurídico brasileiro. Essa submissão garantiu às normas infraconstitucionais sua pertinência em relação ao sistema de direito positivado.

Ao ilustrar a estrutura escalonada da ordem jurídica, Hans Kelsen (2006, p. 247) defende que a ordem jurídica é formada por um sistema de normas jurídicas escalonadas em diferentes camadas ou níveis de norma jurídicas. Entretanto, a sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma se apoiar sobre outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até apontar finalmente a norma fundamental.

A Constituição representa o escalão do Direito positivo mais elevado, ou seja, trata-se da norma positiva através da qual não somente é regulada a produção das normas jurídicas gerais, mas também, determina o conteúdo das futuras leis (KELSEN, 2006, p. 249).

Fazendo um contraponto à teoria de Kelsen, Luís Roberto Barroso (2005, p.7- 27) aduz que na segunda metade do século XX, após a Segunda Guerra Mundial, a Constituição ganhou força normativa²² com carga valorativa e passou a irradiar efeito para todo o ordenamento jurídico, protegendo determinados direitos e valores em prol da satisfação de toda a sociedade. Isto posto, toda ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição de modo a realizar os valores nela consagrados. É o fenômeno como *filtragem constitucional*²³.

No mesmo sentido, Ingo Sarlet (2015, p. 61) sustenta que a positivação de determinados princípios, na qualidade de expressões de valores e necessidades consensualmente reconhecidos pela comunidade histórica e espacialmente situada, transformou o Poder Constituinte e a própria Constituição em autêntica “reserva de justiça” à legitimação da ordem jurídica estatal.

Malgrado o positivismo kelseniano não abordar amplamente os desdobramentos do pós-positivismo (pautado em normas com carga valorativa), porquanto a linguagem normativa não está relacionada à verdade ou falsidade, mas à validade ou invalidade (KELSEN, 2006, p. 75), seu ponto de vista continua intacto na medida que eleva a Constituição à categoria de norma superior em relação aos atos infraconstitucionais, auxiliando na compreensão da norma jurídica integrante de um sistema normativo. Se o ato legislativo tem o sentido objetivo de dever-ser, ou seja, de uma norma válida, é porque a Constituição lhe empresta esse sentido

Para Eros Grau (2017, p. 160), o Direito não é mero agregado de normas, mas um conjunto dotado de coerência e unidade que repousa sobre os seus princípios os quais são

²² Expressão indicada por Konrad Hesse na obra *A força normativa da Constituição* a qual expõe os pontos fracos da teoria dos fatores de poder de Ferdinand Lassalle. Segundo, Hesse, as normas constitucionais não podem somente prever relações fáticas, devendo prescrever condutas. Não fosse assim, as Constituições somente serviriam para justificar o poder dominante em determinada época. E essa não é a função da Carta Magna de um país ao defender a força das normas constitucionais perante o ordenamento jurídico brasileiro. (HESSE, 1991)

²³ Expressão mencionada por J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira na obra *Fundamentos da Constituição*, 1991.

elementos internos ao sistema apresentando-se como normas jurídicas e como critério dominante para a interpretação da Constituição.

Nessa linha de pensamento, o direito tributário, ao ser positivado na Constituição de 1988, ganhou novos direcionamentos ao longo do Título VI do Capítulo I. Os constituintes promoveram avanços consideráveis no atual sistema tributário. A relação jurídica estabelecida pela norma tributária (lei complementar) ficou condicionada aos parâmetros fixados na norma superior (Carta Republicana de 1988) a qual delimitou o conteúdo da regra matriz de incidência dos tributos, não só definindo com mais precisão as hipóteses de incidência, como também, contemplando direitos fundamentais do sujeito responsável pelo adimplemento da obrigação tributária de sorte a permitir uma relação jurídico-tributária mais equilibrada.

Os artigos 145 a 162 e artigos 194 e 195 (tratam das contribuições e seguridade social) passaram a regular a cobrança de tributos com base em princípios e limites fixados para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo, desde então, parâmetro de validade e vetor de interpretação da Lei nº 5.172/66 (atual Código Tributário Nacional) que, por força do disposto no art. 146 do Texto Supremo, foi recepcionada como lei complementar em decorrência da disposição expressa no artigo 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²⁴.

A nova ordem ampliou o rol das espécies tributárias para cinco tipos diferentes: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório, interferindo ainda mais no patrimônio do contribuinte.

Não bastando o acima exposto, foi estabelecida competência residual para a União fortemente restringida pela necessidade de lei complementar, não-cumulatividade e base diferente dos atuais impostos (art. 154, I); a instituição de empréstimo compulsório criado somente por lei de quórum qualificado; exigência de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º); vedação de tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente (art. 150, II); anistia ou remissão somente por lei específica (art. 150, § 6º); e vedação para tributos federais diferenciados no território (art. 151, I) (DORNELLES, 2013, p. 9).

²⁴ “ADCT, Artigo 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. ... § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto. § 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.” (BRASIL, 1988).

Como se vê, mesmos os impostos não discriminados de forma específica pela Constituição Federal, a exemplo das taxas, das contribuições de melhoria e dos impostos de caráter residual, ao legislador infraconstitucional não foi conferida qualquer discricionariedade. Ao instituir esses tributos, deverá observar os princípios inseridos no novo sistema tributário, como tal, princípio da capacidade contributiva, do não-confisco, da não-cumulatividade, da legalidade (mediante lei complementar), e outros.

O acolhimento do sistema tributário na Constituição Federal de 1988 foi mais uma garantia para proteção do contribuinte ao permitir uma melhor estruturação das suas normas (CRUZ, 2021, p. 28). Para Ives Gandra da Silva Martins (2000, p. 6) o atual sistema tributário prevê uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária.

Nesse sentido, Renato Lopes Becho (2000, p. 73-74) enfatiza a importância da delimitação da hipótese de incidência do tributo para evitar uma maior liberdade do legislador ao estruturar o tributo conforme sua conveniência. Vale dizer, no imposto sobre a renda, de competência da União, o legislador fica vinculado ao critério material prescrito na Constituição; no imposto de caráter residual, embora a Norma Constitucional não defina qual seja o critério, não significa que o legislador tenha liberdade para instituir tributos a seu bel-prazer. A instituição do tributo estará vinculada à obediência aos princípios gerais e às limitações ao poder de tributar que irão auxiliar, normativamente, a escolha do legislador dentro do que for constitucionalmente autorizada.

Da mesma forma, não cabe ao Poder Judiciário ditar as normas de responsabilidade, assim como procedido com a edição da Súmula 435 do STJ, em sentido diverso do exposto na norma tributária (art. 135, inciso III, do CTN), então competente para dispor sobre a matéria por força da ordem constitucional prescrita no art. 146.

Se na década de 1960, quando da promulgação do Código Tributário Nacional, a Administração Fazendária procedia a uma fiscalização direta e com um sistema bem mais simples; em 1988, importantes alterações foram realizadas no sistema tributário pelo novo Texto Constitucional elencando uma série de diretrizes que hoje representam a chamada Constituição Tributária e são destinadas para limitar os poderes do Estado aos limites legais (CAVALCANTE, 2009, p. 24-32).

Não é por outra razão que o Texto Constitucional de 1988, ao definir os contornos da regra matriz de incidência tributária impôs limites à intervenção do Estado no patrimônio do cidadão. Daí a importância em analisar mais detalhadamente os critérios inerentes à norma tributária.

3.3 A Constitucionalização como Limite ao Poder de Tributar

No passado, o estudo do direito constitucional não tinha grande prestígio nos círculos acadêmicos. O estudo do direito no Brasil acontecia sob o ponto de vista do direito privado o qual se apresentava como um campo definido quando os conceitos eram interconectados e se localizavam logicamente dentro de um discurso abstrato, geral e coerente. Neste contexto, o direito público e o direito constitucional não ofereciam segurança, porquanto o conteúdo semipolítico e as regras e princípios indeterminados sempre trouxeram dúvidas acerca do que, de fato, era “Direito” (KAUFMANN, 2011, p. 147-149).

Após a promulgação da Constituição Federal 1988, o Brasil passou a ter um Diploma Normativo repleto de princípios e institutos constitucionais capazes de limitar quaisquer atos legislativos que a ela estivessem submetidos. Para Renato Lopes Becho (2000, p. 28) a supremacia da Constituição dentro do ordenamento jurídico positivo a qualifica como referência permanente a toda a produção legislativa impondo limites à competência dos legisladores infraconstitucionais ou oferecendo um “norte” para situar o legislador no arcabouço jurídico, na hipótese de as normas constitucionais não estipularem preceitos ou determinações específicas sobre dado assunto.

A produção legislativa, elaborada a partir de um grau de pertinência a ordem constitucional, está inserida em uma estrutura coordenada pelo próprio ordenamento jurídico. Nesse sentido, Kelsen (2006, p. 247) atribui ao direito um caráter dinâmico, chancelando a validade de uma norma produzida a partir da determinação de uma outra, designada norma superior a qual deve representar o fundamento imediato de validade daquela primeira, conhecida como norma inferior, conforme amplamente explicado no tópico concernente a abordagem teórica.

Como norma suprema a Constituição de 1988 não somente trouxe a redemocratização do estado de direito, como também a delimitação de conteúdo das normas infraconstitucionais. A positividade constitucional é um gênero abarcante das normas que aparecem para o mundo do Direito por via da Constituição originária e mais aquelas que aparecem para o mundo jurídico por via dos atos de reforma da própria Constituição (BRITTO, 2003, p. 139).

Não é por outra razão que o Texto Constitucional de 1988 ao encampar como objetivo da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade justa passou a regular e limitar o exercício do poder estatal, estabelecendo regras de convivência pacífica entre os membros de uma sociedade e entre essa e o Estado.

Neste sentido, Oscar Vieira (2017, p. 69) sustenta que a superioridade da Constituição Federal lhe atribuiu a competência para regular o exercício do poder, assegurar o estado de direito e as regras básicas de justiça que devem pautar a relação entre as pessoas e entre a população e o Estado de modo a contribuir para que a sociedade seja capaz de coordenar politicamente conflitos e divergências. Contudo, ele defende que a eficácia dessa proteção somente seria possível com a adesão e o autocomprometimento da sociedade e dos atores políticos e institucionais ao pacto constitucional.

A Constituição passou a ser um limite para a atividade legislativa (SILVA, 2014, p. 116), e, não menos importante, para o Judiciário e Executivo. Somente através da força normativa da Constituição foi possível proteger as pessoas externas aos fatores de poder (VAINER, 2007, p. 98).

Nesse cenário, o direito tributário, como sistema jurídico, também foi delimitado pelos princípios e normas inseridos ao longo das seis seções constantes do Título VI da Constituição de 1988, a saber: dos Princípios Gerais (Seção I), das Limitações do Poder de Tributar (Seção II); dos Impostos da União (Seção III), dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal (Seção IV), dos Impostos dos Municípios (Seção V) e da Repartição das Receitas Tributárias (Seção VI) (BRASIL, 1988).

Dentre as várias limitações impostas (princípio constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade, do não confisco, etc.), o artigo 146 da Constituição Federal traz em seu bojo a competência da lei complementar para *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; e *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 na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Paulo de Barros Carvalho (2005, p.213-214) esboça uma pequena crítica quanto à disposição dos incisos e alíneas do art. 146 da Carta Republicana de 1988, expondo que a interpretação mais coerente da norma seria aquela a vincular o conteúdo das normas gerais em matéria de legislação tributária à disposição sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Com efeito, para ele o legislador complementar pode invocar a disposição do art. 146, III, “a”, da CF/88 para

definir um tributo ou uma espécie de competência, desde que para resolver conflitos de competência, somente assim a expressão “normas gerais” descritas no Texto Constitucional prestigiaria a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito público.

É de extrema importância a função desempenhada pela lei complementar por força das possibilidades de interseção entre as materialidades dos tributos previstas como regras de competência. A exemplo da incidência de ICMS e ISS em certas situações em que ocorre conflito da materialidade do tributo nas operações de venda de mercadoria com prestação de serviço, a exemplo do fornecimento de alimentos e bebidas em bares. Não sendo definido pela Lei Complementar nº 116/03, a tributação do ISS sobre o fornecimento de alimento, o estado estaria autorizado a exigir o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), inclusive já regulamentado pela LC 87/96.

Todas as providências tomadas, porém, não bastaram para mudar o cenário, pois a criação de tributos encampou a orientação dada pela norma superior na medida que os princípios e normas ali estipulados delimitaram o conteúdo da regra matriz de incidência tributária, restringindo a ação do legislador infraconstitucional na órbita da tributação e, com isso, assegurou a indicação do sujeito passivo conforme o núcleo prescrito pelo comando constitucional.

Analisando o título VI – Da Tributação e do Orçamento, ao longo dos seus arts. 153 a 156, quando outorga competência para a União, Estados e Municípios instituírem os tributos, já se nota a delimitação sobre o que e quem pode ser tributado. Se se tratar de tributação sobre operações estaduais, a Constituição Federal prevê no art. 155, inciso II, que o Estado pode criar o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) em face daquele que realiza a operação. Quando analisada a competência do município, infere-se que a ordem constitucional permite que aquele que realizou o serviço seja obrigado a pagar o ISS (imposto sobre serviço).

Da mesma forma, a teor da competência atribuída à legislação complementar para dispor sobre matéria de legislação tributária, não pode ser imputado a qualquer terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo, assim como pretende a Corte Superior de Justiça.

De outro lado, também foi alvo de declaração de inconstitucionalidade norma ordinária que tinha como objeto matéria atinente à legislação complementar, imputando responsabilidade tributária aos sócios de uma empresa sem respaldo no ordenamento positivo vigente.

Nesse ínterim, no julgamento da ADI nº 4845 no Supremo Tribunal Federal, proposto pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (BRASIL, 2020a), o Ministro Luís Roberto Barroso declarou a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/98, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/09, do Estado de Mato Grosso, que atribuiu responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorresse ou interviesse, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal.

No voto, afirmou o Ministro que, embora a norma impugnada se trate exclusivamente de Direito Tributário (art. 24, inciso I, da CF) e não de regulamentação de profissão (art. 22, inciso XVI, da CF), há vício de inconstitucionalidade formal. A norma estadual invadiu a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, inciso III, alínea 'b', da CF), em dois pontos: *i*) ampliou o rol das pessoas que poderiam ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; e *ii*) dispôs de forma diversa das normas inseridas nos arts. 134 e 135 do CTN sobre as circunstâncias autorizadas da responsabilidade pessoal do terceiro (BRASIL, 2020).

Mais uma vez a competência constitucional atribuída à legislação complementar foi resguardada pelo sistema normativo, afastando do ordenamento normas de conduta inválidas. É Constituição Federal (norma superior) sendo utilizada como fundamento de validade para todo o sistema do direito posto.

O poder tributário, pela sua extrema contundência e pela aptidão para destruir a liberdade e a propriedade, surge limitadamente no espaço deixado pela autolimitação da liberdade e pelo consentimento no pacto constitucional. O tributo não limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado, tendo em vista que apenas a apresentação e o consentimento lhe legitimam a imposição (TORRES, 1991, p. 127).

Para Geraldo Ataliba (2002, p. 38), o direito tributário foi alicerçado no conceito de tributo que, por sua vez, é erigido juridicamente, num contexto determinado, e informado por princípios que o transcendem, já que de natureza constitucional.

Na mesma perspectiva, Renato Lopes Becho (2000, p. 39) sustenta que a Constituição de 1988 por ser extensa e rígida traz em seu bojo não apenas indícios ou orientações para o legislador ordinário das normas tributárias, mas a delimitação dos conteúdos mínimos e máximos para a instituição dos tributos pelo legislador infraconstitucional.

A invasão sobre a liberdade e a propriedade do cidadão com o aumento das novas espécies tributárias (empréstimo compulsório e contribuições sociais) repousa nos limites prescritos pela ordem constitucional ao dispor não somente sobre os contornos da regra matriz

de incidência, como também, pelas diretrizes traçadas na relação Estado/contribuinte calcadas pelos princípios e direitos fundamentais, a exemplo: capacidade contributiva (art. 145, §1º), legalidade (art. 150, I), isonomia (art. 150, II), irretroatividade (art. 150, III, 'a'), anterioridade (art. 150, III, 'b'), não confisco (art. 150, IV), liberdade de tráfego (art. 150, V).

Como se vê, após a Constituição de 1988, o Direito Tributário passou a ser investigado não apenas como uma forma de obter receitas para os cofres públicos, mas sobretudo com enfoque na limitação ao poder de tributar, assegurando proteção ao sujeito obrigado ao pagamento da exação. É por isso que o conceito de tributo está associado ao critério de delimitação da extensão material do direito tributário (ATALIBA, 2002, p. 38). Nenhuma lei infraconstitucional, ainda que complementar, pode reduzir ou ampliar a hipótese de incidência, melhor dizendo, não é permitida a criação de tributos além daqueles já previstos na lei maior, em atendimento à ordem constitucional inspirada, neste particular, pela teoria Kelseniana que localiza a Constituição Federal como fundamento de validade de todas as demais normas jurídicas.

Referidos limites equalizam a relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado-credor que a um só tempo é criador da lei tributária obrigacional (Estado-legislador), aplicador da lei (Estado-executor) e julgador dos litígios que envolvem a matéria (Estado-juiz); e o contribuinte, sujeito devedor da obrigação coercitivamente exigida.

Nesta linha, James Marins (2009, p.25) deduz que o conteúdo constitucional impede que a tributação ocorra sem qualquer segurança para o sujeito passivo que, sem embargo, se apresenta numa posição vulnerável ao se submeter perante a tríplice função do Estado integrando uma relação jurídica completamente assimétrica.

A tributação atual se apresenta como fenômeno político e socioeconômico concebido para servir de instrumento ao Estado na busca de receitas para prover seus objetivos fundamentais (artigo 3º da Carta Republicana de 1988), quais sejam, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. O direito tributário não nasce *do poder* nem tampouco *para o poder*, mas sim *em face do poder* (MARINS, 2009, p. 21).

Não há como discorrer sobre obrigação tributária, ou mesmo, responsabilidade tributária sem verificar as normas constitucionais que instituíram os princípios limitadores da atuação estatal, imprescindível na construção de sentido da norma indicadora do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária.

3.4 O Princípio da Capacidade Contributiva

Em 1946, com a nova constituição, o Estado passou a ter uma presença mais forte na sociedade brasileira fomentando a economia como forma de desenvolver a nação. Para tanto, no art. 202 procurou proteger os setores menos opulentos, reduzindo a velha tradição de tributos agressivos ao determinar, sempre que possível, o caráter pessoal dos impostos e a tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1946), corroborando no art. 203 que essa providência teria o escopo de evitar a oneração daqueles que menos tinham a oferecer, a exemplo de autores, professores e jornalistas (BRASIL, 1946) (BALEEIRO; LIMA SOBRINHO, 2012, p. 12-13).

A outorga da Constituição de 1967, sob o regime militar, fez com que o ordenamento constitucional não endossasse o princípio da capacidade contributiva razão pela qual foi banido do texto.

Em 1988, o princípio da capacidade contributiva reapareceu na Constituição como princípio integrante do sistema tributário nacional, sendo um importante instrumento de limitação da atuação estatal. O princípio em comento assegurava aos contribuintes uma cobrança proporcional à sua renda, impedindo que a tributação extrapolasse a esfera de propriedade e liberdade preservadas pela nova ordem. Para Roque Carrazza (2005, p. 101), a norma constitucional atribuiu ao Estado o dever de observar a capacidade econômica do contribuinte, ao imputar-lhe um ônus financeiro, na proporção de sua real aptidão de contribuir para o Fisco. Por certo, cada pessoa deveria colaborar com as despesas públicas na medida de suas possibilidades.

De acordo com o artigo 145, §1º da Carta Magna de 1988, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Vale dizer, sempre que possível, o sujeito passivo deve ser tratado segundo a sua capacidade de arcar com o ônus tributário.

O referido princípio exige que a regra-matriz de incidência tributária descreva, no critério material de seu antecedente, um comportamento pessoal que denote sinal de riqueza, e que prescreva, em seu conseqüente, uma relação jurídica em que o sujeito passivo seja ou o titular dessa riqueza ou outro sujeito qualquer indiretamente relacionado a ela (riqueza), ou ainda direta ou indiretamente relacionado ao seu titular (FERRAGUT, 2007, p.40).

A norma cita claramente a expressão “*sempre que possível*” e deixa transparecer que, em algumas situações, a capacidade econômica não cumprirá sua função, a exemplo, das taxas e contribuição de melhoria, ou mesmo em alguns tipos de impostos, como no ICMS cujo ônus da tributação acaba recaindo sobre o consumidor (denominado “contribuinte de fato”) independentemente de sua renda, ou melhor, dos sinais de riqueza por ele exteriorizados.

Os fatos tributáveis escolhidos pelo legislador devem possuir um aspecto econômico suficiente a permitir que o sujeito passivo tenha condições de pagar o tributo sem que isso enfraqueça o seu sustento, daí a importância em vincular os critérios material e pessoal da regra matriz. Aquele que realiza o fato econômico deve ser compelido a recolher aos cofres públicos determinada quantia compatível com a riqueza exteriorizada, a exemplo: o contribuinte do ICMS é aquele que realizou a circulação de mercadoria, recebeu pela operação, logo, demonstrou sinais de riqueza. Por isso, será o responsável pelo recolhimento do imposto estadual (CALCINI; CRUZ, 2019, p. 328).

O art. 5º, XXII da Constituição de 1988 determina que a tributação deve possibilitar que cada sujeito contribua no limite do que ganha, respeitando uma justa divisão do ônus tributário e evitando que o Estado ponha em risco o direito de propriedade acobertado pela norma constitucional.

O princípio supracitado abrange a tutela de dois direitos distintos: o primeiro deles, do sujeito passivo, ao limitar a tributação, *sempre que possível*, à sua capacidade econômica em contribuir; o segundo, do fisco, ao impor uma contribuição ao sujeito passivo para suprir os custos assumidos pelo Estado não somente na proteção do direito de propriedade, mas, também, como bem notado por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein (2019, p. 5), para assegurar o direito de assistência médica, o direito de liberdade de expressão, dentre outros, todos eles a exigir uma prestação do tesouro público. A todo direito há um custo correlato.

A indispensabilidade dos cidadãos de cada Estado contribuir para o sustento do governo, todavia, não significa que a tributação deva acontecer de forma desproporcional à renda que cada um respectivamente goza sob a proteção estatal²⁵ (SMITH, 2007, p. 639).

Assim é que a capacidade contributiva se desdobra em duas espécies: absoluta (ou objetiva) ou relativa (ou subjetiva). A absoluta, determina as hipóteses de incidência que visam atingir sinais de manifesta riqueza, por isso está diretamente relacionada a um evento capaz de identificar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Já a capacidade relativa pondera o

²⁵ Tradução livre “*The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state...*”.

quantum a ser tributado, considerando as condições econômicas de cada indivíduo e os fatores subjetivos que ensejarão ou não o aumento da carga tributária de modo a permitir que ele suporte o ônus sem que isso enseje a exclusão das suas condições mínimas de existência e a de seus dependentes (COSTA, 2012, p.28).

O princípio em discussão restringe que o legislador escolha qualquer um para figurar como responsável no polo passivo da relação jurídico tributária, porquanto, tal como prescrito no art. 128 do CTN, é necessário que o terceiro responsável não somente seja indicado por lei, mas, sobretudo, que tenha relação com a materialidade da exação de forma a permitir a realização da repercussão econômica do tributo, dando-se aplicabilidade ao princípio da capacidade contributiva. É imprescindível que haja uma presunção de riqueza por aquele responsável que possui relação, ainda que indireta, com o fato gerador. Com isso, evita-se que determinada pessoa seja colocada como sujeito passivo da relação jurídico-tributária apesar de não ter realizado a operação (BECHO, 2014, p. 21).

É nesse contexto que o exame atinente ao tema responsabilidade tributária dos sócios-gestores de sociedade limitada, em tópico específico (item 5.1), torna-se de suma importância para o fim de anular qualquer aspecto de legalidade e pertinência da responsabilidade instituída pela Súmula 435 do STJ.

Se toda e qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributo por conta de fatos praticados por outras, independentemente do vínculo com o fato gerador, o tributo incidiria sobre o patrimônio (ou totalidade da renda ou capital) do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza exigida pelo Texto Constitucional. Por essa razão, a possibilidade de imputar ao sócio gestor a responsabilidade pela dívida contraída pela empresa, em conformidade com o disposto no art. 135, III, CTN, pressupõe a existência de dolo, sem o qual induz permitiria admitir a imputação da responsabilidade a quem não revela sinais de riqueza.

O escalonamento das normas jurídica preconizado por Hans Kelsen atribui à norma constitucional, aqui estabelecida no art. 145, §1º, do CTN, a competência para estabelecer o conteúdo das normas inferiores, então representada pela legislação complementar (BRASIL, 1966). Por isso, a análise do princípio da capacidade contributiva no âmbito da responsabilidade tributária denota a atenção para dois limites: *i*) o princípio direciona a atividade legislativa relacionando a carga tributária ao fato presuntivo de riqueza; *ii*) a riqueza submetida à tributação não é a totalidade da renda ou capital do terceiro (sócio gestor), já que deve ser preservada o mínimo indispensável do responsável tributário.

A obrigação imputada a terceiros não poderá ser presumida, porquanto deve está expressa em lei, em conformidade com o sistema normativo, e como tal, deve observar também

o princípio da capacidade contributiva impondo ao sócio o ônus financeiro na proporção da sua capacidade em contribuir.

Por esse princípio, o sujeito passivo da obrigação tributária deve exprimir riqueza própria na realização do fato gerador, hipótese em que será o contribuinte, ou, pelo menos, tenha condições de acessar a riqueza do terceiro exprimida na operação, por meio do exercício do direito de retenção, por exemplo. Fora dessas hipóteses, haverá violação à capacidade contributiva, pois o imposto será cobrado sobre patrimônio que não consubstancia manifestação de riqueza apta à incidência tributária, na forma da Constituição. A capacidade contributiva deve destacar o acesso do responsável à riqueza exprimida na operação tributada em conformidade com a realidade da operação em questão (BARRETO, 2020, p. 626).

Assim é que a responsabilidade atribuída aos sócios gestores em decorrência da Súmula 435 STJ, além de ignorar todo o sistema normativo, anulando o comando constitucional que impõe a lei complementar a competência para dispor sobre matéria de ordem tributária, ignora a capacidade econômica do contribuinte ao transferir para ele o ônus financeiro integral, inicialmente, cominado ao contribuinte.

A sujeição à capacidade contributiva é medida imposta para concretizar a justiça distributiva como guia para uma sociedade mais equânime, tributando o sujeito passivo (responsável) no limite dos sinais de riqueza exteriorizados. A tributação não pode ensejar um ônus excessivo para o sujeito passivo, permitindo uma inserção descomedida do Estado em seu patrimônio, nem, muito menos, imputar-lhe uma obrigação sem respaldo legal.

Considerando todo o exposto é que se mede a importância em analisar em conjunto o princípio da vedação de confisco, como meio de garantir uma maior proteção ao patrimônio do responsável pelo adimplemento da obrigação tributária.

3.5 O Princípio do Não Confisco

A garantia ao não-confisco está contemplada no artigo 150, inciso IV da Carta Republicana no qual dispõe que o tributo não pode ser cobrado com efeito de confisco.

O significado do termo “confisco” vai além do alcance da tributação de toda a renda ou todo o patrimônio do sujeito passivo. A interpretação e aplicação do princípio não permite que a tributação acabe extrapolando seus fins constitucionalmente autorizados, terminando por atingir indevidamente a propriedade (HORVATH, 2002, p. 47).

A vedação imposta pela norma constitucional (artigo 1º, inciso IV e artigo 170, *caput*) limita a inserção do ente público no patrimônio do responsável, evitando cobranças majoradas

em proteção ao direito de propriedade e à livre iniciativa (BRASIL, 1988). Assim reconhece Hugo de Brito Machado (2001, p. 102) ao dispor que no exame do princípio da vedação ao tributo confiscatório deve-se ponderar qual regime econômico foi consagrado pela Constituição. Se esta consagrou o regime da economia de livre iniciativa, a conclusão inevitável será a de que, mesmo não expressamente previsto, a cobrança do tributo com efeito de confisco é proibida.

Conquanto juridicamente o princípio do não-confisco possa ser de fácil leitura, a problemática se dá na concretização do contexto fático, isto porque o confisco pode estar presente na própria carga tributária, considerando a elevada tributação imposta no Brasil, o que, muitas vezes, inviabiliza a operacionalização das atividades fins da empresa e, como consequência, o fechamento da sociedade.

De qualquer sorte, o sujeito passivo não pode ser tributado até a exaustão sob pena de extinguir a fonte de onde nutre os recursos financeiros, impactando sobremaneira as atividades operacionais em grave afronta à livre iniciativa e a sua função social (MACHADO, 2001, p. 103). Não é por outra razão que a supremacia constitucional impõe uma restrição que deve ser observada pelos destinatários da norma (legisladores infraconstitucionais e aplicadores do direito). Na medida do possível, a tributação deve respeitar a capacidade econômica de cada sujeito.

Nas lições de Estevão Horvath (2002, p. 54), a Constituição atribui competência ao legislador infraconstitucional para legislar, contudo sempre dentro da margem de discricionariedade que, implícita ou expressamente, lhe é deferido pela Carta Republicana. Em um primeiro momento, a vedação ao confisco é dirigida ao legislador infraconstitucional ao ser impedido de dispor da base de cálculo de modo dissociado do critério material da hipótese de incidência. Em segundo plano, a limitação é direcionada aos intérpretes e aplicadores do direito, evitando compreensões distorcidas da norma, demandando uma exigência indevida.

Como exemplo da aplicabilidade desse princípio, será um abuso exigir o pagamento de determinado tributo sobre as correções monetárias por não revelarem aumento de riqueza, mas simples recomposição do valor de troca da moeda (CARRAZZA, 2005, p. 98). Ou mesmo, exigir IPI (imposto sobre produto industrializado) de uma empresa prestadora de serviço. Neste último caso, a violação é direta e agride o núcleo essencial do direito outorgado ao ente federado, extrapolando o razoável e se tornando uma verdadeira expropriação do patrimônio particular.

Não raras vezes, o Supremo Tribunal Federal se depara com análise de casos em que se discute a vedação de cobranças confiscatórias. Na Ação Declaratória de

Inconstitucionalidade nº 4628, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, em 2014, a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviço e Turismo (CNC) e a Confederação Nacional da Indústria (CNI) pleitearam a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) cujo regramento conferia à unidade federada de destino da mercadoria ou bem a parcela do ICMS nas operações interestaduais quando o consumidor final adquiria mercadoria ou bem de família de forma não presencial por meio de internet, *telemarketing* ou *showroom* (BRASIL, 2014).

No julgamento, o Ministro Relator reconheceu a inconstitucionalidade daquele Protocolo por contrariar o arquétipo constitucional delineado no artigo 155, §2º, inciso VII, alínea ‘b’ do Diploma Maior o qual estabelecia a alíquota interna quando o destinatário fosse contribuinte do ICMS, logo, atribuindo à unidade federada de origem (sujeito passivo indicado pela Constituição Federal), e não à unidade federada destinatária, o direito ao recebimento do tributo. Nesse contexto, não autorizou a apreensão das mercadorias pelos Estados de destino, por considerar ato confiscatório compelindo o consumidor final ao pagamento do tributo que, pela ótica do Supremo, não teria competência para cobrar (BRASIL, 2014).

Como se vê, a responsabilidade pelo pagamento do tributo deve vincular-se aos critérios e limites estabelecidos na Carta Política. O princípio do não-confisco está interligado ao direito de propriedade, da iniciativa privada e da capacidade contributiva, nessa conformidade eventual cobrança deve ser ajustada à riqueza produzida pela empresa para que seja evitada à expropriação indevida do seu patrimônio.

A justiça tributária não fica restrita apenas à obediência das regras de competência (assim como previstas nas Constituições anteriores), mas, sobretudo, associada à aplicação das garantias fundamentais do contribuinte erigidos no artigo 150 do Texto Constitucional. Com efeito, o Direito Tributário emerge sobre dois pilares: não somente como meio de promover os objetivos da República Federativa do Brasil previstos nos artigos 1º e 3º da Carta Republicana de 1988, mas, sobretudo, como forma de assegurar proteção aos direitos fundamentais do sujeito passivo de ser tributado na medida que possa suportar esse ônus e desde que esteja vinculado, direta ou indiretamente, ao núcleo prescrito na hipótese de incidência (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut (2007, p. 14) defende que o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas que estejam indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário; ou diretamente ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. De uma forma ou de outra, os limites prescritos pelo Texto Maior mediante os princípios gerais do sistema tributário asseguram que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à

capacidade contributiva, evitando que qualquer pessoa, dissociada dos requisitos então mencionados, seja obrigada a pagar tributos.

No caso do art. 135, inciso III, do CTN não é autorizada a invasão patrimonial de pessoa que não tenha agido na forma prescrita na lei e, conjugado ao art. 128 do CTN, não esteja vinculada ao fato gerador (BRASIL, 1966), dado que a exigência não só iria de encontro ao princípio (enquanto norma) da não utilização com efeito de confisco, como também, ao Texto Constitucional diante da competência atribuída à lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária.

À vista disso, o Estado fica impedido de apropriar-se indevidamente do patrimônio ou dos rendimentos de qualquer pessoa sob a justificativa de agir no campo da fiscalidade. A injusta apropriação estatal compromete o exercício da prática de atividade profissional lícita, da livre iniciativa, e da propriedade, impondo ao terceiro, sem qualquer respaldo legal, o ônus de suportar a carga tributária devida pelo devedor principal (contribuinte).

Aliado ao princípio do não-confisco, o princípio da legalidade segue na proteção do responsável tributário, evitando excesso na tributação e garantindo a segurança jurídica nas relações com o Fisco.

3.6 O Princípio da Estrita Legalidade e da Segurança Jurídica

O art. 150, inciso I, da Constituição Federal constitui medida protetiva à responsabilização tributária do sujeito passivo vinculando o legislador às regras de competência tributária. Nesse ínterim, se o IPI deve ser instituído por lei e o sujeito passivo está vinculado à materialidade do tributo, o imposto é devido tão somente pela empresa que fabricou o produto, não cabendo a imposição do adimplemento da obrigação por estabelecimento que presta serviço.

Ao contrário do que rege o direito privado no sentido de ser tudo permitido desde que a lei não proíba, no direito público, inclusive o direito tributário, a lei permeia a atuação do Estado impondo limites intransponíveis. Destarte, a teor do que prescreve o art. 5º, inciso II, da Carta Republicana de 1988 cujo preceito determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, o art. 150, inciso I, do Diploma Maior reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos (CARRAZZA, 2005, p. 243).

O princípio da legalidade se torna uma das mais importantes ferramentas para análise do direito tributário, por possibilitar, na ótica de Kelsen (2006, p. 387), compreender o Direito

a partir do próprio Direito. Por assim dizer, o conhecimento jurídico, que tem como objeto o Direito, deve ser dirigido às normas jurídicas as quais conferem a determinados fatos o caráter de atos jurídicos. Por “norma” entende-se algo que *deve ser* ou acontecer, conduzindo a conduta humana a partir de comandos que podem permitir, conferir competência ou ter o poder de agir de certa maneira (KELSEN, 2006, p. 5-6).

Kelsen sustenta que a norma é um dever-ser e o ato de vontade de que ela constitui o sentido é do ser. O “dever-ser” é o sentido subjetivo de todo ato de vontade de um indivíduo que imprime a conduta do outro. Porém, quando esse ato também adquire o sentido objetivo (considerada obrigatória), é designado como “norma”. Portanto, o dever-ser prescrito pelo ato legislativo tem o sentido subjetivo (vontade do legislador), mas também o sentido objetivo porque a Constituição empresta ao referido ato este sentido, produzindo, ao final, uma norma válida (KELSEN, 2006, p. 8-9).

Ao princípio da legalidade é conferido dois sentidos: o primeiro deles, o tributo é cobrado com consentimento daqueles que o pagam; em segundo plano, o tributo deve ser cobrado conforme as normas objetivamente editadas de forma a garantir a segurança jurídica nas relações entre fisco e contribuinte (MACHADO, 2001, p. 17).

De acordo com Ricardo Lobo Torres (2004, p. 194), esse princípio, pela sua relevância e conteúdo, objetiva à realização da segurança jurídica, adequando a tributação ao fato gerador concreto. Essa adequação, inclusive, possibilita a escolha do sujeito passivo. Uma vez vinculado ao critério material da hipótese de incidência, a obrigação tributária deve recair somente em face do destinatário constitucional tributário (ATALIBA, 2002, p. 86), melhor dizendo, do sujeito (contribuinte) capaz de concretizar a materialidade do tributo descrita na norma constitucional.

De outro modo, na inteligência do art. 146, inciso III, somente pode ser indicado como responsável tributário (terceiro vinculado indiretamente ao fato gerador) aquele sujeito que realiza o fato descrito na hipótese normativa inserida na legislação complementar, tal como prescrito pela ordem constitucional (BRASIL, 1988).

Ao falar do tipo, Karl Larenz (2019, p. 665-668) aduz que os tipos jurídicos-estruturais devem especial atenção por lhes caber um valor cognoscitivo em ordem ao “[...] desdobramento de conexões jurídicas de sentido e à compreensão de certas conexões parcelares”. Esses tipos têm origem no conjunto de regulamentação relacionado entre si cujos elementos são conteúdos normativos conjuntamente com as relações da vida neles considerados. Para ele, a responsabilidade por danos pode ensejar vários elementos que ao se unirem, em diferentes relações e graus de intensidade, podem resultar na fundamentação do dever de indenizar.

Assim também ocorre com a tributação. Na tipicidade legitimada pelo Direito Tributário, todos os elementos identificadores do fato jurídico devem estar contidos na norma para que possa prescrever a relação obrigacional. Por isso, a lei tributária deve descrever não somente as hipóteses de incidência (critério material, especial e temporal), como também identificar quem deve ser o sujeito passivo responsável pelo pagamento do tributo, a base de cálculo e a alíquota, além do procedimento de cobrança pelo sujeito ativo (Fazenda Pública).

A norma instituída no artigo 146, inciso III, alínea 'a' da Constituição Federal confere a lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de quem sejam os responsáveis pelo adimplemento da obrigação tributária (BRASIL, 1988).

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ao ser recepcionado pela Lei Maior como se lei complementar fosse, por imposição do art. 34, §5º da Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu no artigo 128 o sujeito passivo da relação tributária desde que vinculado ao fato gerador, de forma direta (contribuinte) ou indireta (terceiro responsável) (BRASIL, 1988).

O tipo normativo estabelecido pela lei tributária para a identificação do responsável tributário deve partir da conexão existente entre ele e o fato econômico (realizado) eleito pela norma constitucional.

Nas lições de Geraldo Ataliba (2002, p. 86), o sujeito passivo da obrigação é a pessoa afetada pela redução patrimonial por conta da contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação de pagar o tributo. Considerando que a hipótese de incidência é desenhada pelo arquétipo constitucional, fica claro submeter a análise da sujeição passiva ao Texto Maior.

No julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.304, de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, em 03 de maio de 2018, ao ser analisada a aplicação do princípio da legalidade, no que concerne à outorga ao Executivo para disciplinar o parcelamento, foi afirmado pelo Ministro Relator que a remessa ao ato infralegal não poderia resultar em desapoderamento do legislador no trato de elementos essenciais da obrigação tributária. Sendo assim, em respeito ao princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito), não só prescrevesse o tributo a que se aplica (IPVA), mas igualmente, indicasse os sujeitos passivos afetados pela medida legislativa. No entanto, o grau de indeterminação aferido pela Lei Estadual nº 11.453/2000, ao autorizar genericamente o Poder Executivo a conceder o parcelamento, sem quaisquer critérios, provocou a degradação da reserva legal consagrada pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 2018b).

A instituição de tributo não pode ser traduzida como simples manifestação discricionária do legislador, sob pena de resultar em um anarquismo jurídico. O tributo deve ser instituído por lei e, neste contexto, deve trazer em seu bojo a indicação do sujeito passivo, pautando a imputação da responsabilidade da obrigação tributária ao arquétipo constitucional cujas normas direcionam o sentido da legislação infraconstitucional, interferindo com os limites de atuação do legislador ordinário e com a leitura constitucional a ser empreendida pelo Judiciário (BARROSO, 2005, p. 25).

Não é à toa que o princípio da legalidade é dos princípios fundamentais do Estado de Direito. Além de atribuir à lei a função de principal instrumento da justiça material, então concebida como uma rigorosa delimitação de esferas jurídicas, garante, na maior extensão possível, a segurança jurídica ou certeza de Direito (XAVIER, 1978, p. 43).

Neste sentido, Jussara Maria Moreno Jacintho (2006, p. 197-198) sustenta que o Estado de Direito deve ser entendido com uma luta contra todas as formas de arbitrariedades, ao tempo, em que se afirma a vontade crescente de controlar o estado através do Direito. Ao seu ver, o Direito serve como instrumento de regulação da sociedade organizada e para atingir essa finalidade cria instituições, fixa regras e medidas, impõe formas e procedimentos. Por isso, o Estado de Direito comporta garantias formais, constitucionalmente consagradas, sob a égide da tripartição do poder e do princípio da legalidade, além de uma série de garantias materiais, orientadas na defesa dos direitos fundamentais.

Os contornos traçados por esse princípio estabelecem limites à relação fisco x contribuinte. De um lado, o sujeito passivo tem o dever de pagar tributo, porém, essa obrigação não deve ser capaz de aniquilar seu sustento, transgredindo o direito de propriedade assegurado pelo ordenamento jurídico; por outro, ao Estado é conferido o direito de cobrar, sem, no entanto, ignorar a capacidade contributiva daquele obrigado pelo pagamento do tributo.

A importância da legalidade no Direito Tributário é notada pela imposição do objetivo perseguido, a segurança jurídica, impondo limites à tributação. Ora, no sistema econômico que tem como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, se torna necessário a eliminação, tanto quanto possível, de todos os fatores que possam denotar incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar o crescimento da empresa, o que certamente ocorreria se ao domínio da lei se sucedesse o “voluntarismo” da Administração (XAVIER, 1978, p. 51).

A liberdade individual se expressa através do princípio do primado da lei formal que, por sua vez, no liberalismo, substitui a Razão de Estado caracterizada pelo patrimonialismo e absolutismo (TORRES, p. 112). De forma diversa, no Estado de Direito, o próprio Estado deve

não somente sujeitar-se aos princípios jurídicos fundamentais, como também, respeitar os direitos individuais, em especial a liberdade (BECHO, 2000, p. 31).

No Direito Tributário é preciso que a lei que veicula as regras tributárias seja válida, produzida conforme o processo legislativo disciplinado pela Carta Política de 1988 e seja capaz de delimitar a atuação da Fazenda Pública, restringindo o campo de discricionariedade de seus atos para o fim de assegurar proteção aos direitos constitucionalmente outorgados aos contribuintes. Por isso, vale dizer, o núcleo de todo ato tributário deve estar pautado em uma norma legal imposta conforme a hipótese de incidência descrita no esboço constitucional.

O Direito não decorre de um amontoado aleatório de normas jurídicas desprovidas de qualquer conexão de sentido, mas de um conjunto organizado de normas jurídicas cuja natureza organizada exsurge a convicção de sua ordem, da qual advém a ideia de ordenamento jurídico (BERNARDES; MIRANDA, 2018, p. 4).

Não é por outra razão que a teoria Kelseniana, utilizada como marco teórico desta pesquisa, traz importantes contribuições. O positivismo jurídico por ele defendido colabora para a previsibilidade galgada pelo princípio da segurança jurídica, permitindo que a compreensão da norma ocorra em conformidade com o próprio ordenamento jurídico que está inserido. Nesse sentido, fazendo alusão à norma de responsabilidade tributária estabelecida no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, a indicação do responsável deve pautar-se nos critérios ali previstos, sem ampliar a sujeição passiva apenas como meio de efetivar a arrecadação.

O princípio da estrita legalidade (ou tipicidade) reconduz a tributação à ordem legislativa como forma de equilibrar a relação fisco x sujeito passivo, impedindo cobranças arbitrárias em detrimento do patrimônio de terceiro desvinculado dos requisitos estabelecidos na legislação tributária complementar.

4 REGRA MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO

O direito tributário engloba um conjunto de normas jurídicas que regula a ação do Estado em exigir tributo, cuja expressão é consagrada para designar a obrigação conferida por lei a determinadas pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos. Desse modo, o cunho obrigacional formado entre o Estado (credor) e o sujeito passivo (devedor – destinatário da obrigação) é circunscrito pela norma tributária, a qual contém a descrição de um fato cuja realização pelo sujeito passivo lhe imputa um dever jurídico de entrega de determinada importância em dinheiro ao Estado (ATALIBA, 2002, p. 51-53).

A descrição desse fato, abstratamente, além de desempenhar a função de *núcleo* (importante na apuração do valor do tributo), compõe a formação da hipótese de incidência tributária (BECKER, 1972, p. 238).

Para Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 18) o fenômeno da incidência normativa opera de acordo com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência).

Vale dizer, o legislador, ao escolher os acontecimentos que lhe interessam como causa para o desencadeamento de efeitos jurídicos e as relações que se estabelecerão juridicamente como tais efeitos, selecionou propriedades do fato e da relação, constituindo conceitos, denominados “hipótese” e “consequente”. Tais elementos compõem a regra matriz de incidência tributária também designada “normas padrões de incidência” (CARVALHO, 2009, p. 281-284).

De acordo com Aurora Tomazini Carvalho (2009, p. 289), na expressão “regra matriz de incidência tributária” emprega-se o termo ‘regra’ como sinônimo de norma jurídica por se tratar de uma construção do intérprete, segundo a compreensão dos textos legislados. O termo “matriz” porque serve de modelo na produção de normas concretas e define o cerne da matéria tributária. E “incidência” porque se refere à norma produzida para ser aplicada.

Conforme Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 25), na descrição de um fato social é importante apontar os critérios de identificação, que são verdadeiras diretrizes de reconhecimento, toda vez que ocorrer no contexto social, ainda que o sucesso pertença ao mundo dos objetos físicos ou naturais. Ou seja, em seu dizer, equivale a registrar o critério material (núcleo do acontecimento fático: verbo + complemento), o critério espacial (condicionante de espaço) e o critério temporal (condicionante de tempo). Em linguagem formalizada equivale à seguinte fórmula:

$$Ht = Cm (v.c) . Ce . Ct$$

Onde ‘Ht’ seria a hipótese de incidência; “Cm” o critério material formado pelo “v” verbo e “c” complemento. O “Ce” seria o critério espacial e o “Ct” o critério temporal.

Tais componentes da norma jurídica tributária foram apresentados por Paulo de Barros Carvalho, na sua tese de doutoramento, editada no livro intitulado *Teoria da Norma Jurídica*, em 1973. Com a publicação do livro *Curso de Direito Tributário*, em 1985, os elementos da regra matriz de incidência tributária foram consolidados como sinônimo de norma tributária em sentido estrito, e a referida construção passou a ser utilizada na comunidade científica, representando um marco na Teoria Geral do Direito Tributário (CARVALHO, 2009, p. 281).

A regra matriz de incidência tributária seria formada por cinco critérios: material, espacial, temporal, qualitativo e quantitativo (CARVALHO, 2005, p. 257). Os três primeiros localizados no antecedente; os dois últimos estabelecidos no conseqüente jurídico. Os dois diretamente ligados pelo modal deôntico “*dever ser*”²⁶ cuja expressão denota uma obrigação.

Com base nessa estrutura normativa, é fácil não somente compreender o nascimento da obrigação tributária, como aferir e identificar as relações jurídicas que envolvem terceiros em posição de contato indireto com o fato gerador ou com o contribuinte. Pode-se afirmar que a norma de responsabilidade tributária pressupõe a regra matriz de incidência tributária, melhor dizendo, pressupõe o descumprimento desta pelo contribuinte, sujeito em posição de contato direto com o fato gerador²⁷.

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária dependerá sempre de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de colaboração para com o Fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento (PAULSEN, 2009, p. 131).

Por isso, ao analisar a hipótese de incidência da responsabilidade é preciso previamente aferir qual a norma que institui a obrigação de pagar o tributo pelo contribuinte no suposto de inadimplência do contribuinte. Como dito por Leandro Paulsen (2009, p. 132), a norma de responsabilidade tem um caráter de acessoriedade em relação à obrigação do contribuinte de pagar tributo, impondo ao responsável cuidados na prestação de informações

²⁶ Nas lições de Lourival Vila Nova (1977, p. 29-30), trata-se de um operador diferencial da linguagem das proposições normativas, um de cujos subdomínios é o direito. O dever-ser é um modal específico das proposições normativas e pode ser: obrigatório (O), permitido (P) ou proibido (V).

²⁷ “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.” (BRASIL, 1966).

sobre determinadas operações realizadas pelo contribuinte de que ele participe de algum modo (quando o responsável, por exemplo, é sócio gestor de uma empresa).

Nesse sentido, a Ministra Ellen Gracie, no julgamento do RE nº 562.276/PR, ao reconhecer a inconstitucionalidade material e formal do art. 13 da Lei nº 8.620/93, aduziu que a aferição da responsabilidade tributária do sócio pressupõe análise da regra matriz de incidência tributária, posto que o terceiro não tem relação direta com o fato gerador, mas apenas com o contribuinte e, de forma indireta, com o fato econômico tributável. No entender da Relatora a relação de responsabilidade tributária não se confunde com a relação do contribuinte. Conquanto a pressuponha e somente se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, a responsabilidade de terceiros decorre de norma específica e tem como pressuposto de fato próprio (BRASIL, 2010c).

Importa ressaltar que a descrição daquele fato deve ser traçada pelo legislador conforme o sistema constitucional (arts. 145, 153 a 156), para que permita ao Estado exigir daquele que o pratica o pagamento do tributo. Nesse contexto, Alfredo Augusto Becker (1972, p. 239) sustenta que o “Poder Tributário” não é nada mais que uma manifestação do poder estatal.

O conteúdo constitucional impede que a tributação ocorra sem qualquer segurança para o sujeito passivo que, sem embargo, apresenta-se vulnerável perante a tríplice função assumida pelo Estado (apoderamento) exibindo uma assimetria de força entre ele e o credor-estatal (MARINS, 2009, p. 24-25). Enquanto de um lado da relação jurídico-tributária tem-se o Estado-credor que a um só tempo é criador da lei tributária obrigacional (Estado-legislador), aplicador da lei (Estado-Executor) e julgador dos litígios que envolvem a matéria (Estado-juiz); do outro, o contribuinte, sujeito devedor da obrigação coercitivamente exigida.

Nesta linha, James Marins (2009, p.25) deduz que deste tríplice apoderamento do Estado e, portanto, da Fazenda Pública, exhibe uma assimetria de forças entre credor-estatal e contribuinte e fornece o fundamento para conceituar, sinteticamente, a vulnerabilidade do contribuinte como condição factual de suscetibilidade do cidadão diante daquelas funções exercidas pelo Estado.

A Constituição Federal de 1988, enquanto direito posto mais elevado, delimita as hipóteses de incidência tributária, impondo restrições ao legislador infraconstitucional por ocasião da instituição da exação. Sendo assim, o conceito de tributo está associado ao critério de delimitação da extensão material do direito tributário (ATALIBA, 2002, p. 38). Nenhuma lei (ainda que complementar) pode reduzir ou ampliar a hipótese de incidência.

O poder tributário, pela sua extrema contundência e pela aptidão para destruir a liberdade e a propriedade, surge limitadamente no espaço deixado pela autolimitação da liberdade e pelo consentimento no pacto constitucional. Assim é que o tributo não se limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado, tendo em vista que apenas a apresentação e o consentimento lhe legitimam a imposição (TORRES, 1991, p. 127).

A nova ordem constitucional de 1988 não somente continuou a vislumbrar o direito tributário como instrumento de arrecadação, mas, sobretudo, passou a submetê-lo aos seus comandos como forma de limitar a cobrança fiscal, impedindo uma atuação estatal desordenada em face do patrimônio do contribuinte, retirando além do que lhe é devido por direito.

Logo, não é permitida a cobrança tributária sem observar os princípios do não-confisco, da capacidade contributiva, da reserva de lei e da segurança jurídica, já comentados em tópicos anteriores, muito menos, as normas constitucionais que definem a regra matriz de incidência tributária.

A explicação de cada critério normativo será realizada considerando a divisão do antecedente e conseqüente jurídico em dois tópicos diferentes, por uma questão didática, para melhor entendimento da regra de incidência, sem a qual seria impossível esboçar as normas de responsabilidade tributária.

4.1 Antecedente jurídico

A estrutura lógica da regra jurídica tributária é formada por duas divisões ligadas por um juízo hipotético condicional (modal deôntico²⁸) vinculando-as. A primeira delas, o antecedente jurídico, é formado por três critérios dos quais emergem o acontecimento econômico que resulta no nascimento da obrigação tributária, são eles: material (núcleo), especial (local do acontecimento) e temporal (espaço de tempo do acontecimento).

De outro modo, para Kelsen (2006, p. 87-88) na proposição jurídica a ligação do pressuposto e da consequência ocorre mediante a expressão *dever-ser*, no sentido de um ser-prescrito. Com efeito, a cópula do *dever-ser* formula uma proposição que afirma que determinada ordem jurídica positiva, sob certos pressupostos deverá intervir uma determinada consequência.

²⁸ Para Lourival Vilanova (1977, p. 68) “O fato juridiciza-se, ingressa no conjunto-Direito, por incidência de um dever-ser... A necessidade – cabe dizer – deôntica reside em nível da proposição normativa: aqui a consequência resulta necessariamente devida pelo antecedente.”. Assim, dado o fato (*F*) – venda de mercadoria, ter ocorrido em determinado Estado, “*deve-ser*” exigido o pagamento do ICMS (imposto estadual) de determinado sujeito passivo (vendedor) em benefício de determinado Estado da federação (consequente jurídico).

Nas lições de Lourival Vilanova (1977, p. 65), no interior de cada proposição normativa são aferidos antecedentes (hipóteses) e consequentes (teses) cuja relação implicacional articulada no interior da norma está deonticamente modalizada. Nessa perspectiva, ocorrendo um fato *F*, recolhido numa proposição *p*, um sujeito se põe em relação deôntica com outro sujeito. De outro modo, a relação existente entre o antecedente e consequente ocorre de forma condicional, ligadas por um conectivo no qual incide o modal deontológico “*dever-ser*” estabelecendo um vínculo entre as proposições relacionais, na qual um sujeito tem direito face a outro sujeito que tem o dever (1977, p. 67).

A estrutura lógica da regra matriz de incidência tributária impõe a análise inicial do seu antecedente jurídico, composto, como já afirmado anteriormente, pelo critério material, espacial e temporal, de forma a ajudar o intérprete a compreender a norma em sua integridade. Para Antônio Machado Guedes Alcoforado (2020, p. 79), o uso metodológico da regra matriz de incidência tributária facilita o exame da norma abstrata por meio do inter-relacionamento dos seus componentes no esquema lógico (antecedente e consequente), favorecendo o exame analítico da prescrição normativa de comportamentos que podem acontecer no futuro.

O primeiro item que deve ser examinado, por se tratar do núcleo da norma, é o critério material que retrata um acontecimento econômico que faz nascer a obrigação tributária. Ele sempre será composto por um núcleo, formado por um verbo e seu complemento, a exemplo, ter renda, vender mercadoria, prestar um serviço, dentre outros. Para Renato Lopes Becho (2000, p. 48), é no critério material que está a maior sensibilidade do tributo, cumprindo importante papel na federação brasileira em razão da distribuição pelo constituinte originário da competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Por isso, se é conferida pelo Texto Constitucional competência para a União instituir impostos sobre produtos industrializados²⁹ (BRASIL, 1988), não permite que ele possa exigir de uma empresa prestadora de serviço o pagamento do IPI, porquanto foge à materialidade definida pela ordem suprema (incidência sobre produtos industrializados). Nesse caso, a incidência ocorreria pelo ISSQN³⁰ (incidência sobre do serviço prestado), tributo de competência dos Municípios³¹ (BRASIL, 1988).

Outros tantos exemplos podem ser citados: nos Impostos sobre a Renda (IR), inseridos no art. 153, inciso III da ordem constitucional (BRASIL, 1988), cabe a União exigir o

²⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:... IV - produtos industrializados.” (BRASIL, 1988).

³⁰ Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

³¹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: ... III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (BRASIL, 1988).

pagamento da obrigação tributária daquelas pessoas que possuam renda e/ou proventos de qualquer natureza. Para o critério material, então delimitado, possuir renda (verbo mais complemento), a tributação é de competência da União, não sendo permitido Estados e Municípios, ou mesmo Distrito Federal, instituírem tributos sobre essa mesma base econômica (renda).

Os exemplos acima mencionados estão relacionados aos tributos discriminados na Constituição Federal, todavia, quando as hipóteses de incidência não estiverem detalhadamente discriminadas, malgrado ao legislador seja conferida uma maior liberdade na escolha do critério material, há outros limites impostos pela ordem constitucional que devem ser observados, a citar: proibição do confisco, da capacidade contributiva, da não surpresa, da segurança jurídica, vinculação à finalidade pela qual foi criado o tributo, dentre outros.

Nas lições de BECHO (2014, p. 23) na competência residual³² atribuída à União, o legislador infraconstitucional teria uma maior liberdade em instituir novos tributos, porém, a despeito de suas materialidades não estarem na Constituição Federal, os princípios gerais e as limitações ao poder de tributar irão delimitar a escolha naquilo que for constitucionalmente permitido.

A importância do critério material na delimitação da obrigação tributária denota uma análise mais apurada se o contexto envolver o terceiro responsável (adiante contextualizado em tópico específico), como dito anteriormente, por possuir uma relação indireta com o fato econômico tributado escolhido pelo legislador complementar. Renato Lopes Becho (2014, p. 90-91) sustenta que os atos ilícitos citados no art. 135 do CTN ensejam a responsabilidade de terceiros que, ao praticá-los, fazem nascer a obrigação tributária (incidência sobre o faturamento da empresa – 1ª norma), contraída em nome do contribuinte (empresa), mas contrariamente a seus interesses (faturamento decorrente de atos praticados pelos sócios contrários à lei – 2ª norma). Logo, a análise da aplicação daquele enunciado (norma secundária – responsabilidade tributária) pressupõe a atuação da norma básica (de incidência tributária).

É exatamente isso a que se refere o princípio da imputação defendido por Kelsen. Se designa “imputação” a ligação do pressuposto e a consequência expressa na proposição jurídica com a palavra “dever-ser”. Imputável é aquele que pode ser punido por sua conduta, responsabilizado por ela. Desse modo, a ação ou omissão em questão é precisamente imputada

³² “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”. (BRASIL, 1988)

pelo fato de a conduta a ser ligada a uma consequência do ilícito e, assim, ser qualificada como ilícito. Logo, a imputação consiste na conexão entre o ilícito e a consequência do ilícito (KELSEN, 2006, p. 91).

Como dito anteriormente, não há como examinar a norma de responsabilidade tributária sem prévio esboço da regra matriz de incidência tributária, posto que o terceiro-responsável não tem relação direta com o fato gerador, não obstante decorra de norma específica e tenha como pressuposto fato próprio.

O critério temporal, por sua vez, refere-se ao momento de concretização da hipótese de incidência. Nas lições de Geraldo Ataliba (2002, p. 94-95) a lei atinente à hipótese de incidência traz a indicação das circunstâncias do tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis. Para ele, a lei pode mencionar uma data ou uma circunstância determinável no tempo. Na primeira situação, Ataliba cita como exemplo o caso dos impostos imobiliários cujo aspecto temporal ocorre na data do registro do título de compra e venda no Cartório de Registro de Imóveis. No segundo caso, o exemplo citado é o do ICMS, ao dispor que sua hipótese se realiza com a operação mercantil que enseje a transferência da titularidade. A norma indica como critério temporal o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo. Se a lei assim não determinasse, o momento do fato imponível poderia ser o da data do negócio jurídico, quando ainda não sucedida a transferência da titularidade.

O momento da incidência deve ser cautelosamente analisado pelo intérprete para que não seja dissociado do critério material. Importa destacar que o aspecto temporal não se confunde com o momento de aplicação da lei tributária no tempo. Para BECHO (2000, p. 53) se o contribuinte não cumpre seus deveres tributários em determinada época, o fisco poderá aplicar a lei em vigor no momento da ocorrência do fato gerador, mesmo que no período da fiscalização a norma tenha sido revogada.

Da mesma forma, do ponto de vista temporal, a responsabilidade tributária deve ser aferida concomitantemente ao acontecimento do fato gerador da regra matriz de incidência tributária (BECHO, 2014, p. 90).

O último critério componente do antecedente jurídico é o espacial no qual é indicado a circunstância de lugar contida, explícita ou implicitamente, na hipótese de incidência, relevante para a configuração do fato imponível (ATALIBA, 2002, p. 104). No caso do ICMS, o aspecto espacial será a localização do estabelecimento do sujeito passivo que vendeu a mercadoria. Ao tratar do IPTU, o local de tributação não poderia ser outro além daquele em que o imóvel está situado na zona urbana. Nesse caso, caberá ao município no qual o imóvel está localizado exigir o pagamento do respectivo imposto.

No Estado de Sergipe havia uma discussão interessante perante a Suprema Corte (Recurso Extraordinário nº 1.171.699/SE) quanto à competência de determinado município tributar os imóveis localizados na Zona do Mosqueiro (região do Povoado de Areia Branca). Toda a celeuma ocorreu por causa das novas delimitações dadas aos municípios de Aracaju e São Cristóvão pelo art. 37, parágrafo único, dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado de Sergipe³³, com redação anterior à Emenda Constitucional Estadual nº 16/1999, o qual incorporou ao município de Aracaju uma parte territorial (Zona do Mosqueiro) pertencente até então ao município de São Cristóvão.

No julgamento, ocorrido em 29/11/2019, em sede de repercussão geral (tema 400) a Ministra Cármen Lúcia reconheceu que não caberia ao município de Aracaju cobrar o IPTU dos imóveis localizados no povoado de Mosqueiro, incorporado pelo município vizinho de São Cristóvão. Como consequência, o município de Aracaju terá que restituir os contribuintes submetidos à cobrança arbitrária devolvendo os valores indevidamente recolhidos (BRASIL, 2019).

De acordo com Renato Lopes Becho (2000, p. 57-58), muitos conflitos surgem em decorrência da dificuldade na exegese do critério espacial em alguns casos concretos. Apesar disso, a correta indicação sempre estará na Constituição Federal, cabendo ao intérprete identificá-la.

No propósito acima exposto, vale citar as delimitações do critério espacial mencionadas na ordem constitucional em vigor quanto ao âmbito de aplicação da norma estadual e municipal, nos seus correspondentes tributos, para aferir o cuidado do constituinte na prevenção de possíveis cobranças indevidas, a exemplo do artigo 155, §1º, incisos I, II, III, VIII e do artigo 156, §2º, inciso II (BRASIL, 1988), a depender da forma de transmissão, se “*causa mortis*” ou “*inter vivos*”, a tributação poderá ser atribuída ao estado ou município.

O imposto sobre transmissão “*causa mortis*” e doação, de quaisquer bens ou direitos, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da localização do bem, ou ao Distrito Federal. No caso dos municípios, reza a ordem constitucional que o imposto de transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou

³³ “ADCT da Constituição do Estado de Sergipe - Art. 37 - Fica alterada a delimitação do Município de Aracaju com o Município de São Cristóvão a partir do Pontal da barra do rio Vasa-Barris, que passa a ter a seguinte descrição: inicia na foz do rio Vasa-Barris seguindo seu curso até o talvegue do mesmo rio no fundo da Capela Bom Jesus dos Navegantes no povoado Areia Branca; daí em linha reta até o marco do Mondé da Onça na estrada da Cabrita; daí em linha reta ao marco nas cabeceiras do riacho Palame, somente até o ponto em que esta reta corta o rio Poxim. Parágrafo único - Ficam, em consequência, alterados os limites do Município de São Cristóvão com o Município de Aracaju a partir do Mondé da Onça até o talvegue do rio Vasa-Barris no fundo da Capela Bom Jesus dos Navegantes no povoado de Areia Branca; rio Vasa-Barris até sua foz no Oceano Atlântico.” (SERGIPE, 1966).

acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, compete ao município em que está assentado o bem.

Delineados os três aspectos do antecedente jurídico, urge o exame do consequente no qual se desenvolverá a relação jurídico-tributária.

4.2 Consequente jurídico

A formação do consequente jurídico da norma tributária enseja a identificação de dois critérios: o quantitativo e o qualitativo. O primeiro deles (quantitativo) é subdividido em base de cálculo e alíquota; enquanto o segundo (qualitativo) abrange o sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo) e sujeito passivo (responsável pelo adimplemento da obrigação tributária).

Por se tratar de uma consequência oriunda da realização do antecedente jurídico, os critérios do consequente jurídico estão diametralmente vinculados ao critério material. Como afirmado por Geraldo Ataliba (2002, p. 108), a perspectiva dimensional da hipótese de incidência (critério material) está designada pela base tributável (dimensão quantitativa da obrigação pecuniária indicada no elemento nuclear).

A despeito de o Texto Constitucional não indicar especificamente as bases de cálculo dos tributos, o legislador ordinário não está livre para quantificá-los. A mensuração da base imponible não pode fugir da prescrição imposta pelo aspecto material da hipótese de incidência. Se a cobrança a ser feita pela União está afeta à capacidade de o contribuinte obter renda (imposto de renda), claro que a base imponible não será o valor do serviço prestado cuja incidência está submetida ao imposto sobre serviço (ISSQN³⁴).

De acordo com José Eduardo Soares de Melo (2018, p. 193), a materialidade de cada tributo, por si só, seria suficiente para medir normativamente o valor devido pelo sujeito passivo. Em seu entender, os atos, fatos, operações, situações e estados (diga-se: constituidoras das materialidades) contêm ínsitas grandezas econômicas que passam a ser reveladas ou explicitadas pelo editor da norma impositiva.

No que concerne à alíquota, deve incidir sobre a base imponible e corresponde a um critério indicativo de uma parte, fração (pode ser sob a forma percentual), de uma grandeza contida na base de cálculo, por isso, para a maioria dos impostos, ela significa uma expressão de riqueza do sujeito passivo que pode ser apropriada pelo Estado (ATALIBA, 2002, p. 114).

³⁴ Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

A indicação da alíquota sobre a base de cálculo autoriza o Estado a se apropriar de parcela da riqueza exteriorizada pelo sujeito passivo respeitando os fatores subjetivos de cada indivíduo. Esse fato pode ser verificado na tributação sobre a renda da pessoa física³⁵ cuja alíquota diferenciada é aplicada a depender do montante de renda auferido. Quanto maior a renda, maior será a alíquota.

Embora ela não seja determinada pela Constituição Federal, por ser aplicada em conjunto com a base de cálculo cujo critério possui conexão com o aspecto material do antecedente da norma, ela também vai estabelecer limites ao poder estatal na medida que considera as condições econômicas de cada contribuinte individualmente. Portanto, assim como a base de cálculo, sua incidência encontra amparo no antecedente da regra matriz de incidência tributária (JACINTHO; CRUZ, 2020, p. 504)

O último critério acobertado pelo conseqüente jurídico é responsável pela formação da relação jurídico-tributária. Designado como critério qualitativo, determina os sujeitos da obrigação tributária: ativo, aquele a quem foi atribuído o poder de criar o tributo, sendo sua competência balizada pela Constituição Federal, a exemplo do artigo 153 (União Federal), artigo 155 (Estados e Distrito Federal) e artigo 156 (Municípios); passivo, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária³⁶, então designado pelo Texto Constitucional (BRASIL, 1988).

No ordenamento pátrio, a escolha do sujeito ativo é discricionária e o único limite é que se trate de pessoa com finalidades públicas, haja vista a obediência da destinação pública dos tributos (ATALIBA, 2002, p. 80). Na legislação complementar³⁷, diz-se sujeito ativo da obrigação a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Sobre essa temática, BECKER (1972, p. 242-243) afirma que o poder de tributar não se refere a um poder “*sui generis*” com características próprias e específicas, haja vista que se trata de uma manifestação do poder estatal. Por isso, ele sustenta que a análise da embriogenia do Estado demonstra que o *Poder* pertencente ao Estado, não lhe guarnece como *direito*, mas

³⁵ De acordo com o art. 1º da Lei nº 13.149/15, que alterou o art. 1º, inciso IX, da Lei 11.483/07, a partir do mês de abril de 2015, o imposto de renda pessoa física observará a tabela progressiva mensal de alíquotas, nos seguintes termos: entre R\$ 1.903,99 a R\$ 2.826,65 incidirá a alíquota de 7,5%; entre R\$ 2.826,66 a R\$ 3.751,05 será de 15% e assim sucessivamente. (BRASIL, 2015).

³⁶ “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.” (BRASIL, 1966).

³⁷ “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. (BRASIL, 1966).

como um dos elementos essenciais aos quais ele deve sua existência. Desse modo, o Estado não teria direito ao poder, mas, por sua própria natureza, por ser soberano, teria o poder no sentido de possuir capacidade de agir (diga-se, delimitada pela ordem constitucional).

Em relação ao sujeito passivo, a legislação constitucional, mesmo que implicitamente, indica quem deva integrar o polo passivo da relação jurídico-tributária. Isso é facilmente constatado nas normas de competência tributária. Ao estipular a competência de determinado Município instituir o ISSQN, o Texto Constitucional delimita o núcleo de incidência (antecedente jurídico), prescrevendo automaticamente que o sujeito passivo (contribuinte) deva ser a pessoa que efetivamente prestou o serviço (critério material).

Não há como distanciar o sujeito passivo do núcleo da norma de incidência tributária (antecedente) arrolado na Constituição Federal, até porque o núcleo é formado por um verbo mais o complemento indicando um comportamento a ser adotado por alguém, no caso, o contribuinte. Sendo assim, malgrado a Constituição não indicar especificamente o sujeito passivo, ao descrever o critério material de cada exação, impõe limites ao legislador infraconstitucional na referida escolha (CALCINI; CRUZ, 2019, p. 326-353).

Os limites impostos pela Constituição Federal garantem a vinculação do sujeito passivo ao fato gerador (concretização da hipótese de incidência descrita na norma constitucional). Maria Rita Ferragut (2007, p. 14) afirma que se qualquer pessoa pode ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo, o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, por incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto.

Partindo da premissa segundo a qual as normas infraconstitucionais devem seguir a orientação dada pela ordem constitucional, a aptidão do sujeito passivo para figurar na relação jurídico-tributária pode ser analisada através dos critérios do antecedente da regra matriz de incidência identificados pelo constituinte de 1988. Para Renato Lopes Becho (2000, p. 77) é fácil extrair da Constituição Federal os dados para identificação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional ao descrever no art. 121, parágrafo único, inciso I, quem deva figurar como sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. No inciso II, dispõe que a responsabilidade pode até ser atribuída terceira pessoa, denominada *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

A teor do exposto pela legislação complementar, o Direito Tributário admite dois tipos de sujeito passivo: o contribuinte e o terceiro obrigado por força de lei. Mais adiante serão abordadas as características de cada um deles e os limites de sua responsabilidade.

4.3 Contribuintes

Seguindo a linha de pensamento segundo o qual os sujeitos passivos podem ser extraídos da Constituição Federal, os contribuintes podem ser identificados diretamente do Texto Constitucional por serem realizadores do critério material dos impostos ali arrolados, portanto, denominados sujeitos passivos constitucionais (BECHO, 2000, p. 85).

Para Geraldo Ataliba (2002, p. 86-87), o sujeito passivo é o destinatário constitucional tributário, pois relacionado com o aspecto material (núcleo³⁸) da hipótese de incidência figurado pelo constituinte, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada.

No contexto, pode-se afirmar que não há dificuldade em indicar o contribuinte quando a materialidade do tributo está expressamente consignada na ordem constitucional. À União foi outorgada a competência para instituir impostos sobre propriedade territorial rural (BRASIL, 1988, Art. 153, inciso VI). Na hipótese não é difícil indicar o contribuinte que, certamente, será o proprietário do imóvel rural.

Há situações, entretanto, em que a caracterização do ato descritivo do núcleo por si só não possibilita identificar o contribuinte, quando então prescinde de norma infraconstitucional para apontá-lo. Renato Lopes Becho (2000, p. 86) defende que há situações, a exemplo de impostos sobre grandes fortunas³⁹ (BRASIL, 1988) que dificulta, de imediato, descobrir quem seja o contribuinte, uma vez que o conceito do que seja “grande fortuna” traz um alto grau de subjetividade que enseja nova formulação legislativa para definir os parâmetros da expressão. Nesse caso, apesar de o legislador possuir uma maior liberdade de escolha, por se tratar de definição pautada em conteúdo de carga valorativa, ainda assim haverá limites prescritos pela ordem constitucional responsável por delinear a materialidade do tributo induzindo, por conseguinte, à vinculação do contribuinte. Diante disso, ele sustenta que o imposto sobre grandes fortunas, de fato, deve incidir sobre a pessoa física que realiza o aspecto material, não sendo permitido apontar a pessoa jurídica como sujeito passivo.

³⁸ O critério matriz de incidência tributária é considerado o núcleo da norma tributária. No entendimento de Renato Lopes Becho (2000, p. 48) é no critério material que está a maior sensibilidade do tributo, por isso, é o cérebro e o coração da norma tributária.

³⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ...VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.” (BRASIL, 1988).

Em relação a esse ponto, vale registrar o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional que, ao vedar a alteração de definição pela lei tributária, ou mesmo conteúdo, alcance de institutos e conceitos e forma de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados, pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias, isso demonstra que a figura do sujeito passivo constitucional não pode ser identificada por uma mera interpretação literal. Há diferença entre a realidade social e a realidade jurídica, e, uma vez que esta é construída com base em uma linguagem jurídica com conceito formulado pelo Direito, se pelo privado, a teor do art. 110 do CTN, não pode ser alterada pelo direito tributário (BECHO, 2000, p. 86).

Apesar de o contribuinte possuir relação direta e pessoal com o fato gerador⁴⁰, há situações que o legislador indica como sujeito passivo terceira pessoa diversa do desígnio constitucional. A obrigação já nasce com sujeito passivo que não corresponde à configuração fixada pela Constituição ou desloca-se, por força de lei, para terceiros (ATALIBA, p. 89). Qualquer que seja essa indicação, não poderá fugir dos limites traçados pela ordem constitucional. A essa terceira pessoa o direito denomina responsável tributário e será analisado no próximo tópico.

4.4 Aspectos Gerais da Responsabilidade Tributária:

De acordo com a legislação complementar, o sujeito passivo da obrigação principal, na qualidade de responsável, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

Conforme dicção da norma acima citada, o responsável tributário é aquele que não apresenta as condições de contribuinte e sua responsabilidade decorre de expressa disposição de lei. O Código Tributário Nacional indicou de forma muito ampla quem seria o responsável impondo a obrigação por exclusão: quem não for contribuinte será o terceiro responsável.

Se não denota maiores discussões, a identificação do contribuinte (sujeito passivo constitucional) diante das prescrições das normas constitucionais, no que concerne ao responsável tributário, tamanha façanha não pode ser ignorada sob pena de responsabilizar terceiro estranho à relação jurídico-tributária, em completo desrespeito à segurança jurídica

⁴⁰ “CTN. Art. 121 do CTN. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. I - diz-se contribuinte, quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;” (BRASIL, 1966).

corroborada pelo princípio da legalidade. Assim sendo, quer seja de forma implícita ou explícita, a análise da sujeição passiva não poderá afugentar as prescrições constitucionais (ATALIBA, 2002, p. 94) alinhadas à vinculação do aspecto material (núcleo) ao critério qualitativo da regra matriz de incidência tributária.

Não é por outra razão que o Código Tributário Nacional ao permitir que a lei atribua de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, exige dois requisitos para legitimar a responsabilidade a terceiros: *i*) determinação por lei e, *ii*) vinculação 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 (BRASIL, 1966).

Com efeito, a despeito de inexistir relação direta e pessoal com o fato gerador, permanece a vinculação de terceiro (não-contribuinte) à materialidade do tributo (CALCINI; CRUZ, 2019, 326-353). Não é demais salientar que a Constituição Federal⁴¹ reconhece a existência do responsável tributário correlacionado ao fato gerador, mesmo que concretizado posteriormente (BRASIL, 1988).

Renato Lopes Becho (2000, p. 77-78) defende que mesmo naqueles tributos não discriminados na Constituição Federal, conquanto a liberdade de escolha do legislador seja mais ampla, os limites impostos pelo Texto Constitucional - *a exemplo, da legalidade, da capacidade contributiva, do não-confisco, da não surpresa* - na indicação da materialidade do tributo, acaba delimitando a sua atuação. Logo, a escolha do legislador pelo terceiro responsável na relação jurídico-tributária não pode ser aleatória.

Desse modo, a despeito de a norma constitucional, hierarquicamente superior⁴², não especificar quem seja o sujeito passivo, o art. 128 do CTN⁴³ delimitou a escolha do legislador infraconstitucional à associação indireta do responsável ao fato imponible, bem como à

⁴¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... §7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” (BRASIL, 1988).

⁴² De acordo com Hans Kelsen (2006, p. 246-247), “...dado o caráter dinâmico do Direito, uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma, esta outra norma representa o fundamento imediato de validade daquela. A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior...”

⁴³ “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.” (BRASIL, 1966).

vinculação direta ou indireta ao sujeito que o praticou. Esses limites estão fundamentados na ordem constitucional e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, evitando que qualquer pessoa seja obrigada a pagar tributo por conta de fatos praticados por outras, com quem não detém qualquer vínculo, com a pessoa ou com o fato (FERRAGUT, 2005, p. 38).

Dispondo a norma complementar sobre a imprescindível conexão do responsável tributário ao fato gerador (ainda que de forma indireta), o legislador infraconstitucional encontra óbice a indicar qualquer pessoa como responsável. Sendo assim, se não houvesse a referida vinculação, o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, porquanto incidiria sobre o patrimônio do obrigado (responsável, qualquer que seja ele) e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto (núcleo da hipótese de incidência – critério material⁴⁴) (FERRAGUT, 2005, p. 38).

Na ótica de Renato Lopes Becho (2000, p. 28), a supremacia da Constituição Republicana dentro do ordenamento jurídico positivo é permanente a toda a produção legislativa, de quaisquer corpos legislativos que se encontram a ela submetidos. Nesta linha, firmou a premissa de que a Constituição limita a competência dos legisladores infraconstitucionais. Por referência constitucional tem-se que toda a sistemática principiológica ínsita ao Texto Constitucional que, mesmo não estipulando preceitos ou determinações específicas sobre dado assunto, oferece uma orientação para situar o legislador no arcabouço básico fixado pelo constituinte.

Sob essa ótica, pode-se afirmar que a ordem constitucional de 1988 impede que a tributação ocorra sem qualquer segurança para o sujeito passivo (termo abrangente, considerando o contribuinte e o terceiro responsável) que, sem embargo, se apresenta vulnerável perante a tríplice função assumida pelo Estado (apoderamento) exibindo uma assimetria de força entre ele e o credor-estatal (MARINS, 2009, p. 24-25). Enquanto de um lado da relação jurídico-tributária tem-se o Estado-credor que a um só tempo é criador da lei tributária obrigacional (Estado-legislador), aplicador da lei (Estado-Executor) e julgador dos litígios que envolvem a matéria (Estado-juiz); do outro, o contribuinte, sujeito devedor da obrigação coercitivamente exigida.

⁴⁴ Nas palavras de Geraldo Ataliba (2002, p. 68) é o fato impositivo que determina o nascimento de uma obrigação tributária. Exemplo: renda, patrimônio, produção, consumo de bens, produzir um serviço, etc. O Texto Constitucional ao conferir competência para União instituir impostos sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV), não permitiu tributar a empresa pela prestação de serviço, por fugir à materialidade definida pela ordem suprema (incidência sobre produtos industrializados). Neste caso, a incidência ocorreria pelo ISS (incidência sobre do serviço prestado), tributo de competência dos Municípios conforme artigo 156, inciso III).

Qualquer que seja a indicação do terceiro, deve sempre observar as disposições do Texto Constitucional de 1988, haja vista a delimitação do núcleo da regra matriz repercutir na indicação do responsável, vinculado, ainda que indiretamente, ao fato gerador e ao contribuinte, indicado por expressa disposição de lei, conforme determinação exposta pelo Código Tributário Nacional.

Um claro exemplo de desconformidade da imputação da responsabilidade de terceiro em relação à ordem constitucional pode ser observado na leitura da norma inserida no artigo 20, inciso III, alínea ‘a’ da Lei Estadual de Sergipe nº 3.796/96 ao impor ao transportador⁴⁵ a responsabilidade (solidária) pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, quando entregarem a destinatário e/ou local diverso do indicado na documentação fiscal que acompanha a mercadoria (SERGIPE, 1966).

Analisando a regra matriz da responsabilidade tributária instituída pela lei sergipana tem-se que, no momento em que o transportador entregar a mercadoria em lugar/destinatário incerto (critério material), dentro do Estado de Sergipe (critério espacial) em um dado momento (critério temporal) será (modal deôntico “dever ser”) responsabilizado (sujeito passivo - critério qualitativo) pelo pagamento do imposto estadual decorrente daquela operação (critério quantitativo) em prol do Estado de Sergipe (sujeito ativo – critério qualitativo).

A responsabilidade descrita na lei estadual não encontra qualquer respaldo na legislação complementar, muito menos vinculação do transportador (terceiro) ao fato imponível. A relação deste na operação de circulação da mercadoria decorre de um dever contratual (contrato de prestação de serviço de frete) cujas responsabilidades serão discutidas na seara do direito civil (responsabilidade oriunda do direito contratual), não estando, portanto, correlacionado ao fato gerador do ICMS (transferência da mercadoria com mudança de titularidade).

De forma diversa, talvez por ter vivenciado no período das constituições anteriores a 1988, Alfredo Augusto Becker (1972, p. 252-253) admite uma maior liberdade para o legislador escolher qualquer pessoa (física, jurídica ou social) para figurar no polo passivo da relação jurídico tributária. No seu entender, é indiferente a relação com a hipótese de incidência, já que qualquer que seja ela (relação social, geográfica, física ou jurídica) a sua inexistência também pode configurar a sujeição passiva. Segundo ele, a exemplo da taxa, o sujeito passivo poderia ser qualquer pessoa, independentemente daquela que recebe o serviço estatal, sustentando que

⁴⁵ A norma estabelece a responsabilidade do transportador, quer seja pessoa jurídica quer seja autônomo (pessoa física).

a natureza jurídica da taxa resulta do núcleo (base de cálculo) de sua hipótese de incidência e não da relação (física, geográfica ou econômica) de uma pessoa com o serviço estatal.

Como dito, as lições desprendidas por Alfredo Augusto Becker (1972) foram formuladas em uma época em que o poder estatal não sofria com tantas limitações impostas pela ordem constitucional, com poucas garantias outorgadas aos sujeitos passivos. Ainda assim, é imperioso citá-lo como forma de demonstrar as mudanças do direito tributário no decorrer de cada constituição brasileira.

No campo de responsabilidade, o Código Tributário Nacional destaca na seção II a responsabilidade dos sucessores (artigos 129 a 133); na seção III, a responsabilidade de terceiros (artigos 134 a 135) tais como pais, tutores e curadores, administradores, sócios, tabeliães, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, dentre outros e, por fim; na seção IV (artigos 136 e 137) traz em seu bojo especificações sobre responsabilidade por infrações (sob o aspecto da tipicidade penal) (BRASIL, 1966).

Sem detalhar cada tipo de responsabilidade e seus efeitos (se solidária, subsidiária ou pessoal), por não ser o objetivo deste trabalho, restringindo a pesquisa ao disposto no art. 135, inciso III, que trata da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, é importante citá-los de modo a demonstrar a conexão perseguida à imputação da responsabilidade de terceiro ao núcleo das hipóteses de incidências fixadas pela Constituição Federal, como também, à matéria submetida pela legislação complementar diante da competência atribuída pela Carta Maior para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

4.5 Natureza da Responsabilidade Tributária

Há quem entenda que a responsabilidade atribuída pelo art. 121, inciso II, do CTN se trata de uma “garantia” ao pagamento do crédito tributário. O art. 144, §1º do CTN, ao dispor sobre o lançamento, estabelece que a esse é aplicada a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros (BRASIL, 1966).

O termo “responsabilidade” estaria conectado com o conceito de dever jurídico, não obstante dele fosse distinto. O Código Civil de 2002, influenciado pelo direito germânico, inseriu no ordenamento jurídico a teoria dualista das obrigações passando a distinguir “dever”

(*Shuld*) e “responsabilidade” (*Haftung*) de sorte que o responsável, ainda que não possua a dívida, estaria obrigado a sua satisfação (responsabilidade) (SILVA, 1997, p. 18).

Renato Lopes Becho (2014, p. 45-46) sustenta que a configuração da obrigação tributária é objeto do direito e o direito tributário vai até a concretização da obrigação tributária, especialmente da relação tributária entre o ente público e o contribuinte. A partir daí o cientista do direito processual tributário separa a obrigação da responsabilidade. A responsabilidade (*Haftung*) que todo devedor possui pode existir para outras pessoas que não possuem a dívida (*Schuld*). Para ele, todos aqueles que possuem a dívida possuem responsabilidade (para seu patrimônio), mas nem todos que possuem a responsabilidade possuem a dívida.

Nessa perspectiva, a despeito de a responsabilidade em sentido largo não ser um instituto tipicamente do direito tributário, mas de natureza diversa, Renato Lopes Becho (2014, p. 47-48) defende a importância em estudar a responsabilidade na ótica processual para compreender esse instituto na seara tributária. Em seu entender, o responsável não teria o dever de prestação, mas tão somente o de garantia ou de execução.

Embora inicialmente o sujeito passivo constitucional da relação tributária (e processual) sempre seja o contribuinte, em etapa posterior, é possível que o responsável integre a relação processual, inclusive a tributária. O fato de nenhum dos responsáveis apontados pelo CTN compor o polo passivo da relação tributária antes do nascimento de referido crédito indica a existência de um instituto nitidamente processual, ressaltando a exceção quanto à responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infração⁴⁶. Nesses últimos casos, a transferência da responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária do contribuinte para o responsável não pode ser feita pelo Estado de forma simples, assim como poderia ocorrer nas circunstâncias da responsabilidade objetiva (BECHO, 2014, p. 48-49). Isto porque, nas relações em que a intenção do agente (dolo ou culpa) deve ser compreendida para fins de aferir a responsabilidade de terceiro, a atuação do Estado-Administração fica limitada.

Na linha da teoria dualista, a responsabilidade acima mencionada é entendida como uma garantia a ensejar uma análise maior do direito processual civil cuja norma inserida no art. 779, inciso VI, do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105/2015, autoriza a execução contra o responsável tributário, definido na lei. Desse modo, a não satisfação da prestação jurídico-tributária pelo contribuinte, possibilita o Estado exigir de outra pessoa a satisfação da obrigação, no caso, o terceiro responsável, somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação tributária pelo contribuinte (BECKER, 1972, p. 511).

⁴⁶ Quanto a responsabilidade de terceiro, objeto da presente dissertação, essa afirmação será mais bem analisada no item 5.3.

Conforme Luís Eduardo Shoueri (2015, p. 537-538), a transposição da teoria dualista para a responsabilidade tributária deve ocorrer com cautela. Apesar de útil para explicar que um terceiro possa garantir a dívida que não contraiu, essa garantia não pode ser maior que a própria dívida. Se, em matéria privada, existe certa liberdade no oferecimento de garantias, em matéria tributária a garantia (responsabilidade) do terceiro é matéria de lei, portanto, deve ser adstrita aos ditames constitucionais. Se um terceiro é chamado a pagar o tributo, que se espera do contribuinte, é porque o legislador acreditou que o terceiro tinha condições de responder pelo débito que não é seu. Completa aduzindo que diferentemente do fiador, que assume a responsabilidade por ato de vontade, na matéria tributária o vínculo ocorre por lei.

Marçal Justen Filho (1986, p. 55) discorda da vinculação da teoria dualista, adotada no direito privado, à obrigação jurídico-tributária por inadmitir a dissociação temporal entre o nascimento do dever e da vinculação. Para ele (1986, p. 94-95), ambos devem nascer e desaparecer simultaneamente, à exceção dos casos de desaparecimento antecipado da vinculação. A dissociação efetivada pela Lei nº 5.172 entre “obrigação” e “crédito tributário” impossibilita identificar as noções de “obrigação” e “crédito” com a de “dever” (ou “débito”) e “vinculação” (ou “responsabilidade”), respectivamente. Se a “obrigação tributária” surgisse sem vinculação (responsabilidade), seria autorizada uma livre disponibilidade patrimonial por parte do devedor, enquanto não criado o crédito. (BRASIL, 1966).

Por isso, na visão de CALCINI e CRUZ (2019, p. 8), a estipulação vaga do art. 121, inciso II, do CTN de quem seja responsável deve ser balizada pelo art. 128 do mesmo Diploma ao impor dois requisitos para a responsabilização do terceiro: a vinculação ao fato gerador e a expressa disposição de lei.

Maria Rita Ferragut (2005, p. 33) aborda a responsabilidade tributária como consequência de um fato jurídico qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.) e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado (2015, p. 117) defende que o vínculo do responsável ao fato gerador, malgrado seja indireto, é necessário, isto porque sendo o terceiro chamado à relação jurídico-tributária, por força do inadimplemento da obrigação pelo sujeito passivo constitucional (contribuinte), diga-se, diretamente vinculado ao critério material da regra matriz de incidência tributária, é certo que no mesmo sentido deve seguir a

responsabilidade de terceiro, porquanto chamado à relação tributária para satisfazer a prestação inicialmente atribuída ao contribuinte⁴⁷.

Vale dizer, ainda que indireta seja a vinculação ao fato imponível, o legislador infraconstitucional não dispõe de livre-arbítrio na escolha do terceiro por não lhe ser permitido dissociá-la da materialidade do tributo (CALCINI; CRUZ, 2019, p. 6), devidamente catalogada na Constituição Federal⁴⁸.

A imputação da responsabilidade a terceiro vista como garantia não impede que o contribuinte, devedor originário, permaneça obrigado ao adimplemento da dívida, porquanto é ele a quem se imputa o fato tributário. Conforme se verá adiante, ao tratar da responsabilidade de terceiro estabelecida no art. 135 CTN, talvez essa não seja a melhor teoria a ser aplicada diante da necessária verificação da intenção do agente que praticou o ato que resultou no nascimento da obrigação tributária.

Como o objeto desta pesquisa está alocado a questionamentos concernentes à dissolução irregular da empresa a teor do disposto na Súmula nº 435 da Corte Superior, a análise da responsabilidade ficará delimitada à seção III (responsabilidade de terceiros), mais especificamente ao art. 135, inciso III, do CTN.

⁴⁷ Interessante a análise feita por Alfredo Augusto Becker (1972, p. 511) ao considerar a relação jurídica do responsável como não sendo de natureza tributária. Seguindo o entendimento sustentado por B. Cocivera (1957, p. 158 *apud* Becker, 1972, p. 511) em “*Il sostituto d’imposta*” na obra “*Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*”, o responsável é o sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. Sendo assim, o dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é um dever jurídico dele próprio, todavia, esse dever jurídico tem natureza fiduciária, não se trata de prestação tributária.

⁴⁸ O art. 146, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição Federal/88, confere à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores em relação aos impostos discriminados nesta Constituição. (BRASIL, 1988).

5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 135 DO CTN

Estabelece o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (BRASIL, 1966).

A norma de responsabilidade tributária é aferida com base na análise da norma de incidência tributária. Da leitura do art. 135 CTN se extraem dois sentidos. O primeiro deles concernente ao nascimento da obrigação tributária. Assim, dada a realização do fato gerador, surge a obrigação tributária para a empresa (norma básica). Porém, diante da prática dolosa de um ato praticado pelo sócio gestor, em desconformidade com o interesse da pessoa jurídica, a obrigação pelo adimplemento recai sobre ele (norma secundária), designado responsável tributário, alterando, com isso, o polo passivo da relação jurídico-tributária.

Entende-se por responsabilidade tributária a situação pela qual o dever de pagar o tributo nasce para o contribuinte, todavia, por ocorrência de um fato superveniente, previsto na norma que institui a responsabilidade tributária, recai para terceira pessoa (PIMENTA; FIGUEREDO, 2017, p. 130). No contexto da leitura do art. 135, III, CTN infere-se que a realização de atos contrários ao interesse da sociedade, que enseje o nascimento de uma obrigação tributária, resultará na responsabilização pessoal dos sócios-gestores pelo adimplemento da obrigação tributária (BRASIL, 1966).

A seguir, a norma será minuciosamente analisada à luz do sistema normativo validado pela Constituição Federal, de forma a identificar as hipóteses indicadas pelo legislador que, de forma excepcional, atribui à pessoa física a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária devida pela pessoa jurídica, objeto do presente estudo.

5.1 Responsabilidade Tributária dos Sócios-Administradores nas Empresas Limitadas

Dispõe o art. 1.052⁴⁹ do Código Civil/02, que na sociedade limitada, constituída por mais de uma pessoa, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. Na sociedade limitada,

⁴⁹ “Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. § 1º A sociedade limitada pode ser constituída por 1 (uma) ou mais pessoas. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) § 2º Se for unipessoal, aplicar-se-ão ao documento de constituição do sócio único, no que couber, as disposições sobre o contrato social. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).” (BRASIL, 2002).

uma vez integralizado todo o capital social, os sócios não respondem por nenhuma obrigação social. Na falta, eles passam a responder solidariamente pelo saldo a integralizar.

No sistema normativo do direito civil a responsabilidade dos sócios nesse tipo de sociedade está associada apenas a sua quota parte do capital social não integralizado. Há uma segregação dos bens da pessoa física e os da pessoa jurídica, de sorte que a assunção das obrigações da sociedade pelo seu dirigente, recaindo o ônus sobre o patrimônio deste, requer uma análise detalhada dos elementos centrais da estrutura das sociedades limitadas.

Inicialmente, esse tipo societário era regulamentado pelo Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que, de forma muito simples, ao longo dos seus 19 artigos, tratou da responsabilidade do sócio administrador. De acordo com seu art. 10, os sócios gerentes ou que derem o nome à firma não responderiam pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas responderiam para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei. Em seguida, o art. 14 estabelecia que as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, responderiam pelos compromissos assumidos pelos gerentes, ainda que sem o uso da firma social, se tais compromissos forem contraídos em seu nome ou proveito, nos limites dos poderes de gerência. O artigo 18 tratava das omissões quanto à sociedade por quotas de responsabilidade limitada adotando, supletivamente, a lei das sociedades anônimas (BRASIL, 1919)

Com a publicação da Lei nº 10.406/02 ocorreu uma grande ruptura no tratamento legal dispensado às sociedades limitadas, principalmente porque as lacunas então existentes quanto à sua regulamentação, no período de vigência daquele Decreto, ficavam restritas à construção doutrinária e jurisprudencial.

Após 2002, o novo Código Civil incorporou os institutos e facultou ao próprio empresário, no ato de constituição da empresa, adotar as normas supletivas da lei das sociedades anônimas ou as normas relativas às sociedades simples⁵⁰ (BRASIL, 2002) (COSTA; LUCASKI, 2019, p. 5).

Sem adentrar às discussões quanto as posições controvertidas⁵¹ em relação à aplicação supletiva das leis das sociedades anônimas às sociedades de responsabilidade limitada, por não

⁵⁰ “Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.” (BRASIL, 2002).

⁵¹ Há quem entenda que a previsão de aplicação supletiva das normas da lei da sociedade por ações sempre suscitou divergências doutrinárias quanto a sua amplitude e utilização de determinados institutos. Apesar das discussões, o Departamento de Registro Empresarial e Integração – DREI órgão administrativo vinculado ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços editou a Instrução Normativa nº 38/2017 na qual trouxe importantes inovações no tocante a aplicação de institutos jurídicos das sociedades por ações nas sociedades limitadas (COSTA; LUCASKI, 2019, p. 5). De outro modo, para Roberta de Oliveira Corvo e Ribas (2015), não são

ser o objeto de pesquisa, fato é que a Lei 6.404/76 (também designada Lei das S/A) trouxe algumas hipóteses de responsabilidade dos sócios-administradores, conquanto no âmbito do direito privado, são importantes para estimar o alcance do significado de gestão em uma organização societária de responsabilidade limitada.

Nos moldes do art. 110 do CTN⁵², a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias e, nesse ato, imputar a obrigação fiscal a quem não deve. Importante ressaltar que os princípios gerais do direito privado são utilizados somente para definição do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas, mas não devem ser utilizados para definição dos respectivos efeitos tributários⁵³ (BRASIL, 1966).

Seguindo no exame da Lei nº 6.404/76, o art. 158, ao tratar da responsabilidade dos administradores, diferencia de forma eficaz a pessoa física da jurídica isentando o sócio gestor de qualquer responsabilidade quando age corretamente em nome da sociedade, todavia, civilmente, responde pelos prejuízos que causar, quando proceder com culpa ou dolo, ainda que dentro de suas atribuições ou poderes (inciso I) e violar a lei ou o estatuto (inciso II). A seguir, o parágrafo segundo daquele mesmo dispositivo, atribui aos administradores a responsabilidade solidária pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto (ou no caso das limitadas, pelo contrato), tais deveres não caibam a todos eles (BRASIL, 1976).

O gerente/administrador em atividade interna de gestão, como em atividade externa (apresentação), sempre atuará com o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios, todavia, ainda que inexitosa a administração (risco próprio da atividade), se não tiver desviado de seus poderes, nem excedido a sua função, não haverá fundamento para responsabilizá-lo (LUCENA, 2005, p. 402). Por isso, a conduta prescrita na legislação civil (2002) em consonância com a Lei nº 6.404/76 adota como

aplicáveis às sociedades limitadas às formas de dissolução parcial previstas na sociedade anônima, por desconsiderarem a natureza contratual das sociedades limitadas, bem como a existência do *affectio societatis* inerente a este tipo societário.

⁵² “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” (BRASIL, 1966).

⁵³ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” (BRASIL, 1966).

consectário da responsabilidade civil dos administradores o dolo e o faz em razão do prejuízo que pode ser causado à sociedade.

No que concerne à norma tributária, o art. 135, inciso III do CTN⁵⁴ estabelece a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social.

Dado o fato de o sócio administrador praticar atos com excesso de poder (infração à lei ou contrários ao contrato/estatuto social), do qual resultarem o surgimento da obrigação tributária (antecedente jurídico), *deve-ser*⁵⁵ pessoalmente responsabilizado pelo adimplemento da obrigação tributária (consequente jurídico). A norma tributária impede que a pessoa física integrante do quadro societário, com poderes de gestão, atue em desconformidade com o próprio objetivo da empresa, razão pela qual a responsabiliza pela dívida contraída em decorrência de seus atos.

Para Kelsen (2006, p. 100), a forma verbal como se apresenta o princípio da imputação (conduzida pela cópula *dever ser*) é um juízo hipotético em que um determinado pressuposto é ligado com uma determinada consequência quando afirma que, quando A é, B *dever ser*. Submetendo esse pensamento à verificação da norma tributária, tem-se como antecedente a conduta pressuposta ilícita do sócio e como consequência a sua responsabilização pessoal pelos débitos resultantes dos seus atos.

A finalidade da norma tributária é impedir que fatos geradores ocorram por força do de atos praticados por aqueles que, por lei, têm a função de conduzir os negócios com zelo e ética, respeitando o ordenamento jurídico. Nos termos da legislação civil, o administrador da sociedade exercerá as suas funções com cuidado e diligência que todo homem ativo e honrado costuma empregar na administração de seus próprios negócios⁵⁶ (BRASIL, 2002).

Tal como definido no Código Civil, a responsabilização do sócio é atribuída por força da sua conduta dirigente contrária à sociedade da qual integra, prejudicando-a. A inclusão do administrador, diretor, sócio ou gerente de uma sociedade no polo passivo da obrigação tributária, tornando-o pessoalmente responsável pelos débitos fiscais da pessoa jurídica é

⁵⁴ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” (BRASIL, 1966).

⁵⁵ Nas lições de Lourival Vila Nova (1977, p. 29-30) trata-se de um operador diferencial da linguagem das proposições normativas, um de cujos subdomínios é o direito. O *dever-ser* é um modal específico das proposições normativas e pode ser: obrigatório (O), permitido (P) ou proibido (V).

⁵⁶ “Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.” (BRASIL, 2002).

autorizada pela legislação complementar quando há prova cabal de que o terceiro em questão praticou atos dolosos ou fraudulentos, ou ainda, subverteu o estatuto social, agindo de forma contrária aos interesses da sociedade com a qual mantinha vínculo econômico (ROCHA, 2014, p. 270).

Cabe destacar a responsabilidade dos sócios-administradores só ocorrem quando, e somente quando, dos seus atos praticados⁵⁷, com dolo e em descompasso à legislação pátria ou ao regramento interno, resultarem no surgimento da obrigação tributária. Assim como já afirmado anteriormente (tópico 3.4), daí a necessária imposição normativa no sentido de indicar como sujeito responsável somente aquele que teve relação com a materialidade da exação (fato gerador) de forma a aferir a presunção de riqueza por quem dolosamente praticou a conduta infracional, em obediência ao princípio da capacidade contributiva. Com isso refuta a indicação como responsável de qualquer sócio, ou qualquer outra pessoa que com a sociedade empresária não tenha poder de gestão (de mando).

Contestando a natureza garantidora da responsabilidade⁵⁸, a prática de atos contrários aos interesses do contribuinte (pessoa jurídica) faz com que os sujeitos descritos na norma prescrita no art. 135 do CTN respondam pessoalmente pela obrigação decorrente de seus próprios atos. Não se trata de uma garantia, pois a relação tributária surge desde o início em face do terceiro.

Para Maria Rita Ferragut (2005, p. 121), a separação das personalidades (pessoa física e jurídica) e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da vedação do confisco, impedem que o administrador seja responsável por ato praticado sem dolo.

Essa disposição é aplicada também aos diretores e gerentes com poderes de gestão. Difícil seria imputar tamanha responsabilidade ao gerente sem poderes para decidir. Nesse caso, faltar-lhe-ia representatividade. Entendimento diverso admitiria a possibilidade de um gerente da parte técnica, desprovido de poderes de gestão, possuindo tão somente um vínculo empregatício nos termos da legislação trabalhista⁵⁹, pudesse ser responsabilizado pelos tributos devidos pela pessoa jurídica.

⁵⁷ Não se trata apenas de atos ilícitos, mas também lícitos, porém contrários aos interesses da sociedade (BECHO, 2014, p. 91).

⁵⁸ Conforme demonstrado no subitem 4.5, alguns doutrinadores analisam a responsabilidade de terceiro como sendo de caráter nitidamente processual e/ou mesmo garantidora.

⁵⁹ De acordo com o art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas, considera-se empregado toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Mais adiante o art. 62, inciso II, do mesmo Diploma aduz que não são abrangidos pelo regime previsto na CLT os gerentes, assim considerados os exercentes de cargos de gestão, aos quais se equiparam, para efeito do disposto neste artigo, os diretores e chefes de departamento ou filial (BRASIL, 1943).

Renato Lopes Becho (2014, p. 113), ao demarcar a extensão da configuração do administrador, afirmou que seria aquele que praticou atos de gestão, de gerência, de gestor de coisas que não lhe são próprias. Segundo ele, trata-se de profissionais que cuidam da parte burocrática do negócio: contratações de pessoal, fornecedores e prestadores de serviços. Logo, são aquelas pessoas que representam a empresa junto à Administração Pública e ao mercado. Em contrapartida, os profissionais de área técnica, responsáveis pela produção, agem com requisitos técnicos específicos, a exemplo de engenheiros, físicos, biólogos, etc., independentemente do título que recebam, se superintendente, gerente, ou diretor, por não terem poder de gestão, não podem ser responsabilizados em conformidade com o art. 135, inciso III, do CTN.

Na mesma linha Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Rafael Barbosa Figueredo (2017, p. 136) aduzem que uma das condições para imputação da responsabilidade pessoal prevista no art. 135 é de que o ato ilícito praticado pelo responsável tenha provocado o fato gerador. Essa exigência desemboca no fato de que somente aqueles que tenham poder de gerência na pessoa jurídica possam ser responsabilizados pessoalmente com base na referida legislação.

A necessidade de estabelecer um nexos entre a materialidade do tributo (fato gerador materializado pela pessoa jurídica) e o sujeito passivo (terceiro dirigente que praticou o ato que ensejou o surgimento da obrigação) é constatada como meio de evitar cobranças em face de pessoas completamente alheias à materialização da hipótese de incidência. Essa conexão importa na medida que a responsabilidade de terceiros prevista na seção III, objeto dessa pesquisa, na linha do que prescreve o art. 146, inciso III da CF/1988, encontra respaldo no art. 121, parágrafo único, inciso II em consonância com o art. 128 do CTN cujos enunciados, ao vincularem a responsabilidade ao fato gerador, impedem que a obrigação ocorra antes mesmo de ocorrido o fato gerador.

Não é por outra razão que a própria norma tributária faz menção à necessidade de haver atos praticados com “excesso de poder” dos quais resultem o surgimento da obrigação tributária. Aquele que tem poder de mando na empresa passa a ser o responsável pelo adimplemento da obrigação tributária decorrentes dos atos praticados com excesso de poder.

Mais uma vez vale destacar o voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento do RE nº 562.276/PR sobre a constitucionalidade da responsabilidade solidária do sócio atribuída pelo art. 13 da Lei nº 8.620/93. Na ocasião, a afirmou que o pressuposto de fato da norma de responsabilidade inserida no art. 135, III, do CTN é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de

obrigações tributárias. Dito isto, salientou que o dever formal implícito constante na legislação complementar indica que se trata de um dever afeto a quem tem que agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolar os poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer os ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias (BRASIL, 2010c).

Entende-se por excesso de poder a prática de ato em nome da sociedade sem observar os limites contidos no contrato social. Por exemplo: diretor de sociedade que adquire imóvel em nome da pessoa jurídica, sabendo que, pelo estatuto social, deveria comunicar previamente aos demais sócios. A dívida de ITBI, devida pelo adquirente, no caso a empresa, poderá recair sobre o diretor (CALCINI; CRUZ, 2019, p. 10).

Quando se trata de infração à lei não se pode pensar que qualquer ato que vá de encontro ao ordenamento jurídico possa gerar a responsabilidade de terceiro, sob pena de responsabilizar os sócios de forma ininterrupta, acabando com a separação entre pessoa física e jurídica⁶⁰. Se assim fosse, o mero inadimplemento da obrigação principal poderia surtir o efeito desejado na norma tributária. Sobre esse ponto, o próprio Superior Tribunal de Justiça, ao aprovar a Súmula 430⁶¹, reconheceu que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio gestor.

Sendo assim, a norma de responsabilidade prescrita no art. 135 do CTN, ao frisar a expressão “*resultantes*”, condiciona o surgimento da obrigação tributária como consequência da conduta ilícita de um dos responsáveis ali citados. A ofensa à lei, por si só, não condiciona a responsabilidade do sócio.

Deveras, se qualquer infração gerasse responsabilidade pessoal do administrador; os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público como de direito privado (FERRAGUT, 2005, p. 129).

Considerando todo o exposto, a lei a que se reporta o Código Tributário Nacional pode ser a civil, a financeira, a comercial e, até mesmo, a tributária. Fato é que ela sempre estará vinculada ao exercício do poder de gestão e cujo desrespeito implique a ocorrência de fato gerador, a exemplo: o administrador de uma empresa que efetua a venda de uma mercadoria na fase ainda de registro da pessoa jurídica perante o órgão fazendário, quando inexistente autorização para emissão da nota fiscal. Venda efetuada à margem da legislação tributária (CALCINI; CRUZ, 2019, p. 10).

⁶⁰ Assim dispõe o art. 20 do antigo Código Civil de 1916, posteriormente revogado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 que disciplinou o novo Código permanecendo o regramento no art. 49-A.

⁶¹ “Súmula 430 STJ. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” (BRASIL, 2010a)

A melhor compreensão a ser dada ao art. 135 do CTN deve partir da interpretação conjunta com o art. 158 da Lei nº 6.404/76. Nesse sentido, quando os responsáveis tributários realizarem atos lícitos contra o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que o liga ao contribuinte, responderá pela obrigação tributária devida pela sociedade empresária (BECHO, 2014, p. 102).

No que concerne à infração de contrato social ou estatuto, corresponde a qualquer desrespeito às normas internas da empresa necessárias à constituição da sociedade⁶². Como exemplo, a aquisição de um empréstimo por um administrador sem consentimento dos demais sócios, quando assim determina o contrato social, resultando no surgimento da obrigação tributária.

Nas lições de Ives Gandra da Silva Martins (2015, p. 137) sempre que os contratos ou estatutos sociais, ou seja, os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está, como o Fisco, na posição de vítima, e não pode, de vítima, ser transformada em autora.

Se considerar a norma instituída no art. 135, inciso III, do CTN tem-se que o fato gerador foi resultante do ato praticado pelo sócio administrador contrário à legislação ou ao regramento interno da sociedade (conduta pressuposta). O elemento fundamental do artigo reside em cuidar dos atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável, não os representados, mas exclusivamente os representantes (MARTINS; 2015, p. 136). Isso justifica a vinculação do responsável ao fato gerador, tal como preceito no art. 128 do CTN.

Partindo dessa premissa é importante discorrer sobre a posição do Superior Tribunal de Justiça ao editar a Súmula 435, autorizativa da responsabilização de terceiro quando dissolvida irregularmente a empresa (BRASIL, 2010). Antes, porém, é imprescindível examinar como se dá a responsabilidade do dirigente em relação à sociedade empresária, se responde sozinho, subsidiária ou em caráter solidário, o que será abordado no próximo tópico.

5.2 A Responsabilidade do Sócio Gestor Subsistiria em Conjunto com a Empresa?

Consoante art. 135, inciso III, da legislação complementar de 1966 os sócios seriam pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de sua conduta em desconformidade com os interesses da sociedade empresária. Nesse contexto, poderia

⁶² “Art. 997: A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes...” (BRASIL, 2002).

questionar se a responsabilidade do sócio subsistiria em conjunto com a obrigação da empresa (ou não).

A menção ao caráter pessoal da responsabilidade atribuída pelo referido dispositivo induziria ao entendimento segundo o qual uma vez ocorrida as hipóteses ali indicadas, a responsabilidade da pessoa jurídica seria transferida para o sócio, alterando, com isso, a sujeição passiva tributária. A responsabilidade da sociedade empresária deixaria de existir, passando o sócio a ser o único e exclusivo responsável tributário, portanto, haveria uma substituição tributária.

Para Renato Lopes Becho (2014, p. 107), a tipificação da conduta do administrador no art. 135 do CTN afasta a pessoa jurídica do polo passivo da relação jurídico-tributária, porém, a passagem da responsabilidade da pessoa jurídica para a física deve ocorrer com critérios rígidos para que não possa ser quebrada a estrutura milenar de separação da pessoa física com a jurídica, o que acarretaria prejuízo evidente para o desenvolvimento social.

Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho (1998, p. 319) adverte que a responsabilidade do art. 135 retira a solidariedade prevista no art. 134, porquanto a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. Em vista disso, a responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros quando procederem com manifesta malícia 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.

Para eles não há dúvida que, uma vez responsáveis com fundamento no art. 135 do CTN, os sócios assumem com exclusividade as obrigações tributárias impostas ao contribuinte (empresa). A responsabilidade do sócio nasceria em momento posterior à ocorrência da obrigação tributária. Vale dizer, a obrigação tributária imposta em face da empresa é transferida para o sócio gestor passando à categoria de responsável a partir da prática de um ato em descompasso ao interesse daquela sociedade.

Há quem entenda de forma diversa, admitindo a subsistência da obrigação da pessoa jurídica em conjunto com a do sócio gestor. Um dos defensores dessa linha é Marçal Justen Filho (1986, p. 270-289) que sustenta que o dever imposto ao responsável não elimina nem substitui a sujeição tributária já existente. Sendo assim, o contribuinte não deixa de sê-lo, nem é alterada a situação do substituto, se porventura a lei houver previsto sua instituição para o caso, tendo-se verificado o fato imponible correspondente. Mais adiante, admite que a previsão da solidariedade ou subsidiariedade do responsável dependerá do direito positivo.

Luís Eduardo Schouri (2015, p. 538) afirma que na doutrina há os que defendem que a responsabilidade do terceiro não exclui o dever do contribuinte de pagar o débito, todavia, no seu entender, conforme art. 135 CTN, o administrador deveria responder por seus atos, mas isso não impediria que, caso constatasse o enriquecimento da própria pessoa jurídica (capacidade contributiva), por esse motivo sustenta não ser acertado pretender afastar o contribuinte (devedor originário) da relação jurídico-tributária, impondo-lhe o adimplemento da dívida.

Seguindo a linha descrita acima, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal aprovou a Súmula nº 130 atribuindo a responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, sem excluir a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária (BRASIL, 2019d).

O novo verbete foi resultado de reiteradas decisões do CARF todas no sentido de imputar a responsabilidade tributária, na linha da jurisprudência da Corte Superior, não só o sócio administrador, como também, à pessoa jurídica, de forma solidária. É importante trazer à discussão o exame da *ratio decidendi* de dois acórdãos paradigmas para melhor verificação da pertinência de validade daquele enunciado perante o sistema normativo.

No primeiro acórdão de nº 1302-002.788, julgado em 28/06/2018 pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, de relatoria do Conselheiro Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado, trata-se de lançamento efetuado em face dos sócios e da pessoa jurídica diante da existência de fraude constatada no decorrer da Operação Lava-Jato. No voto, restou consignado que de acordo com a recente jurisprudência do STJ, a prática do ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. Sendo assim, os diretores não responderiam pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas responderiam para com essa e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei. Assim, a atribuição de responsabilidade aos sócios-gerentes, nos termos do art. 135, inciso III, não excluiria a sujeição passiva da pessoa jurídica. (BRASIL, 2018d).

No segundo julgado, acórdão nº 1401-002.049, julgado em 16 de agosto de 2017, pela 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, de relatoria do Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, o recurso foi interposto pela Fazenda Nacional e pelo

contribuinte para discutir, dentre outros assuntos, a responsabilidade dos sócios indicados no lançamento como responsáveis solidários diante da prática de atos contrários à legislação, pondo em execução a fraude e omitindo informações na escrituração e não fornecendo documentos obrigatórios ao fisco, com a supressão e redução dos tributos. Na decisão, o Ilustre Conselheiro Relator afirmou que o fato de os sócios da empresa deixarem de informar, declarar e recolher tributos da empresa, em dois anos-calendários consecutivos, praticaram conduta dolosa que contraria os mandamentos da legislação fiscal. Por isso, tais sócios passaram a ser pessoalmente responsáveis para, juntamente com o sujeito passivo principal (no caso, a empresa), serem compelidos ao adimplemento da obrigação tributária.

Como se vê, o Órgão Fazendário não deixa dúvida de que a responsabilidade do sócio subsiste à da pessoa jurídica, em caráter solidário. Não obstante o signo “pessoalmente” expresso no art. 135 do CTN, as decisões acima destacam que essa expressão não tem o propósito de representar “exclusividade”, mas apenas de demonstrar que o sujeito passivo que violar a norma também será responsabilizado pelo lançamento fiscal juntamente com a sociedade empresária.

Esse entendimento não parece ser o mais correto e o aceito pela doutrina majoritária. A solidariedade não pode ser presumida e deve resultar da lei ou da vontade das partes⁶³ (BRASIL, 2002). Na lei tributária a norma diz expressamente que a responsabilidade do sócio possui caráter pessoal e, por assim dizer, a obrigação atribuída a ele se dá por substituição, possuindo caráter personalíssimo.

Aliomar Baleeiro (2003, p. 755), ao mencionar a responsabilidade com base no art. 135, do CTN, adverte que não é caso de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição, passando as pessoas ali indicadas responderem pelo adimplemento da obrigação tributária no lugar do contribuinte.

No mesmo sentido, Maria Rita Ferragut (2005, p. 136-137) sustenta que a responsabilidade do administrador é pessoal, excluindo a empresa da relação ainda que venha a ser beneficiada mediante o aproveitamento dos frutos decorrentes do fato que motivou o nascimento da obrigação tributária e que passaram a integrar o resultado (patrimônio) da pessoa jurídica administrada. Como exemplo dessa hipótese, ela descreve um ato contrário ao contrato social, quando o administrador vende de forma desautorizada ativo fixo da sociedade, deixando de pagar o tributo devido e, com o respectivo valor, adquire tecnologia necessária ao parque industrial da sociedade, o que resultará no aumento significativo de sua produção. Na sua ótica,

⁶³ “Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.” (BRASIL, 2002).

a princípio, a responsabilidade pessoal não deve ser alterada nesses casos por inexistir previsão legal para tanto. Por isso, o mencionado benefício seria irrelevante na órbita do direito tributário.

Ao tratar de casos de dissimulação⁶⁴, Maria Rita Ferragut (2005, p. 140-141) faz uma ressalva em relação à responsabilidade pessoal do administrador com fundamento no art. 135 CTN. Nessas circunstâncias, o adimplemento da obrigação tributária deverá também ser efetivado pela pessoa jurídica. Essa responsabilidade não encontra amparo no art. 135 CTN, mas na incidência do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001 que, ao acrescentar o parágrafo único ao art. 116 do CTN, estabeleceu que a autoridade poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p. 308) aduz que não se pode admitir que grandes empresas, até mesmo multinacionais, obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficar responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. Nesse íterim, a exclusão da empresa daria lugar a enormes injustiças e à indução a planejamentos tributários maliciosos.

Não sendo caso de dissimulação, circunstância que incidirá a responsabilidade solidária do sócio e da empresa com escopo no art. 116, parágrafo único, do CTN, se se tratar das demais situações instituídas pelo art. 135 CTN tem-se que a responsabilidade pessoal recai sobre o administrador, excluindo a pessoa jurídica da sujeição passiva tributária.

Infelizmente, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça a pessoalidade contida no art. 135 CTN é questionada e, nesse cenário, embora exista decisão admitindo a exclusão da empresa na relação jurídico-tributária por conta da responsabilização do sócio, não se trata de um posicionamento consolidado.

Para o Superior Tribunal de Justiça a expressão “pessoal”, contida no art. 135 reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária, a empresa executada, que não mais será levada a responder pelo crédito tributário, tão logo sejam comprovadas quaisquer das condutas dolosas previstas no mencionado dispositivo. No julgamento do Agravo em Recurso Especial

⁶⁴ Para Maria Rita Ferragut (2005, p. 141) “dissimular é disfarçar; fingir; ocultar; encobrir. Disfarçar-se uma realidade jurídica, ocultando-se outra que é a efetivamente praticada, para os fins de diminuir ou, até mesmo, eliminar a carga tributária”. No seu entender, a dissimulação é abrangente e engloba qualquer ato de ocultação do fato jurídico ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dentre os quais o sujeito passivo.

nº 821.369/SP, em 15/12/2015, de relatoria do Ministro Humberto Martins, foi dito que o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária, na hipótese, a empresa executada, não mais será levada a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas previstas no art. 135 CTN. Consignou mais adiante que o benefício de ordem, característico da responsabilidade subsidiária, que se encontra prescrito no artigo 4º, § 3º, da Lei 6.830/80⁶⁵, é inaplicável nas hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro, em razão do princípio da especialidade, máxime à luz da Lei de Execução Fiscal que encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias (BRASIL, 2015). Nesse julgado, a responsabilidade do terceiro seria exclusiva, sendo o contribuinte (empresa) afastado do consequente da norma tributária.

Mais recentemente, em julgamento ocorrido em 27.03.2018, no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.485.532/RS, o Ministro Relator Mauro Campbell Marques, da Segunda Turma, admitiu que a orientação do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade de terceiros quando impossível a exigência do cumprimento da obrigação tributária em face do devedor principal. Na oportunidade, salientou que havia inúmeros precedentes daquela Corte que tratavam os casos de responsabilidade tributária inserida no art. 135 do CTN como subsidiária, a exemplo do Recurso Especial nº 1.101.728/SP (de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki). Desse modo, nesse julgamento a responsabilidade do sócio administrador seria subsidiária à pessoa jurídica, respondendo pelo crédito tributário tão somente em face da impossibilidade daquela (BRASIL, 2018a).

As escolhas dos julgadores denotam compreensões que destoam do texto normativo positivado, objeto do Direito. A norma claramente menciona a expressão “pessoal” ao imputar a responsabilidade ao sócio. Em alguns julgados, o STJ admite essa pessoalidade, mas em tantos outros, como acima mencionado, reconhece que a responsabilidade do art. 135 do CTN seja efetivada em caráter subsidiário, respondendo o sócio tão somente na impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pela pessoa jurídica.

Nesse contexto, a teoria de Kelsen atrai uma segurança à aplicação da norma tributária na medida em que afasta do Direito critérios axiológicos na formação dos julgados. A pretensão

⁶⁵ “Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: ... 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.” (BRASIL, 1980).

de Kelsen em sustentar a *pureza* do Direito era descrever o fenômeno jurídico destituído de todo conhecimento que não pertença ao direito (KELSEN, 2006, p. 1). Embora não negasse a existência de uma certa relação entre as disciplinas afins à Ciência Jurídica (Sociologia, Política, Economia, etc.), mas dispensar os elementos sociológicos, políticos e éticos era uma exigência da pureza metodológica que deveria vigorar para a formação da jurisprudência jurídica bem estruturada (GONÇALVES, 2001, p.45-46).

É preciso que a jurisprudência tenha, ao lado da estabilidade, coerência e integridade. É preciso que a jurisprudência tenha ao lado da estabilidade, coerência e integridade. O mínimo de previsibilidade na interpretação das normas pelo juiz é imprescindível para evitar interpretação discricionária, e este objetivo deve advir da aplicação do Direito, não da moral (STRECK, 2019, p. 129).

Seguindo a doutrina majoritária, admite-se neste trabalho como correta a imputação pessoal do sócio e, ato sequencial, a exclusão da empresa de qualquer responsabilidade pelo pagamento do tributo decorrente da conduta dolosa do seu dirigente. Em vista disso, poderia afirmar que a personalidade se daria em razão da sua natureza possuir cunho sancionatório? Vale a discussão efetivada no próximo tópico.

5.3 Responsabilidade de Terceiro e a Natureza Sancionatória

Em tópico anterior (subitem 4.5), ao comentar sobre a natureza da responsabilidade tributária, foi dito que, para alguns doutrinadores a responsabilidade atribuída a pessoa alheia ao fato gerador (não contribuinte) teria natureza processual de garantia da dívida (execução).

Sem embargo, a compreensão do texto normativo estabelecido no art. 135 CTN denota que a responsabilidade ali atribuída tenha um caráter sancionador, impondo ao terceiro, de forma exclusiva e pessoal, o adimplemento da obrigação tributária inicialmente devida pela pessoa jurídica.

Nesse caso, o sócio se torna responsável quando do ato por ele praticado, com excesso de poder ou mesmo em desconformidade à lei, estatuto ou contrato social, resultar em uma obrigação tributária. O fato gerador advindo do ato do sócio é um fato lícito. A conduta dele, todavia, vai de encontro aos interesses da sociedade empresária, deixando de agir com zelo e cuidado para com a empresa. Nessa perspectiva, a responsabilidade tributária surge em momento posterior ao nascimento da própria obrigação tributária, excluindo o contribuinte da relação jurídico-processual e deixando, em seu lugar, a pessoa física que atuou fora dos limites dos poderes que lhe foram atribuídos (e permitidos).

Faz-se necessário o nexo causal entre a conduta dolosa do gestor e o crédito tributário cuja responsabilidade lhe será atribuída. Nessa linha, questiona-se se a eleição do terceiro (no caso, sócio gestor) para compor a relação jurídico-tributária, em caráter pessoal, seria por motivo de conveniência e necessidade (para facilitar a arrecadação) ou teria cunho sancionatório (caráter punitivo).

Para Maria Rita Ferragut (2005, p. 51) a natureza jurídica da norma de responsabilidade tributária é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora. Será norma primária dispositiva quando i) for submetida ao regime jurídico tributário, nas hipóteses, exemplificativamente, dos prazos prescricionais e decadenciais, do princípio da legalidade, da não-cumulatividade, etc; ii) possuir um antecedente lícito; iii) a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar tributo; e iv) o pagamento realizado tiver o condão de extinguir um débito tributário. Por sua vez, será norma sancionadora, ainda que de natureza tributária, quando o antecedente normativo descrever o descumprimento de uma conduta que competia ao sujeito (futuro responsável), implicando a consequência de passar a ser obrigado a entregar ao Estado (subsidiária ou pessoalmente) uma quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte, a título de tributo.

Na opinião de Renato Lopes Becho (2014, p. 102) a responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135 CTN) teria caráter punitivo. A diminuição patrimonial pelo qual passará o apontado como responsável será uma punição imposta. Como tal, é imperioso aferir os elementos subjetivos previstos na aplicação da pena de ter que suportar a carga fiscal devida por outrem (contribuinte).

Para os doutrinadores acima citados, a responsabilidade tributária cominada a terceiros teria cunho sancionatório por ter como objetivo punir aquele sujeito que abusa da função de administrador de uma dada empresa. É preciso que as normas de conduta da boa ética, da cautela e da lealdade sejam respeitadas pelo sócio administrador, pois é por meio dele que a sociedade assume obrigações e exerce direitos.

Para que a ordem social seja mantida, reagindo contra as situações consideradas indesejáveis, por serem perniciosas, particularmente contra condutas humanas indesejáveis (conduta antijurídica praticada pelo sócio gestor), é preciso que seja dada uma ordem coativa, que funcione como sanção, a ser aplicada em face do destinatário que assim procede (KELSEN, 2006, p. 35).

Na obra *Teoria Pura do Direito*, Kelsen estabelece a norma de conduta (denominada secundária) a partir da norma sancionadora (diga-se, primária), tamanha a importância da instituição da sanção na ótica do filósofo austríaco. Para Kelsen (2006, p. 61), o ordenamento

normativo prescreve uma determinada conduta conforme a conduta oposta interligada a um ato coercitivo a título de sanção, de modo que uma conduta somente pode ser considerada como prescrita, se a conduta oposta é pressuposta de uma sanção. Com efeito, a estrutura normativa de Kelsen foi inicialmente analisada com base na sanção, daí a razão pela qual, no primeiro momento, a referida norma foi qualificada como primária.

Na sua obra póstuma (*Teoria Geral das Normas*), entretanto, Kelsen alterou o seu entendimento sobre a qualificação das duas normas (de conduta e de sanção/consequência jurídica). Ele admitiu que a distinção de uma norma que descreve uma certa conduta e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato de violação da primeira é essencial para o Direito, por isso é necessário qualificar a norma de conduta como primária, e a norma sancionatória como secundária, e não ao contrário, tal como defendido na obra anterior (KELSEN, 1986, p. XII). Nesse sentido, a norma jurídica deve ser aplicada quando a sanção prescrita é dirigida contra a conduta contrária à norma (KELSEN, 1986, p. 4).

Na linguagem do direito promovida por Kelsen (*Teoria Geral das Normas*), a norma de responsabilidade tributária pode ser construída com base na comunicação de duas normas primárias e duas secundárias. A primeira delas configura a hipótese de incidência (lícita) e o dever de pagar tributo pela empresa. Não pagando (conduta pressuposta ilícita da empresa), caberá a aplicação de multa (norma sancionadora). Interligada a ela, há uma segunda estrutura normativa prescrevendo a conduta do sócio para com a empresa: dado o fato de o sócio gerente ter que agir licitamente⁶⁶ no dever de lealdade e zelo para com a empresa; não agindo (por praticar atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, que resultar no nascimento de uma obrigação tributária identificada naquela primeira estrutura normativa) *deve ser* imputado ao sócio gestor a responsabilidade pelo adimplemento daquela obrigação tributária inicialmente imposta à empresa (norma sancionadora).

Como se vê, a norma de responsabilidade prevista no art. 135 CTN (norma sancionatória) depende da existência da primeira estrutura normativa (nascimento da obrigação tributária). O fato tributável é lícito (primeira norma primária), mas, como seu surgimento foi provocado pela conduta do sócio que excedeu os poderes a ele conferidos, infringindo a legislação (aqui pode considerar o fato de ter dissolvido irregularmente a empresa), contrato social ou estatuto (conduta ilícita - segunda estrutura normativa), responderá pela obrigação tributária devida pela pessoa jurídica.

⁶⁶ “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.” (BRASIL, 2002)

Tome-se como exemplo a situação em que o sócio gestor passa a vender mercadorias por uma empresa cujo objeto social único é a prestação de determinado serviço. Em tal situação, não obstante a venda de mercadoria seja fato tributário lícito (não considera aqui produto de crime), a inexistência de autorização legal para assim proceder, já que se trata de empresa exclusivamente prestadora de serviço, em desconformidade com o contrato social, permite que seja responsabilizado pela dívida tributária decorrente de seu ato. Por isso, a responsabilização do terceiro deve ser vinculada ao fato gerador.

Nesses termos, a pessoalidade entre o ato ilícito praticado pelo sócio (o fato gerador decorre de fato lícito⁶⁷, apenas a conduta do sócio é ilícita/má gestão) somada à sanção aplicável ao sujeito que praticou a infração (responsabilidade pelo tributo devido pela sociedade), denota uma norma sancionadora, em que pese ser dotada de natureza tributária.

Como já afirmado em tópico anterior, mesmo quando a empresa é beneficiada pelo ato do sócio (aumento do faturamento pela venda da mercadoria), a relação jurídica compreendida entre o Fisco e o responsável não é afetada. Uma vez realizando ato com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, ao sócio administrador caberá a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação principal e da sua penalidade, punindo unicamente aquele que, de forma dolosa, agiu ilicitamente.

Longe de se tratar de mera conveniência da Fazenda Pública para facilitar a arrecadação, a norma de responsabilidade tributária traz em seu bojo uma sanção em face da conduta pressuposta ilícita do sócio. Resta saber se a Súmula 435 expedida pelo STJ, de fato, tem fundamento no art. 135 CTN ou, longe disso, instituiu uma nova sem qualquer respaldo no ordenamento jurídico hodierno.

5.4 Análise da Súmula 435 da Corte Superior e o Caso Precedente

Em 14 de abril de 2010, a Primeira Seção do STJ, após reiteradas decisões⁶⁸ sobre a mesma matéria, aprovou a Súmula 435⁶⁹ legitimando o redirecionamento da execução fiscal

⁶⁷ É importante destacar, conforme art. 3º do CTN, o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, que não constitua sanção de ato ilícito.

⁶⁸ Precedentes: EREsp 716412/PR julgado em 12/09/2007 pelo Min. Herman Benjamin; REsp 1017732 julgado em 07/04/2008 pela Min. Eliana Calmon. Disponível em <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEM A0>> Acesso em 22 nov. 2020.

⁶⁹ Súmula 435: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Julgada em 14/04/2010 pela Primeira Seção do STJ. Aprovada em 14/04/010 pela Primeira Seção do STJ. (BRASIL, 2010b)

para o sócio gerente nos casos de dissolução irregular da empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes.

A referida súmula teve como precedente originário o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 716.542/PR, de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, em 12 de outubro de 2008. O recurso foi apresentado pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo Ministro Francisco Falcão que não havia admitido o redirecionamento da dívida tributária da empresa para os diretores por entender que a responsabilidade destes, diga-se, ilimitada, só poderia ocorrer pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei, a teor da norma inserida no art. 158, incisos I e II, da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 2008).

No julgamento, o Ministro Relator destacou que os bens do sócio de uma empresa jurídica comercial não responderiam, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. Isto porque, em seu entender, a responsabilidade tributária imposta ao sócio gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracterizaria quando houvesse dissolução irregular da sociedade ou comprovasse infração à lei praticada pelo dirigente. Por esse raciocínio, o simples inadimplemento não caracterizaria a infração legal. Na hipótese ali retratada, por inexistir prova de que os sócios-gerentes tivessem agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, tal como disposto no art. 135, inciso III, do CTN, não poderia falar em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal (BRASIL, 2008).

No voto do EREsp nº 716.412/PR, acompanhado por todos os membros da Primeira Seção da Corte Superior, o Min. Herman Benjamin aduziu que no voto-condutor do acórdão embargado (relatado pelo Min. Francisco Falcão) havia sido exposto que a certidão dos autos não teria comprovado que a sociedade havia sido dissolvida irregularmente, mas que apenas não exercia suas atividades naquele local (1ª situação) e que o Sr. Oficial de Justiça teria certificado que de acordo com o Cartório de Registro de Imóveis da Comarca a empresa não teria bens passíveis de constrição judicial em nome do devedor (2ª situação). Na hipótese, a Primeira Turma teria entendido que por não ter sido comprovado a dissolução da empresa, não poderia ser redirecionada a execução contra os sócios-gerentes.

Em seguida, o Ministro constatou que de forma contrária, no voto-condutor proferido no REsp nº 474.105/SP, relatado pela Ministra Eliana Calmon, então adotado como paradigma pela Fazenda Nacional, o Tribunal presumiu que a empresa havia encerrado suas atividades irregulares porque o estabelecimento estava fechado (1ª situação) e não havia sido possível encontrar os responsáveis pela pessoa jurídica (2ª situação). Embora essa presunção seja

relativa, admitindo prova em contrário do sócio em sede de embargos à execução, o Tribunal chancelou a responsabilidade tributária do sócio (BRASIL, 2005).

Examinando conjuntamente os dois julgamentos concluiu que se tratava de casos idênticos (não localização da empresa no endereço constante dos registros contábil e fiscal) analisados por uma das Turmas componentes da Primeira Seção que, aplicando a mesma norma tributária (art. 135, inciso III, do CTN), resultou em julgamentos distintos.

Nesse ínterim, ao conhecer os Embargos de Divergência no Recurso Especial e, ato sucessivo, analisar o mérito, o Ministro Herman Benjamin afirmou, de forma categórica, que a dissolução irregular da empresa importaria na responsabilização do sócio gestor.

Para o referido ministro, seria indiscutível que, nesse caso, o gerente deixaria de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes à indispensabilidade o registro empresarial e da manutenção dos cadastros das sociedades, assim como dispõem os arts. 1.150 e 1.151 do Código Civil/2002⁷⁰ (determinam o registro público do empresário e da sociedade empresária pelo sócio) e arts. 1º, 2º e 32 da Lei nº 8.934/94⁷¹ (dispõe sobre o registro público das empresas).

Ao final, concluiu que o descumprimento das normas pelos gestores da empresa, deixando de manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes ao encerramento irregular da sociedade, caberia a imputação da responsabilidade tributária daqueles dirigentes nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Portanto, a *ratio decidendi* utilizada pelo Ministro restringiu-se apenas à localização da empresa, se o endereço está ou não cadastrado nos registros empresarial e fiscal, devidamente informado ao órgão fazendário. Assim não ocorrendo, presumir-se-ia uma dissolução irregular a autorizar a responsabilidade dos gestores da empresa por infração à lei.

⁷⁰ “Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária. Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado.” (BRASIL, 2002)

⁷¹ “Lei nº 8.934/94. Art. 1º. O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, observado o disposto nesta Lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais, estaduais e distrital, com as seguintes finalidades:... Art. 2º Os atos das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei... Art. 32. O registro compreende: I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais; II - O arquivamento:... III - a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria.” (BRASIL, 1994)

Em nenhum momento a análise do caso paradigma se referiu aos requisitos fixados pela norma tributária, quais sejam: se do ato praticado pelo dirigente, com excesso de poder ou em dissonância ao contrato social/estatuto ou infração à lei, resultou o nascimento da obrigação tributária.

A legislação civil citada pelo Min. Herman Benjamin, em que pese demonstre eventual ilicitude no ato provocado pelo sócio gerente, por si só, não possibilita sua responsabilidade tributária, pois o ato de fechar a empresa irregularmente, em ofensa aos dispositivos citados no Código Civil e na legislação de 1994, não faz surgir a obrigação tributária, porquanto essa já existia anteriormente àquela conduta pressuposta. Destarte, não foi o fechamento que deu causa à obrigação tributária (assim como exigido pelo art. 135, inciso III, CTN), ao contrário, foi a existência da dívida que impossibilitou a continuidade das atividades empresariais.

Embora, por vezes, a legislação civil (art. 1.033 combinado com o art. 50, ambos do Código Civil/02) imponha ao administrador eventual dissolução da empresa de forma regular, por razões que vão além da pretensão do sócio gestor, resta impraticável a dissolução na forma da lei. Tal circunstância se deve, muitas vezes, à necessidade de priorizar o pagamento de empregados, instituições financeiras, fornecedores, etc, o que pode culminar com o não recolhimento dos tributos e inviabilizar a emissão de certidões negativas dos órgãos públicos a permitir o encerramento (HORVATH; SATIRO, 2015, p. 92)

Nos termos do art. 128 do CTN, somente a lei pode imputar responsabilidade tributária a terceiros (BRASIL, 1966). E não poderia ser diferente. Como já dito em tópico anterior (subitem 3.6), se, por um lado o art. 5º, inciso II, da CF/88 determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei, por outro, o art. 150, I, do mesmo Diploma Superior, constitui medida protetiva à responsabilização tributária do sujeito passivo vinculando o legislador às regras de competência tributária (BRASIL, 1988).

O direito opera de forma fechada de modo a garantir consistência suficiente de suas decisões. Isso consiste no contexto de auto-observação do sistema, com base no que é legal/ilegal. À evidência, o sistema do direito pode levar em consideração fatos externos, mas somente como informação produzida internamente. Se o estado do sistema mudou, isso se deve à aplicação do direito, ou, em última instância, ao código, portanto, o sistema do direito não pode atribuir normas ao ambiente, mas deve atribuir-lhe conhecimento (LUHMANN, 2016, p. 103-113).

A imperatividade da conexão entre a materialidade do tributo (fato gerador) e o sujeito passivo, no limiar do art. 128 do CTN, deve ser observada como meio de evitar cobranças em face de pessoas completamente alheias à materialização do fato econômico tributado eleito pelo

legislador. A aplicação da norma deve ser regida em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, evitando cobranças confiscatórias (a quem não deve ser responsabilizado) e em desrespeito ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

A responsabilidade do terceiro (no caso, do sócio gestor) não surge automaticamente, como efeito direto do fato gerador do tributo (como se contribuinte fosse). O terceiro só responderá se a lei assim expressamente dispuser, estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade, em outras palavras, prescrevendo qual a hipótese de incidência própria da responsabilidade e diferente daquela que prevê o tributo (PAULSEN, 2009, p. 131).

Enquanto contribuinte, a regra matriz de incidência tributária principal é a ele destinada (vinculação direta com o fato gerador). Em relação ao terceiro, sua responsabilidade decorre do cuidado para com o cumprimento das obrigações pelo contribuinte, por isso, a obrigação do terceiro é vinculada indiretamente ao fato gerador, tendo como pressuposto de fato específico uma conduta do sócio administrador (ilícita no sentido de agir com excesso de poder, contrária à lei, estatuto/contrato social) que enseje o nascimento de uma obrigação tributária (regra matriz principal) por parte do contribuinte.

Se na Súmula 435 do STJ⁷² (BRASIL, 2010b) o motivo pelo qual enseja a responsabilidade do sócio gestor é a ausência de informação prévia aos órgãos fazendários sobre a localização da empresa (atualização do cadastro) o que, na hipótese, ofenderia a lei civil (tal como indicado no acórdão paradigma), analisando-o em conjunto com a norma que lhe deu fundamento (art. 135, inciso III, do CTN), infere-se que a conduta pressuposta estabelecida na norma tributária (ato praticado por dirigente contrário à infração à lei) não enseja o nascimento de qualquer obrigação tributária, posto que esta preexistia à dissolução irregular⁷³.

À evidência, a compreensão da Corte Superior desvirtua a norma complementar ao criar uma hipótese de responsabilidade dos sócios (“o ato de fechar a empresa sem observar os trâmites legais”) não prevista no art. 135, III, CTN. Se os débitos tributários da empresa preexistiam à conduta ilícita (fechamento irregular) praticada por quem exercia a gestão da sociedade (sócio administrador), é certo concluir que o encerramento em desconformidade com

⁷² Súmula 435: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gestor”. (BRASIL, 2010b)

⁷³ Trazendo para o direito tributário institutos de outros ramos do direito, sem alteração na sua definição (diante do que dispõe o art. 110 do CTN), o direito civil (arts. 1.033 e seguintes do Código Civil de 2002) indicou as formas de dissolução da empresa: i) quando atingir o prazo de vencimento, sem prorrogação; ii) pelo distrato social ou iii) por encerramento na via judicial. Sem adentrar especificamente nas razões de cada um deles, até por não ser objeto de estudo no presente artigo, é importante salientar que por vários caminhos a empresa pode ser dissolvida regularmente. Todas elas exigem um procedimento a seguir de modo a legitimar a dissolução.

a lei civil não provocou o surgimento de obrigação tributária e, por isso, não é motivo para imputar ao sócio a responsabilidade pelo seu adimplemento.

Segundo Kelsen (2006, p. 387), para que um órgão jurídico possa aplicar o Direito é preciso que ele fixe o sentido das normas que vai aplicar, interpretando-as. Em seu entender, a interpretação seria, portanto, uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no progredir de um escalão superior para um escalão inferior.

A interpretação do acima exposto deve ficar restrita à moldura normativa. Apesar disso, a jurisprudência tem-se confundido com a Psicologia e a Sociologia, com a Ética e a Teoria Política. A Teoria Pura empreendeu delimitar o conhecimento do Direito em face dessas disciplinas, apesar de não as ignorar e, por isso, de um certo modo, admitir a conexão entre elas e o Direito, tentou evitar um sincretismo metodológico que desagradasse a essência da ciência jurídica e diluísse os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto (KELSEN, 2006, p. 1-2).

Não há como negar que a elevada contribuição de Kelsen para a *Teoria Pura do Direito* foi estruturar o ordenamento jurídico reduzindo-o a um conjunto fechado e hierarquizado de regras, afastando tudo quanto não se possa admitir como Direito.

De acordo com Lourival Vilanova (1977, p. 22-23), o juriconsulto, o jurista cientista, o advogado militante, o órgão jurisdicional, o Procurador Geral do Estado têm um fim específico de verificar quais as normas em vigor incidem sobre tal ou qual categoria de fatos. Com a ajuda da experiência e da Ciência Jurídica (em sentido estrito) não procuram as causas históricas, ou antropológicas, ou sociológicas, ou racionais, que intervêm na criação de regras de direito. Ele não nega a complementariedade dos outros pontos de vista para um saber integral do ser do direito positivo, porém, faz um corte metodológico, pondo-se entre parênteses fatores que são relevantes para outras ciências, mas não para o jurista ocupado em interpretar normas, em construir conceitos e princípios do sistema de normas, em função de sua aplicabilidade aos fatos da vida social.

Renato Lopes Becho (2021, p. 190) defende a importância de se ater à Constituição Federal cujas normas estipulam e desdobram de modo exaustivo o princípio da legalidade, não havendo no ordenamento jurídico brasileiro um *princípio da jurisprudencialidade* ou à liberdade de os julgadores decidirem a margem das balizas legais. Se assim fosse caberia a pergunta: “[...] não será a Justiça em sua atual conformação, além de substituta do imperador o próprio substituído?” (MAUS, 2000, p. 187)

Se considerar que é a Constituição que sustenta as leis, para que uma lei não seja aplicada deve ser declarada inconstitucional. Para Lenio Streck (2019, p. 115) ou se faz uma

interpretação conforme a Constituição ou uma declaração de nulidade parcial sem redução de texto, ou uma nulidade parcial com redução de texto. Fora isso, deixa de transitar no terreno da Democracia e entra no decisionismo e seus congêneres.

A Constituição é o ponto de partida do processo de criação do direito positivo. É norma pressuposta de hierarquia superior e, portanto, fundamento de validade último que constitui a unidade da interconexão da construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas (KELSEN, 2006, p. 247). Sendo a Constituição a mais alta norma jurídica de um ordenamento, todas as demais devem se sujeitar aos seus comandos.

Por se tratar de um sistema jurídico fechado, o jurista deve se ater aos institutos do Direito e, nesse sentido, observar as normas constitucionais como meio de impedir a desarticulação dos limites da Ciência Jurídica, impedindo que se obtenha o maior grau possível de segurança jurídica.

Para Kelsen (2006, p. 396-397) a ideia de que a norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação, a “correta”, é uma ficção porque exalta a interpretação de apenas um ponto de vista político subjetivo, apresentando-se falsamente como uma verdade científica aquilo que é tão somente um juízo de valor político. Na sua visão, uma interpretação científica que revele todas as significações possíveis, mesmo aquelas indesejáveis politicamente, mas compreendidas dentro da fórmula verbal escolhida pelo legislador, pode ter um efeito prático que supere a vantagem política da ficção do sentido único, desde que essa interpretação reduza a um mínimo a pluralidade de significações de modo a obter o maior grau possível de segurança jurídica.

Avulta desse panorama que, a despeito da ordem constitucional conferir à lei complementar a competência para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, não pode o Superior Tribunal de Justiça dispor de uma Súmula (nº 435) instituindo uma hipótese de responsabilidade não prevista na norma complementar que lhe deu fundamento (art. 135, III, CTN).

O pior é quando a dita súmula acaba por direcionar várias interpretações divergentes, inclusive de órgãos administrativos (a questão da Súmula nº 130 do CARF⁷⁴). Como já afirmado anteriormente, se Kelsen refuta a existência de uma única interpretação, por outro lado, contesta também a produção de norma individual e concreta fora da moldura da normal geral e abstrata.

Ora, muitas vezes, a causa do fechamento repentino da empresa é a escassez de recursos para manter ativa as operações comerciais, principalmente, o pagamento dos

⁷⁴ Ver tópico 5.2

funcionários, fornecedores, água, energia elétrica, dentre outros. A escassez é tanta que impede o responsável de cumprir as exigências burocráticas impostas às empresas, como a baixa do registro nos órgãos competentes e perante os órgãos fazendários federal, estadual, distrital e municipal, conforme o caso (BECHO, 2014, p. 115).

No Brasil, a prática jurídica demonstra que é corrente a aplicação de um dispositivo legal como fundamentação da decisão, sem proceder um esforço argumentativo, ocultando-se a sua ação criativa, em razão da clareza do texto. Reproduzem-se enunciados de súmulas e julgados como se fossem suficientes para fundamentar a decisão judicial, baseando-se na crença de que a súmula é a norma extraída do texto e pode ser aplicada de forma mecânica (SILVA; MELO, 2018, p. 281-282). Nesse contexto, não é à toa que a responsabilização do sócio gerente quando a pessoa jurídica não é localizada na execução fiscal é um dos maiores problemas dos feitos fiscais (BECHO, 2014, p. 132).

Luc B. Tremblay (2005, p. 638-639, tradução nossa⁷⁵), ao tratar da revisão judicial no Canadá, sustentou que a atuação do judiciário para ser legitimada deve pautar-se em duas condições: a condição de legitimidade da lei e a condição de legitimidade do direito. Nesse sentido, a autoridade judicial só pode ser aceita como legítima e, somente se, agir de acordo com a lei (condição de legitimidade da lei). Complementa que essa condição implicaria as decisões judiciais as quais devem ser baseadas em razões que são, em certo sentido, legais. Além disso, argumentou a necessidade ainda da atuação do Judiciário pautar-se de forma legítima, por isso, a legitimidade do seu poder estaria condicionada pela legitimidade da lei que rege a composição, processo de tomada de decisão dos tribunais (condição de legitimidade de direito). Os juízes devem observar essas duas condições para legitimar sua atuação.

Mutatis mutandis, a doutrina da revisão judicial no Canadá bem se aplica ao Brasil. Aqui a orientação legislativa deve ser rigorosamente cumprida pelo Judiciário cuja atuação

⁷⁵ “Judicial authority may be accepted as legitimate if, and only if, it acts in accordance with the law. This condition entails not only that the composition of the courts and the judicial process must be “according to law” but that judicial decisions must be based on reasons that are, in a certain sense, “legal.” As I have argued elsewhere, the concept of the rule of law minimally means that judicial decisions must be rational and that the reasons for decisions must be, in that certain sense, legal. I call the second condition the “legitimacy-of-law condition.” The judicial power can be accepted as legitimate if, and only if, the law that governs its composition, process, and decision making is, in a certain sense, “legitimate.” This condition is less obvious than the first but is clearly understandable. If it is true that the moral legitimacy of judicial power is conditioned by the law that governs it (the rule-of-law condition), then this power has no more legitimacy than the moral legitimacy of the governing law. It follows, then, that the legitimacy of the judicial power is conditioned by the legitimacy of the law that governs the composition, process, and decision making of the courts (the legitimacy-of-law condition).”

prevista na norma constitucional impõe que as decisões sejam fundamentadas⁷⁶ (BRASIL, 1988) e, como tal, reconhecendo a importância positivismo jurídico defendido por Kelsen, impõe que o Judiciário observe a lei complementar nos termos da ordem constitucional⁷⁷ (BRASIL, 1988), imputando a responsabilidade para terceiros nos estreitos limites ali fixados.

Nessa perspectiva, a responsabilidade das pessoas físicas (sócios-gestores) conferida pelo art. 135, inciso III, do CTN, de forma pessoal, total e exclusiva, será sempre pautada no dolo, na fraude e na má-fé dos agentes deflagradores das obrigações tributárias (MARTINS, 2015, p. 137). A decisão judicial pronunciada com fundamento de validade na norma tributária, editada por autoridade legislativa em conformidade com a ordem constitucional, não pode criar hipótese não prevista na lei, sob pena de permitir ao Judiciário transcender o limite estabelecido pelo princípio da separação dos poderes⁷⁸ (BRASIL, 1988) usurpando a função atribuída ao Legislativo.

Não se pretende no presente estudo vangloriar a inadimplência, muito menos, a má-gestão. Muito pelo contrário! Essas práticas devem ser abolidas, contudo a responsabilização do terceiro que não é contribuinte, com sérias consequências patrimoniais, exige a verificação do seu pressuposto de fato específico (PAULSEN, 2009, p. 135), qual seja: conduta praticada com dolo contrária à legislação, estatuto/contrato social e com excesso de poder na qual resulte o nascimento de uma obrigação tributária.

O objetivo de examinar a validade da Súmula 435 do STJ⁷⁹ foi demonstrar que apesar de toda a argumentação construída pela Corte Superior, a responsabilização do dirigente naqueles termos tratou-se de uma nova hipótese instituída ao alvedrio da legislação pátria. Tamanha façanha se mostrou em verdadeiro ato de incoerência⁸⁰, aumentando, com isso, a insegurança de uma relação que desde seu início se mostra desequilibrada (fisco x terceiro).

5.5 Da Responsabilidade Solidária do Sócio Prevista na LC 147/14

⁷⁶ “Art. 93...IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;” (BRASIL, 1988).

⁷⁷ “Art. 146. Cale a lei complementar dispor:...” (BRASIL, 1988)

⁷⁸ “Art. 2º. São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.” (BRASIL, 1988)

⁷⁹ Súmula 435: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. (BRASIL, 2010b).

⁸⁰ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.” (BRASIL, 2015)

Na competência atribuída pelo art. 146 da Constituição Federal à legislação complementar para dispor sobre matéria de legislação tributária é indispensável tecer algumas considerações sobre a responsabilidade solidária prescrita pela Lei Complementar nº 147/2014.

O referido Diploma Legislativo trouxe algumas mudanças no estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte. Ao acrescentar o art. 9º à LC 123/2006, a nova legislação estabeleceu que o registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos três âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. Mais adiante, o parágrafo quinto dispõe que a solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

A Lei Complementar nº 147/2014 também provocou alterações na Lei nº 11.598/07, ao acrescentar o art. 7º-A, estendeu a hipótese de responsabilidade solidária objetiva na extinção regular das demais empresas não optantes do Simples Nacional.

A nova imposição normativa instituiu a responsabilidade solidária de todos os sócios da empresa, independentemente do poder de gestão, nos casos de solicitação de encerramento das atividades empresariais (baixa da empresa). Nesse contexto, o simples inadimplemento das empresas submetidas ao Simples Nacional, acompanhado do pedido de baixa, é o suficiente para imputar ao sócio, ainda que cotista, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação devida pela empresa (contribuinte).

O fato gerador para a responsabilização descrita acima é a falta de adimplemento das obrigações tributárias durante a existência da pessoa jurídica acrescido do pedido de extinção de baixa, configurando-se em uma responsabilidade objetiva, sem aferir a culpa ou o dolo, mas tão somente a omissão da obrigação de dar (pagar o tributo) aliado à solicitação de baixa ou dissolução da sociedade empresária (RIBEIRO; HÜLSE, 2016, p. 90).

Malgrado a inadimplência não induza a responsabilidade pessoal do sócio (Súmula 430 STJ), a nova hipótese de responsabilidade solidária objetiva ressuscitou o espírito do art. 13, parágrafo único, da Lei nº 8.620/93, o qual fora revogado expressamente pelo art. 79, inciso VII, da Lei nº 11.941/09, após o reconhecimento de sua inconstitucionalidade (RIBEIRO; HÜLSE, 2016, p. 88).

A ordem constitucional passa a questionar a validade da norma complementar diante da garantia assegurada às micro e pequenas empresas de serem beneficiadas por um tratamento diferenciado e favorecido⁸¹ (BRASIL, 1988). Na mesma linha, o art. 179 da Constituição Federal⁸² assegura o tratamento jurídico diferenciado visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. Essa conduta legislativa contribuiu para fomentação da informalidade e sonegação fiscal (RIBEIRO; HÜLSE, 2016, p. 95).

A responsabilidade solidária objetiva instituída pela LC 147/14, todavia, não trouxe qualquer vantagem para os sócios dessas empresas que passaram a assumir toda a dívida pertencente ao contribuinte (pessoa jurídica), de forma automática, sem prévia averiguação do dolo. Em outras palavras, o mero inadimplemento resultou no redirecionamento do débito, ignorando, inclusive, o posicionamento do STJ traduzido na Súmula 430 STJ⁸³.

Em recente julgamento no Superior Tribunal de Justiça, no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.601.373/DF apresentado pelo Distrito Federal, de relatoria do Ministro Francisco Falcão (2ª Turma), foi discutido o redirecionamento da execução fiscal ao sócio de microempresa encerrada irregularmente diante do inadimplemento do tributo, por força do disposto no art. 9º, §§4º 5º da Lei Complementar nº 123/06, com redação dada pela Lei Complementar nº 147/14. (BRASIL, 2019a).

No voto, o Ministro aduziu que é assente o entendimento da Corte Superior no sentido de afastar a responsabilidade do sócio apenas pela simples falta de pagamento do tributo, isto porque esse raciocínio foi objeto de formulação da Súmula 430 STJ. Ao seu ver, seria imprescindível a comprovação de irregularidades, apuradas em processo de administrativo ou judicial, e em conformidade com o art. 135 do CTN.

Para ele, se pelo mero inadimplemento o STJ já não permite responsabilizar o sócio, fica claro que as irregularidades consistentes na prática de excesso de poder ou quebra das normas legais, contratuais ou estatutárias devem ser apuradas e comprovadas em procedimento específico, como antes afirmado. Ao final, admitiu que ignorar os requisitos estabelecidos no

⁸¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: ... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ... d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” (BRASIL, 1988)

⁸² “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.” (BRASIL, 1988)

⁸³ Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. (BRASIL, 2010a).

art. 135 do CTN seria deturpar a intenção máxima do normativo complementar nº 123/06 (que impõe a demonstração de outras irregularidades), violando, de forma indireta, o objetivo insculpido nos arts. 146, inciso III, alínea 'd', e 179, ambos da Constituição Federal de 1988.

Em outro sentido, a Primeira Turma do STJ, no julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.737.677/MS, em 18/11/2019, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, foi admitida a necessidade de comprovação da conduta pressuposta ilegal para responsabilizar o sócio da microempresa e empresa de pequeno porte, mas com base no art. 134, inciso VII, do CTN⁸⁴, caberia o imediato redirecionamento do feito à referida pessoa física vinculada ao quadro societário, sendo-lhe facultado, posteriormente, demonstrar a eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos. No julgamento, foi indicado como paradigma o REsp nº 1.591.419/DF, onde o Relator Ministro Gurgel de Faria afirma que o art. 9º, § 4º, da LC n. 123/2006 não estabelece hipótese nova para o reconhecimento da responsabilidade tributária do sócio gerente de micro e pequenas empresas, tratando tão somente da possibilidade de baixa do ato constitutivo da sociedade empresária e esclarece que a consumação desse fato não implica extinção de eventuais obrigações tributárias nem da responsabilidade tributária cujas abordagens são legitimadas com base na compreensão quer seja do art. 134, inciso VII do CTN (sócio responderia de forma limitada ao patrimônio social que subsistir após a liquidação) ou do art. 135, inciso III, do CTN (sócio responderia pessoalmente e de forma integral, sem limites). (BRASIL, 2019e).

Enquanto na Segunda Turma o redirecionamento ocorre somente após a comprovação dos pressupostos de responsabilidade prescritos pelo art. 135 do CTN; na Primeira Turma, o redirecionamento é imediato, porém, reconhece a possibilidade de o sócio demonstrar circunstâncias que lhe isente do adimplemento da obrigação. Apesar de repercussões distintas, cabe reforçar que ambos os julgamentos vinculam a responsabilização do sócio ao disposto no art. 135 do CTN.

Amador Paes Almeida (2009, p. 415-416) ao comentar sobre a responsabilidade do sócio por ocasião da baixa da empresa, ainda que regular, afirma que embora reconheça a procedência da imputabilidade das obrigações que remanescem à extinção aos empresários, sócios e administradores de microempresa e empresa de pequeno porte, deve, antes de tudo, pressupor a comprovação e demonstração de estarem presentes os elementos para tanto. Levado

⁸⁴ “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.” (BRASIL, 1966).

a extremos a incidência normativa da LC 123/2006, com redação dada pela LC 147/14, acabaria por criar para essas empresas uma situação jurídica mais grave e danosa do que a vigente para as atividades negociais não acobertadas pelo âmbito de incidência da referida legislação. Essa situação constituiria efeito colateral nefasto da ampliação extremada da responsabilidade social, o que romperia não somente com o princípio da razoabilidade, na medida que destruiria o tratamento favorecido pretendido pela LC 123/06 transmudando em tratamento mais gravoso, como também, os princípios inscritos no art. 1º, inciso III⁸⁵, art. 3º, incisos II e III⁸⁶, art. 170, incisos VII e IX⁸⁷ e art. 179⁸⁸ da Constituição da República.

É importante salientar que as observações acima malgrado associadas às hipóteses de empresas beneficiadas com o regime de tributação diferenciado, logo, sob o âmbito de vigência da LC 123/2006, albergam também aquelas sociedades que, apesar de não serem optante do Simples Nacional, continuam caracterizadas como de pequeno porte e não há razão para não proceder dessa forma, haja vista que a compreensão sobre a temática envolve a análise contextual dos requisitos consolidados pelo art. 135 do CTN.

É bem verdade que toda a celeuma passa ao lado da indispensabilidade do poder de gestão do sócio. Também foi ignorado o fato de o redirecionamento condicionar ao nexos entre a conduta do sócio e o nascimento da obrigação principal, todavia, a importância de abordar o tema da responsabilidade sob a vigência da LC nº 147/14 se deve à competência da matéria atribuída pela norma constitucional inserida no art. 146, inciso III. A isso acrescente a total inobservância ao princípio da capacidade contributiva ao atribuir ao sócio toda a obrigação tributária devida pela empresa, ainda que ele não tenha qualquer vinculação com o fato gerador.

A compreensão do STJ em relação à norma instituída da LC nº 147/14, com base na previsão firmada pelo Código Tributário Nacional, trouxe uma conotação diferente a ponto de resguardar a sua validade no sistema jurídico. Quer seja empresa de grande porte ou microempresa, independentemente do tamanho, a dificuldade financeira pode resultar no

⁸⁵ “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: ...III - a dignidade da pessoa humana; ...” (BRASIL, 1988).

⁸⁶ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: ...II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; ...” (BRASIL, 1988).

⁸⁷ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ...VII - redução das desigualdades regionais e sociais; ...IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.” (BRASIL, 1988).

⁸⁸ “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.” (BRASIL, 1988).

encerramento de suas atividades. Se regular ou não, fato é que a responsabilidade do sócio deve ater-se à norma instituída no art. 135 do CTN, até por uma imposição do art. 128 do CTN que vincula o terceiro ao fato gerador, e da ordem constitucional que limita o poder estatal quer seja a imposição estabelecida no art. 146, III, 'd' e art. 179, da Constituição Federal, quer seja pela obediência aos princípios que resguardam o mínimo indispensável ao terceiro responsável, a exemplo do confisco e da capacidade contributiva.

Portanto, mais uma vez resta demonstrado que o encerramento irregular da empresa nos termos da LC 147/14, por si só, não é causa suficiente a imputar a responsabilidade do sócio. Ainda que estabelecida por lei complementar, não encontra amparo no ordenamento jurídico como um todo e, como tal, não deve ser fundamento de validade para responsabilizar o terceiro pela dívida contraída pela empresa (devedor original).

5.6 Consequências da Súmula 435 STJ: Discussões Vinculadas

As distorções criadas pela Súmula 435 do STJ, no que concerne à criação de diferente hipótese de responsabilidade, ensejou situações inusitadas que foram levadas ao Judiciário para discussão. Diante da multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, três recursos foram afetados a julgamento sob o auspício de repetitivo pelo STJ, na órbita do art. 543-C do CPC/73, a partir da publicação da Lei nº 13.105/15, sob a incidência do art. 1.036. Tais são os temas relacionados: 444, 630, 962 e 981.

O primeiro deles refere ao tema 630 pertinente ao Recurso Especial nº 1.371.128/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, afetado em 25/03/2013 a julgamento de recurso repetitivo⁸⁹. A questão submetida está relacionada ao debate sobre a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o diretor da empresa executada, por dívida de natureza não tributária, diante de indícios de dissolução irregular, nos termos da legislação civil.

O recurso foi apresentado pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que consolidou o entendimento segundo o qual o art. 135 do CTN não poderia ser aplicado no caso de dívida não tributária. No julgamento da Corte Superior (em 10/09/2014), a Súmula 435, expressamente

⁸⁹ Dizer que o recurso está afetado a julgamento sob a ótica do repetitivo significa que diante de uma multiplicidade de recursos especiais com fundamento em idêntica controvérsia, a análise do mérito recursal pode ocorrer por amostragem, mediante a seleção de recursos que representem de maneira adequada, a controvérsia, como feito nessa hipótese. Na época regulamentado pelo art. 543-C do CPC/73, a partir da publicação da Lei nº 13.105/15, pelo art. 1.036 (BRASIL, 2015). Link de acesso: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Precedentes/informacoes-gerais/recursos-repetitivos>

afastada, porquanto, o caso *in loco* se tratava de dívida não tributária, o voto teve como suporte jurídico o art. 135, inciso III, do CTN. Na oportunidade, o Ministro Relator ao fazer a explanação sobre a ofensa à norma civil (já tratada no tópico 5.1⁹⁰), asseverou que não teria como compreender o mesmo fato jurídico “dissolução irregular” como sendo ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário (BRASIL, 2014).

Para o Ministro Relator, o fundamento dado pelo art. 135, inciso III, do CTN, no âmbito tributário é dado da mesma forma pelo art. 10, do Decreto n. 3.708/19⁹¹ e pelo art. 158, da Lei n. 6.404/78⁹² (Lei das S/A) no âmbito não-tributário, e em nenhum dos casos se exige a presença do dolo. Ao final, concluiu que a regularidade dos registros é exigida para que demonstre que a sociedade seja dissolvida de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas na legislação civil. Como isso não aconteceu e a desativação da associação desde 2004 sem penhora, ou seja, sem reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores, caberia o redirecionamento. Nesse contexto, foi fixada a tese segundo a qual na execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, uma vez dissolvida irregularmente a empresa, fica legitimado o redirecionamento da cobrança para o sócio gerente. Pelas conclusões acima, a responsabilidade por dívida não-tributária pode ser imputada sem subordinação ao dolo (BRASIL, 2014).

Ora, ao contrário do exposto, sendo o dolo que impulsiona a aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, bem como, o art. 10 do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78, apenas a conduta pressuposta ilícita (dissolução irregular) que desafia o nascimento de uma obrigação tributária poderia ser capaz de induzir a responsabilidade pessoal do sócio.

Se entender que cada Julgador pode dar à norma a interpretação como bem lhe convier, sem observar a construção escalonada da ordem jurídica, a pluralidade de significações que ela poderá receber resultará na própria desestrutura do ordenamento. Nesse passo, o Estado de Direito, pautado na Constituição, deixará de existir. Em seu lugar ter-se-á um Estado autoritário, desprovido de quaisquer limites.

⁹⁰ Arts. 1.150 e 1.151 do Código Civil/2002 e arts. 1º, 2º e 32 da Lei nº 8.934/94⁹⁰ (dispõe sobre o registro público das empresas).

⁹¹ “Decreto n. 3.078/19. Art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei.” (BRASIL, 2019)

⁹² “Lei nº 6.404/78. Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto...” (BRASIL, 1978)

Assim como verificado no julgamento acima, embora afastada a incidência da Súmula 435 do STJ, mas a percepção desprendida na compreensão do seu enunciado, principalmente, naquilo que foi entendido como dissolução irregular, foi o suficiente para distorcer o próprio significado da norma tributária (art. 135 CTN) possibilitando, com isso, o redirecionamento da execução fiscal de débito não-tributário para o terceiro.

Importante reportar ao final do voto quando o Ministro afirma que a ausência de reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores aliado à dissolução irregular da empresa (posto que encerrou suas atividades sem prévia alteração dos registros) resultou na possibilidade de redirecionamento. Em outras palavras, a atribuição da responsabilidade ao sócio ocorreu muito mais para o fim de garantir a satisfação do crédito não-tributário (o raciocínio seria aplicado igualmente ao tributário) do que uma consequência da submissão do fato à norma.

Os temas 962 e 981 estão correlacionados. Em todos eles a discussão gira em torno da possibilidade de responsabilizar o sócio pelo encerramento irregular da empresa. A questão a saber é em quais condições essa responsabilização poderá ser efetivada: i) sendo o sócio contemporâneo ao fato gerador, não deu causa à dissolução; ii) sócio vinculado ao fato gerador e à dissolução; ou iii) sócio desvinculado do fato gerador, mas contemporâneo à dissolução irregular.

O tema 962 afetado à apreciação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 03.10.2016, traz como questão litigiosa a discussão sobre a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária (BRASIL, 2021c).

A matéria esboçada no recuso traz em seu bojo a possibilidade de responsabilizar o sócio administrador quando o encerramento da sociedade ocorrer no momento em que ele já não mais integrava o quadro societário, afastado regularmente da empresa, não obstante sua gestão tenha sido contemporânea ao fato tributário.

Um dos acórdãos submetidos a julgamento pelo crivo do procedimento do repetitivo é o REsp nº 1.377.019/SP⁹³, de relatoria da Ministra Assusete Magalhães. Trata-se de recurso

⁹³ O tema 962 está vinculado ao julgamento de três recursos, quais sejam: REsp 1.377.019/SP (afetado em 03/10/2016), REsp 1.776.138/RJ (afetado em 04/02/2019) e REsp 1.787.156/RS (afetado em 21/02/2019), todos decorrentes da mesma matéria litigiosa: possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária. Link de acesso ao STJ: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=962&cod_tema_final=962 (BRASIL, 2021).

protocolado pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 105, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição Federal⁹⁴, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que o admitiu parcialmente e selecionado como representativo da controvérsia. Na ocasião, foi consolidado o entendimento segundo o qual deveria ser afastada a responsabilidade do sócio gestor por considerar que no caso de dissolução irregular, a responsabilidade não seria deles que se retiraram da sociedade antes do encerramento irregular, porque, mesmo responsáveis pela empresa à época dos fatos geradores, não deram causa ao fato que enseja o redirecionamento. Para o Tribunal de onde procede o recurso seria inadequada a inclusão do sócio no polo passivo da demanda com fulcro no art. 135 do CTN (BRASIL, 2019b).

O recorrente alega, em seu recurso, ofensa aos dispositivos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 4º, inciso V, §2º da Lei 6.830/80 c/c art. 10 do Decreto nº 3.708/19 c/c arts. 50, 1.052 e 1.080 do Código Civil, sustentando a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada, contra o sócio gerente que se retirou da referida sociedade antes do encerramento irregular.

Após julgamento dos recursos afetados, no final de 2021⁹⁵, foi firmada a tese segundo a qual o redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN (BRASIL, 2021c).

Em que pese à Corte Superior, pelo menos, ter vinculado a conduta do sócio ao suposto ato infracional (encerramento irregular), não bastando sua gestão ser contemporânea ao fato gerador, cabe destacar que não foi abordado como questão principal da análise do art. 135, III, do CTN, o fato da conduta pressuposta praticada pelo sócio, dita como ilícita, ensejar o surgimento de uma obrigação tributária pela empresa.

A matéria analisada ficou restrita a saber se havia contemporaneidade entre a gestão do sócio e o fato gerador. Sendo assim, a discussão não extraiu a compreensão da norma tributária em compasso com o sistema normativo, vinculando a conduta do sócio gestor não só

⁹⁴ “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: ... II - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; ...” (BRASIL, 1988).

⁹⁵ REsp 1.377.019/SP, julgado em 29/11/2021

REsp 1.776.138/RJ, julgado em 01/12/2021

REsp 1.787.156/RS, julgado em 01/12/2021

ao fato gerador, mas também, e sobretudo, à ilicitude da conduta que ensejou o surgimento da obrigação tributária.

No que tange ao tema 981, por sua vez, afetado em 24.08.2017, traz como questão submetida a julgamento a norma tributária insculpida do art. 135, III, do CTN na qual o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal deve ser pautado quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (em consonância com a Súmula nº 435 STJ), nas seguintes situações: *i*) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou *ii*) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido. Os recursos⁹⁶ afetados a esse tema ainda serão apreciados pela Corte Superior.

Um dos recursos vinculados a esse tema é o REsp nº 1.645.333/SP⁹⁷, de relatoria da Ministra Assusete Magalhães, protocolado pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no qual retrata o caso de uma empresa que havia deixado de funcionar no seu endereço fiscal, conforme certidão expedida pelo Sr. Oficial de Justiça em 14/03/2014, o que autorizaria o redirecionamento da execução fiscal para o sócio desde que comprovado que este ostentava a condição de administrador ou gerente tanto à época dos fatos geradores quanto da caracterização da dissolução irregular. Como na hipótese o sócio não exercia poderes de administração quando dos fatos impositivos tributários, não deveria ser incluído no polo passivo da execução fiscal (BRASIL, 2019b).

Para a Fazenda Nacional, segundo a art. 135, III, do CTN, a infração a lei a ensejar a responsabilidade tributária do sócio gerente é a dissolução da sociedade ao arrepio da legislação pátria. Fundamenta seu recurso no disposto da Súmula 435 do STJ e dispõe que a conduta ilícita do sócio gestor causadora de dano ao Erário é uma só, composta por pelo menos dois atos: *i*) um consistente no não pagamento do tributo pelo sócio com poder de gestão à época do fato

⁹⁶ REsp 1643944/SP, REsp 1645281/SP e REsp 1645333/SP, todos da 1ª Seção do STJ.

⁹⁷ O tema 981 está vinculado ao julgamento de três recursos, quais sejam: REsp 1.645.333/SP (afetado em 24/08/2019), REsp 1.643.944/SP (afetado em 24/08/2017) e REsp 1.645.281/SP (afetado em 24/08/2017), todos decorrentes da mesma matéria litigiosa. Link de acesso ao STJ: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&nu_m_processo_classe=1645333. Acesso em 03 out. 2021 (BRASIL, 2021d).

gerador (o que por si só justificaria o redirecionamento por força do disposto na Súmula 430 do STJ⁹⁸ cuja inadimplência não gera a responsabilização do terceiro); *ii*) o outro ato consubstanciado na postura dos sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência que ingressaram na sociedade após o fato gerador mas tinham conhecimento da existência, em nome da empresa, dos débitos tributários em aberto e, apesar disso, a extinguiram irregularmente, sem saldarem o passivo tributário.

Por fim, não menos importante, o tema 444, cadastrado no STJ no sistema de repetitivos, apesar de relacionado à questão relativa ao prazo prescricional do redirecionamento da cobrança tributária ao sócio, por envolver também a norma tributária em análise (art. 135 CTN), permite uma breve digressão a respeito do julgamento (BRASIL, 2020b).

Um dos recursos afetados foi o REsp nº 1.201.993/SP interposto pela Fazenda Estadual do Estado de São Paulo no qual discute o termo inicial do prazo prescricional para imputar ao sócio gerente a obrigação pelo adimplemento do débito tributário, se deve ser contado com base na constatação da dissolução irregular ou outra ilicitude (BRASIL, 2019f).

No julgamento do recurso pela Primeira Seção, no final de 2019, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, foi firmada a tese nos seguintes termos: *i*) quando a dissolução irregular (conduta ilícita prevista no art. 135, III, do CTN) preceder à citação da pessoa jurídica, o prazo quinquenal de prescrição para redirecionar a Execução Fiscal deve ser contado da data da diligência da citação da pessoa jurídica; *ii*) quando o ato de dissolução irregular for subsequente à citação da empresa (devedor original da obrigação tributária), o termo inicial do prazo prescricional para a cobrança dos créditos tributários é a data do respectivo encerramento a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/73⁹⁹ c/c art. 792 do CPC/15¹⁰⁰ c/c art. 185 do CTN¹⁰¹, isto porque o mero inadimplemento da exação não configura o ato atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN; e, por fim, *iii*) em qualquer hipótese, a

⁹⁸ Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” (BRASIL, 2010a).

⁹⁹ “Art. 593. Considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens: I - quando sobre eles pender ação fundada em direito real; II - quando, ao tempo da alienação ou oneração, corria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência; III - nos demais casos expressos em lei.” (BRASIL, 1973)

¹⁰⁰ “Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução: I - quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público, se houver; II - quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução, na forma do art. 828 ; III - quando tiver sido averbado, no registro do bem, hipoteca judiciária ou outro ato de constrição judicial originário do processo onde foi arguida a fraude; IV - quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência; V - nos demais casos expressos em lei.” (BRASIL, 2015).

¹⁰¹ “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)” (BRASIL, 1966).

decretação da prescrição para o redirecionamento impõe a demonstração da inércia da Fazenda Pública, no quinquênio que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

Mais uma vez, o encerramento da sociedade empresária é indicado como causa para redirecionar a cobrança tributária ao sócio gerente com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, sem estabelecer previamente uma conexão entre a conduta do sócio gestor e o fato gerador.

A definição normativa estabelecida na lei complementar condiciona que a obrigação tributária seja consequência do ato ilícito praticado por algum dos responsáveis indicados no art. 135, inciso III, do CTN. Apesar disso, a construção jurisprudencial não se enquadra perfeitamente à previsão constante do art. 135 CTN cuja incidência ocorre quando os créditos tributários são decorrentes de fatos geradores ocasionados pelo ilícito cometido pelo sócio gerente, logo, não poderia ser aplicado aos casos de dissolução irregular, nos quais o ilícito ocorre em momento bem posterior à ocorrência do fato gerador (PIMENTA; FIGUEREDO, 2017, p. 134-141).

A norma compreendida fora da moldura normativa é refutada por Kelsen diante da exigência da pureza do Direito sustentada na sua teoria. A obrigatoriedade em observar o texto da lei urge como necessário ao Estado Democrático de Direito, alicerçado no princípio da legalidade, com a finalidade de proteger os cidadãos do subjetivismo do julgador, garantindo segurança jurídica.

Para Heleno Torres (2012, p. 21), no passado, a ideia de ‘segurança’ aparecia como ‘valor’ ou ‘fim’ absoluto a ser atingido pelo direito, em uma conotação ontológica e deontológica das noções de ‘certeza’, ‘ordem’, ou do próprio ‘Estado’. Hoje, com o constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica é consagrada não somente como expressiva garantia material, mas, sobretudo, como tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa baseado na certeza jurídica.

A deturpação da orientação dada pela Súmula 435 do STJ levou o próprio Tribunal e todas as instâncias judiciais a aplicarem a norma tributária sem observar os critérios de sua incidência, imputando a terceiros uma responsabilidade sem amparo no sistema normativo. A responsabilidade do sócio prevista na mencionada Súmula possui requisitos de imputação

diversos da norma que lhe dá fundamento e, nessa perspectiva, acaba por atribuir a essa cobrança um caráter de garantia de recebimento do crédito por parte da Fazenda Pública. Enquanto aquela se preocupa com a dissolução pura e simples, sem aferir os resultados da conduta praticada pelo sócio gerente, a norma complementar impõe como indispensável o nascimento do fato gerador como resultado do comportamento humano, portanto, a aferição do dolo.

Como a referida Súmula ainda é assunto de muitos debates, a exemplo dos temas 962 e 981 cujos recursos ainda serão julgados, no tópico a seguir será comentado sobre a posição da Corte Superior sobre os limites de aplicação do enunciado sumular que durante todos esses anos vem causando imputações ilegais, cobrando daquele que não deve responder pela obrigação tributária do devedor original (sociedade empresária).

5.7 A Súmula 435 e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica

No julgamento dos casos que deram origem a Súmula 435, a Corte Superior considerou legítimo o redirecionamento da execução fiscal aos sócios-gerentes, com base na certificação emitida por um oficial de justiça sobre a não localização da empresa no endereço então cadastrado perante o órgão fazendário. Bastava uma simples certidão para que a responsabilidade tributária fosse transferida ao sócio com escopo no art. 135 CTN por autorização do Judiciário.

Durante muitos anos esse foi o entendimento adotado pelo Judiciário em todas as instâncias. A título de exemplo, vale citar o REsp nº 1.661.566/PE, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, julgado em maio de 2017, ao negar provimento ao recurso apresentado pelos sócios, seguido pelos seus pares¹⁰², aduziu que a certidão emitida pelo oficial de justiça certificando que a empresa devedora não mais funcionava no endereço constante dos assentamentos da junta comercial seria indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio gerente, nos termos da Súmula 435 (BRASIL, 2017).

A aplicação da norma instituída no art. 135 CTN pelo STJ resultou na constituição de nova hipótese de responsabilização sem prévio resguardo no princípio da legalidade, implicando na responsabilização pessoal do sócio.

¹⁰² Acórdão: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator." (BRASIL, 2017)

Renato Lopes Becho (2021, p. 174-175) sustenta que a responsabilidade de terceiros fundada na Súmula 435 do STJ além de ter sido baixada ao arrepio do princípio da legalidade, foi além na violação constitucional ao apontar como responsável aquele que não participou do processo administrativo em que se baseia a execução fiscal, impondo uma oneração potencial de todo patrimônio da pessoa física.

Malgrado o princípio do devido processo legal¹⁰³ seja elevado a garantia fundamental outorgada a todo cidadão pelo Texto Constitucional de 1988, em matéria de responsabilidade tributária, o terceiro permanecia eivado de produzir defesa precedente à efetivação da cobrança. Desde logo, o contraditório e a ampla defesa eram ignorados frente ao despacho de deferimento do magistrado determinando a intimação do sócio para pagar ou oferecer bens à penhora¹⁰⁴ (BRASIL, 1980). Somente posteriormente, poderia discutir a relação jurídico-tributária mediante interposição de exceção de pré-executividade¹⁰⁵ ou embargos à execução fiscal¹⁰⁶ (BRASIL, 1980).

O sistema jurídico é falho em relação aos responsáveis quando da proteção das garantias do contraditório, da ampla defesa e na realização da fase probatória, notadamente nas situações relacionadas à dissolução irregular da sociedade.

Apesar de tudo isso, questiona-se a razão pela qual a Súmula 435 é aplicada se a legislação adjetiva editada em 2015 conferiu ao juiz a faculdade de deixar de seguir enunciado de súmula quando em descompasso com o caso em julgamento¹⁰⁷ (BRASIL, 2015). Ora, se o ato praticado pelo sócio (dissolução irregular da empresa) não gera obrigação tributária não faria sentido responsabilizá-lo pela dívida da pessoa jurídica, mesmo que ela tenha sido encerrada irregularmente.

A alteração da legislação processual provocada pela Lei nº 13.105 evidenciou a importância de os Tribunais uniformizarem a jurisprudência, mantendo-a estável, íntegra e

¹⁰³ “Art. 5º... LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;” (BRASIL, 1988).

¹⁰⁴ “Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:...” (BRASIL, 1980).

¹⁰⁵ A exceção de pré-executividade pode ser subtendida como instrumento de defesa a partir da análise do art. 204, parágrafo único do CTN. Para Renato Lopes Becho (2021, p. 177) a exceção de pré-executividade é uma defesa que se encontra implícita tanto no parágrafo único do art. 204 do CTN quanto no art. 3º, parágrafo único da Lei nº 6.830/80.

¹⁰⁶ “Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias...”. (BRASIL, 1980).

¹⁰⁷ “Art. 489. São elementos essenciais da sentença: ... § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: ... VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.” (BRASIL, 2015).

coerente¹⁰⁸ (BRASIL, 2015). Para tanto, as decisões judiciais, notadamente do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, passaram a ganhar destaque ao dispor sobre o livre convencimento do magistrado, no que, muitas vezes, embora distante do direito posto, possuem efeito vinculante para todos os juízes e demais tribunais¹⁰⁹ (BRASIL, 2015). Esse livre convencimento induziu o desenvolvimento de jurisprudência à margem da norma positivada, por conseguinte, o objetivo de alcançar uma jurisprudência uniforme, íntegra e coerente para o ordenamento jurídico se tornou uma pretensão utópica.

Renato Lopes Becho (2021, p. 170-172) reconhece a problemática e afirma que no direito brasileiro não faltam problemas nessa alteração processual. Para ele, de forma muito sutil, está havendo uma substituição da fonte legislativa para a fonte judicial. Apesar de o Texto Constitucional determinar que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II) ou exigir tributo sem lei que o estabeleça, a Súmula 435 não reflete a vontade do legislador (art. 135 CTN), mas, mesmo assim, seu conteúdo continua vinculando as decisões judiciais proferidas pelos juízes e Tribunais. Ao seu ver, o Brasil enquanto conseqüentário do *civil law* (de origem romana) adotando em seu sistema jurídico a legislação como principal fonte do direito, cada dia mais tem se aproximado do *common law* (de origem anglo-saxônica) baseando o direito nos precedentes judiciais.

O problema é quando a *ratio decidendi* do precedente não encontra amparo legal. Tamanha a preocupação do legislador para manter uma jurisprudência coerente e coesa, quando a decisão, a pretexto de aplicar uma norma jurídica, dela se distancia, e a coerência almejada pelo Judiciário transcendem sua função constitucional, invadindo a seara legislativa, em grave violação ao princípio da separação dos poderes¹¹⁰ (BRASIL, 1988, art. 2º).

Respondendo à indagação anterior quanto à possibilidade de socorrer-se ao art. 489 da Lei 13.105/15 para afastar a Súmula 435, fica claro que tal providência não ensejará o resultado esperado, porquanto a unicidade da jurisprudência enseja a prolação da decisão pautada na

¹⁰⁸ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.” (BRASIL, 2015).

¹⁰⁹ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados....” (BRASIL, 2015).

¹¹⁰ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.” (BRASIL, 1988)

Súmula, mesmo em desconformidade com a legislação que lhe deu origem sob a justificativa de manter (diga-se, às avessas) uma utópica uniformização jurisprudencial¹¹¹.

Não é de todo mal, contudo, a nova ordem processual. Apesar dos argumentos acima, a partir de 2015 a imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 CTN começou a ganhar novos contornos. Se antes a simples certidão do oficial de justiça bastava para o pedido, e conseqüente deferimento de redirecionamento da dívida para a pessoa física integrante do quadro societário, após a instituição do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ)¹¹² o responsável teria que ser citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis a seu favor.

Esse incidente não somente possibilitou a instauração da fase probatória, com respeito à ampla defesa e ao contraditório, no processo executivo¹¹³ (BRASIL, 2015), como também, admitiu a suspensão da ação executiva em face dele evitando a invasão antecipada do Estado no seu patrimônio¹¹⁴ (BRASIL, 2015).

Sobre o tema, Renato Lopes Becho (2021, p. 178) assevera que o Código de Processo Civil de 2015 não entra na questão do direito material, a despeito do sentido que se deva dar aos requisitos previstos no art. 135 CTN. Sem embargo, instaurado o incidente, estabelecer-se-á o contraditório a respeito de tais fatos, com todas as implicações próprias, quer processuais (judiciais), quer procedimentais (administrativas) ou mesmo materiais (tributárias).

Se antes o redirecionamento era pautado na certidão do oficial de justiça, hoje, pelo menos há um instrumento que confere ao terceiro um meio processual para defender-se da imputação antes mesmo de eventual oneração patrimonial imposta pelo Estado.

A aceitação do IDPJ perante os tribunais não está devidamente consolidada. Há discussões sobre a aplicabilidade desse instrumento na seara tributária.

A oposição a esse incidente foi protagonizada pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) ao publicar o Enunciado nº 53¹¹⁵ dispondo que o

¹¹¹ Como dito ao longo do trabalho restou demonstrado que os Tribunais vêm dando várias interpretações à norma instituída no art. 135 do CTN.

¹¹² “Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.” (BRASIL, 2015)

¹¹³ “Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.” (BRASIL, 2015)

¹¹⁴ “Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial. ...§2º. Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica. ...§3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.” (BRASIL, 2015)

¹¹⁵ Enunciado nº 53. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/15.

redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente prescinde do incidente de descon sideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/15. Em seguida, a Associação de Juizes Federais do Brasil (AJUFE) editou um enunciado, n. 2, do II Fórum Nacional de Execução de Personalidade Jurídica, abarcando os enunciados, nºs 20¹¹⁶ e 21¹¹⁷, não admitindo o IDPJ quando houvesse pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários com fundamento no art. 135 CTN, porém, acatando a possibilidade desse meio processual quando o pedido fosse fundado em grupo econômico.

No que concerne ao STJ, há divergências entre a Primeira Turma (admitindo) e a Segunda (inadmitindo).

Para a Segunda Turma do STJ, a incompatibilidade entre a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica e a regime jurídico da execução fiscal impede a aplicação da IDPJ em matéria tributária. No julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.926.186/CE, o Ministro Relator Francisco Falcão asseverou que no contexto da execução fiscal deve prevalecer a lei especial (Lei nº 6.830/80) e não a lei geral (CPC – Lei nº 13.105/15).

No julgamento do REsp nº 1.963.597/DF, em 06 de outubro de 2021, o Relator, Ministro Benedito Gonçalves, admitiu a existência da divergência entre a Primeira e a Segunda Turma no que se refere à obrigatoriedade de observância do IDPJ no processo executivo fiscal. Assim, nada obstante a Segunda Turma considerar incompatível o referido incidente com o processo executivo fiscal¹¹⁸; a Primeira¹¹⁹ tem pacificado o entendimento segundo o qual a instauração do IDPJ é necessária na hipótese em que a parte exequente pretenda alcançar pessoa distinta daquela apontada na Certidão de Dívida Ativa e não haja qualquer prova da ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN (BRASIL, 2021b).

No voto, o Ministro afirmou que a Primeira Turma deveria uniformizar e estabilizar a jurisprudência e, por isso, seria imperioso reconhecer o cabimento do incidente de descon sideração da personalidade jurídica na ação executiva, sempre *i*) que a responsabilização

¹¹⁶ Enunciado nº 20. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da súmula 435 do STJ (Aprovado no II FONEF).

¹¹⁷ O incidente de descon sideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, é aplicável aos casos em que há pedido de redirecionamento da execução fiscal da dívida ativa, com fundamento na configuração de grupo econômico, ou seja, nas hipóteses do art. 50 do CC (Aprovado no II FONEF).

¹¹⁸ Nesse sentido, julgados da Segunda Turma: AgInt no REsp 1926186/CE, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 30/08/2021; AgInt no REsp 1833413/SE, Rel. Ministro Og Fernandes, julgado em 10/05/2021; AgInt no REsp 1742004/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, julgado em 07/12/2020.

¹¹⁹ REsp 1804913/RJ, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 01/09/2020; AgInt no REsp 1823488/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 26/04/2021; AgInt no REsp 1866138/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19/04/2021.

do Código Tributário Nacional e *ii*) os nomes de terceiros não constarem no título executivo extrajudicial (C.D.A.), em vista da necessidade em ficar demonstrado o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, nos termos prescritos pelo art. 50¹²⁰ do Código Civil de 2002 (BRASIL, 2021).

Cabe destacar os argumentos desprendidos pela Ministra Regina Helena Costa, integrante da Primeira Turma do STJ, no julgamento do REsp nº 1.804.913/RJ, em setembro de 2020, cujo julgamento foi citado no recurso acima mencionado. Ao reconhecer a compatibilidade da IDPJ no executivo fiscal aduziu que entre a Lei nº 6.830/80 (LEF) e o CPC/15 existe uma relação de complementariedade e não de especialidade excludente, além disso, há previsão contida no art. 134 CPC¹²¹ quanto ao cabimento do incidente nas execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais. Nesse esteio, o IDPJ mostra-se viável quando uma das partes na ação executiva pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, fundada nos arts. 134 e 135 do CTN (BRASIL, 2020c).

Dos julgados acima pode-se aferir que o IDPJ é admitido quando o redirecionamento da execução fiscal ocorre em face de sócio que não se encontra inserido no título executivo extrajudicial e a Fazenda Pública não comprovar de imediato a existência de pressupostos capazes de imputar ao sócio a responsabilidade prescrita nos ditames da legislação complementar (art. 135 do CTN).

Não bastasse a criação de hipótese de responsabilização não prevista em lei, até 2015 bastava a certidão do oficial de justiça atestando o encerramento irregular da empresa para que o sócio gestor fosse responsabilizado. Não era assegurado ao suposto responsável o devido processo legal. Apesar das divergências do STJ quanto à admissibilidade do IDPJ, a prescindibilidade desse instrumento processual possibilitou ao sócio gestor a se manifestar antes de sofrer eventual restrição patrimonial, sendo-lhe garantido a ampla defesa e o contraditório e, ato sucessivo, o devido processo legal.

O direito espanhol há anos vem adotando um procedimento administrativo prévio à imputação da responsabilidade a terceiro com o intuito de possibilitar-lhe impugnar tanto a fundamentação da responsabilidade a ele atribuída quanto a extensão dos seus efeitos. De

¹²⁰ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Medida Provisória nº 881, de 2019).” (BRASIL, 2002)

¹²¹ “Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.” (BRASIL, 2015)

acordo com a *Ley General Tributaria Espanhola n° 58/2003*, a denominada “*la derivación de responsabilidad*” estabelecida no art. 41.5¹²² é exigida uma audiência prévia para ouvida do interessado para que o mesmo impugne o alcance e a extensão da responsabilidade a ele imputada. Nesses termos, prescreve o art. 174.4¹²³ da lei espanhola que lavrado o Ato de Declaração de Responsabilidade¹²⁴ o responsável será notificado do texto integral da declaração e os débitos que alcançam o ato, do prazo para contestação e o local, prazo e forma de pagamento da quantia exigida (ESPANHA, 2003).

Segundo Leandro Pausen (2009, p. 134), no Direito Alemão, assim como acontece na Espanha, o pressuposto fato específico da responsabilidade (*Haftungstatbestand*) é também apurado pelo Fisco através da emissão de informação de responsabilidade (chamada de *Haftungstatbescheid*) conforme do parágrafo 191¹²⁵ do ordenamento tributário alemão (a *Abgabeordnung*).

No Brasil, infelizmente, a certidão do oficial de justiça atestando que a empresa não funciona no local cadastrado perante o órgão fazendário é condição suficiente a ensejar o redirecionamento, ainda que essa dissolução não impacte no surgimento de novas obrigações tributárias ou não se tenha qualquer indicação de fraude pelo sócio gestor. Ao que parece, o

¹²² “Artículo 41. Responsabilidad tributaria.... 5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.” (ESPANHA, 2003).

¹²³ “Art. 174 ... 4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido: a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos. c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.” (ESPANHA, 2003).

¹²⁴ Acto de Declaración de Responsabilidad. (ESPANHA, 2003).

¹²⁵ “Abgabenordnung: 4. Unterabschnitt. Haftung [...] § 191 Haftungsbescheide, Duldungsbescheide (1) I Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. 2 Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 des Anfechtungsgesetzes geltend zu machen ist; bei der Berechnung von Fristen nach den §§ 3, 4 und 6 des Anfechtungsgesetzes steht der Erlass eines Duldungsbescheids der gerichtlichen Geltendmachung der Anfechtung nach § 7 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes gleich. 3 Die Bescheide sind schriftlich zu erteilen.” Tradução nossa: “191 Avisos de responsabilidade, avisos de tolerância (1) I Quem é responsável por lei por um imposto (devedor de responsabilidade), que por lei é obrigado a tolerar a execução, pode ser reclamado por meio de um aviso de tolerância. A contestação devido a reclamações de responsabilidade fiscal fora do processo de insolvência ocorre por meio de um aviso de tolerância, a menos que seja por meio da objeção de acordo com o § 9 da Lei de Prevenção deve ser afirmado; ao calcular prazos de acordo com as Seções 3, 4 e 6 da Lei de Prevenção a emissão de um aviso de tolerância é menor do que a afirmação judicial da contestação A Seção 7 (1) da Lei de Prevenção é a mesma. 3 As notificações devem ser feitas por escrito.” (ALEMÃO).

simples ato de dever, decorrente de grave crise financeira, evidencia a possibilidade de redirecionamento da dívida, em que pese à própria jurisprudência da Corte Superior inadmitir a transferência da responsabilidade por mera inadimplência (Súmula 430¹²⁶).

A importância em aferir previamente a conduta do sócio, se de fato agiu dolosamente, pois o encerramento da empresa pode ter ocorrido como consequência de eventual crise financeira, é pressuposto mínimo exigido pelo art. 135 CTN. Diga-se “mínimo” porque o ato doloso praticado deve resultar no surgimento de uma obrigação tributária. Este seria o segundo requisito, todavia, não é o entendimento adotado pela Corte Superior.

Já dizia Leandro Paulsen (2009, p. 135), a atribuição de responsabilidade a terceiro, com sérias consequências patrimoniais, exige a verificação do seu pressuposto de fato específico, qual seja, a infração a algum dos seus deveres de colaboração com a Administração, devidamente previstos em lei. Não podem ser esquecidas as garantias constitucionais as quais impedem a privação da liberdade do cidadão ou de seus bens sem o devido processo legal¹²⁷ (BRASIL, 1988) e asseguram aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes¹²⁸ (BRASIL, 1988).

O que se espera do Judiciário no Brasil é que os juízes e Tribunais voltem a interpretar o direito com base no próprio direito. Como bem notado por Niklas Luhmann (2016, p. 59-79), o direito está inserido no sistema operativamente fechado, pois eles se fiam em sua própria rede de operações para a produção de suas próprias operações e, nesse contexto, reproduzem-se. Malgrado a administração da Justiça fique à mercê de pressões sociais, porém só mesmo no plano da legislação é possível dar conta dessas particularidades, daí a necessidade de prover a legislação e a vinculação do juiz à lei. Como já dizia Kelsen (2006, p. 1), para conhecer o Direito é necessário que seja excluído deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto (o Direito).

Como disposto no próprio preâmbulo da Carta Republicana de 1988 a constituição do Estado Democrático de Direito foi destinada a assegurar, dentre vários direitos, a liberdade e a

¹²⁶ Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” (BRASIL, 2010a).

¹²⁷ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;” (BRASIL, 1988).

¹²⁸ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;” (BRASIL, 1988).

segurança da sociedade fundada no comprometimento da ordem interna. Tais garantias só serão efetivadas se a ordem jurídica brasileira estiver pautada no direito posto aprovado segundo processo legislativo regular. Se cabe ao legislativo aprovar as leis, cabe ao Judiciário tão somente aplicá-las dentro na moldura normativa estabelecida no ordenamento jurídico.

Portanto, se o Texto Constitucional confere à lei complementar a competência para dispor sobre matéria tributária¹²⁹ (BRASIL, 1988, art. 146, inciso III), não é o Superior Tribunal de Justiça que imputará ao sócio uma obrigação alheia à lei que prescreve a responsabilidade de terceiro. Se o ato legislativo tem o sentido subjetivo do *dever-ser* exprimindo um ato de vontade do legislador, e um de uma norma válida é porque a Constituição empresta àquele ato o sentido objetivo (KELSEN, 2009, p. 9). Eis a pureza do Direito regulando a conduta humana a partir da vontade do legislador, não da compreensão distorcida do Tribunal Superior.

¹²⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: ... 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; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” (BRASIL, 1988).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A hipótese levantada no início desse trabalho comprovou que a responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional não comporta eleições de fatos alheios ao direito positivo, sob pena de violação a toda estrutura normativa brasileira em vigor.

A partir do aporte metodológico da pesquisa qualitativa, do tipo documental e bibliográfica, foi possível aferir que a compreensão do direito positivo em conformidade com suas conexões de validade não legitima a incidência da Súmula 435 STJ para fins de responsabilizar o sócio gestor pelas obrigações tributárias atribuídas à sociedade empresarial.

Por causa disso, várias discussões ocorreram quanto à extensão da responsabilidade tributária do sócio gestor prescrita pela normal complementar. Questionou-se qual seria o tipo de responsabilidade do sócio, se pessoal, subsidiária ou solidária; qual a natureza da norma tributária, se de natureza garantidora ou sancionatória; se a norma tributária albergaria ou não a hipótese de responsabilização instituída pela dicção sumular acima indicada; se a responsabilidade do sócio gestor seria aferida com base na contemporaneidade da sua conduta ao fato gerador e/ou ao encerramento da empresa (Temas 962 e 981).

A quantidade de questões controvertidas ressalta a importância dessa pesquisa para a sociedade.

A pesquisa desenvolvida teve como referencial teórico a Teoria Pura do Direito, defendida por Hans Kelsen, para justificar que o conhecimento do Direito deve ser tido a partir do seu objeto, o próprio Direito, ignorando outros elementos para que a interpretação da norma não seja distorcida.

Nesse contexto, partindo-se da análise da norma fundamental, melhor dizendo, da Constituição, foi necessário analisar o Direito Tributário nos períodos de 1947 e 1967, quando regulamentado apenas por normas esparsas até o momento da sua inserção na norma superior como sistema jurídico integrado.

Quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, o direito tributário foi inserido no ordenamento jurídico não apenas para fins de arrecadação, o que propiciou o incremento de novas espécies tributárias (por exemplo empréstimo compulsório, contribuições sociais), mas, sobretudo, para limitar a cobrança fiscal efetuada pelos entes tributantes.

A positivação de princípios e normas tributárias na Carta Republicana, a exemplo do princípio da capacidade contributiva, não confisco, legalidade e segurança jurídica, transformou o poder constituinte em garantia de justiça objetivando assegurar a liberdade e o patrimônio dos

sujeitos passivos. Não bastando, a nova ordem constitucional estabelecia delimitações da regra matriz de incidência tributária, com conteúdo mínimos e máximos, para orientar o legislador infraconstitucional não somente na criação dos tributos, mas também na indicação do responsável pelo pagamento do tributo.

Por essa razão, a obrigação imputada a terceiros não poderá ser presumida. Há que ser respaldada em lei, quer seja na norma superior (Constituição Federal), quer seja na legislação infraconstitucional (art. 128 e art. 135 do CTN), fato é que o princípio da capacidade contributiva protege o terceiro responsável impondo limites ao poder estatal ao exigir que referida imputação esteja autorizada desde que preenchidos os requisitos prescritos pelo art. 135, inciso III do CTN. Com isso, evita-se que qualquer pessoa, por qualquer motivo, seja indicada para integrar o polo passivo da relação jurídico-tributária.

Não é por outra razão que a responsabilidade atribuída ao sócio gestor, integrante da sociedade empresária de pequeno porte, ainda que atribuída pela lei complementar nº 147/14, desguarnece de validade por ir de encontro a toda estrutura normativa brasileira. Entendimento diverso levaria a admitir como possível que uma pessoa física possa suportar toda a carga tributária da pessoa jurídica, independentemente da sua capacidade econômica em contribuir, ou mesmo, de qualquer vinculação com o fator gerador ou com alguma irregularidade que possa ter gerado o encerramento abrupto da empresa.

Na linha do princípio do não-confisco, o Estado é impedido de invadir o patrimônio daquele que não agiu na forma ordenada pelo sistema de normas jurídicas, e que não esteja relacionado, ainda que indiretamente, ao fato gerador.

A proteção do direito positivo se consolida no princípio da legalidade que vem a fornecer a segurança jurídica necessária na relação fisco x contribuinte. De um lado, o sujeito passivo tem o dever de pagar tributo, porém, essa obrigação não deve ser capaz de aniquilar seu sustento, transgredindo o direito de propriedade assegurado pelo ordenamento jurídico; por outro, ao Estado é conferido o direito de cobrar, sem, no entanto, ignorar a capacidade econômica daquele obrigado pelo pagamento do tributo.

O Estado de Direito guiado pelas leis acaba por limitar o poder estatal e, com isso, assegura que a cobrança tributária se faça mediante restrições suficientes a impedir uma invasão patrimonial do Estado na liberdade do cidadão.

O Direito não se socorre a um amontoado aleatório de normas jurídicas desorganizadas. Muito pelo contrário! O sistema hierarquizado de normas defendido por Kelsen, na Teoria Pura do Direito, demonstra a importância da pertinência de validade das

normas com o fim de delimitar não somente a atuação do legislador, como também do Judiciário ao enfrentar a análise do art. 135 do CTN.

Sendo assim, qualquer que seja a indicação do terceiro, deve sempre observar as disposições do Texto Constitucional de 1988, haja vista a delimitação do núcleo da regra matriz repercutir na indicação do responsável, vinculado, ainda que indiretamente, ao fato gerador e ao contribuinte, indicado por expressa disposição de lei, conforme determinação do art. 128 do CTN.

Quando o assunto diz respeito ao responsável tributário, figura diversa do contribuinte (este com vinculação direta ao fato gerador), a natureza jurídica da sua obrigação implica a garantia de recebimento do crédito tributário pelo Estado. Pelo menos, em uma visão ampla, sem adentrar especificamente no tipo de responsabilidade, uma parte da doutrina sustenta que se um terceiro (não contribuinte) for chamado (por lei) para pagar o tributo, foi porque o legislador acreditou que esse terceiro tinha condições de responder pelo débito que não é seu (mas do contribuinte).

Para estimar a natureza da responsabilidade de terceiro atribuída pelo art. 135, inciso III, do CTN, no entanto, é indispensável verificar os requisitos que justifiquem a imputação do ônus fiscal.

De acordo com o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, dado à realização do fato gerador, nasce a obrigação tributária para a empresa (norma básica), porém, diante da prática dolosa de um ato praticado pelo sócio gestor (com excesso de poder, infração da lei ou do contrato social ou estatuto social), em desconformidade com o interesse da pessoa jurídica, que provocou o fato imponible, a obrigação pelo adimplemento recai sobre ele (norma secundária), designado responsável tributário, alterando, com isso, o polo passivo da relação jurídico-tributária.

A finalidade da norma tributária é impedir que fatos geradores ocorram por força de atos praticados por aqueles que, por lei, têm a função de conduzir os negócios com zelo e ética, respeitando o ordenamento jurídico. A consequência da conduta pressuposta ilícita do sócio administrador é sua responsabilização, de forma pessoal, pelo débito da sociedade de responsabilidade limitada. Como tal, infere-se que a sua natureza está mais próxima de ser uma punição, do que propriamente uma garantia. Essa tem sido a posição adotada por Maria Rita Ferragut, Renato Lopes Becho e alguns outros tributaristas.

Nesse sentido, Kelsen (2006, p. 61) sustenta a importância da sanção no ordenamento normativo como forma de impor a determinada conduta ao ser humano. O necessário nexo causal entre a conduta dolosa do gestor e o crédito tributário atrai a responsabilidade tributária

com o objetivo de punir aquele sujeito que abusa da função de administrador de uma dada empresa. É preciso que as normas de conduta da boa ética, da cautela e da lealdade sejam respeitadas pelo sócio administrador, pois é por meio dele que a sociedade assume obrigações e exerce direitos.

De forma adversa ao prescrito no ato legislativo, em abril de 2010, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça aprovou a Súmula nº 435 estabelecendo uma presunção de dissolução irregular quando a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, motivo pelo qual legitimaria o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente.

A *ratio decidendi* dos acórdãos ficou pautada apenas na questão da localização da empresa, se o endereço estaria ou não cadastrado nos registros empresarial e fiscal, devidamente informado ao órgão fazendário. Assim não ocorrendo, presumir-se-ia uma dissolução irregular a autorizar a responsabilidade dos gestores da empresa por infração à lei.

Em nenhum momento a análise do caso paradigma se referiu aos requisitos fixados pela norma tributária, quais sejam: se do ato praticado pelo dirigente, com excesso de poder ou em dissonância ao contrato social/estatuto ou infração à lei, fez surgir a obrigação tributária.

A elevada contribuição de Kelsen na *Teoria Pura do Direito* pretendeu evitar essas discrepâncias ao reduzir o ordenamento jurídico a um conjunto fechado e hierarquizado de regras, afastando tudo quanto não se possa admitir como Direito. Nesse contexto, não obstante Kelsen admita a conexão entre a Sociologia, Psicologia, Teoria Política com o Direito, preveniu esse sincretismo para que a Ciência Jurídica se tornasse pura.

Essa digressão do texto normativo acabou impactando na criação de uma nova Súmula pelo Tribunal Administrativo (CARF), nº 130, distorcendo ainda mais o preceito normativo estabelecido no art. 135 do CTN. Se a norma geral e abstrata impõe a responsabilização pessoal do sócio, o que exclui o ônus do contribuinte (a empresa), em contrapartida, referida súmula impõe a responsabilidade solidária do terceiro (sócio gestor) e da respectiva pessoa jurídica (contribuinte).

Se entender que cada Julgador pode dar à norma a interpretação como bem lhe convier, sem observar a moldura normativa do Direito, a pluralidade de significações que ela poderá receber resultará na própria desestrutura do ordenamento jurídico. Nesse passo, o Estado de Direito, pautado na Constituição, deixará de existir. Em seu lugar ter-se-á um Estado autoritário, desprovido de quaisquer limites.

A automática imputação da responsabilidade ao sócio gestor, sem verificar previamente os requisitos autorizadores, acaba por violar a garantia constitucional do devido

processo legal ao apontar como responsável aquele que não participou do processo administrativo em que se baseia a execução fiscal, impondo uma oneração potencial de todo patrimônio da pessoa física.

Como se vê, o enunciado sumular expedido pelo STJ não encontra amparo sequer no Texto Constitucional de 1988 cujo art. 146, inciso III, determina a competência da lei complementar para dispor sobre matéria de ordem tributária. Além disso, a norma superior traz em seu bojo normas que visam assegurar, dentre vários direitos, a liberdade e a segurança da sociedade fundada no comprometimento da ordem interna. Tais garantias só serão concretizadas se a ordem jurídica brasileira for construída dentro da moldura normativa do Direito.

Sendo assim, aos tribunais cabe promover a compreensão do texto normativo em conformidade com o próprio Direito, prevenindo insurgências afetas a outras disciplinas não inseridas no mundo jurídico. Como já dito anteriormente, essa foi a maior relevância da teoria do mestre austríaco quando sustentou que para se conhecer o Direito deve ser excluído deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A teoria da regra-matriz de incidência como parte do método hermenêutico-filosófico-científico denominado construtivismo lógico-semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Construtivismo lógico-semântico**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2020.

ALMEIDA, Amador Paes de (Coord.). **Comentários ao estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte: lei complementar n. 123/2006, lei complementar n. 127/2007**. São Paulo: Saraiva, 2009.

AFTALIÓN, Enrique R. Apresentação. *In*: KELSEN, Hans. **La idea del derecho natural y otros ensayos**. Buenos Aires: Losada, 1946. p. 7-11.

ARANTES, Rogério B.; COUTO, G. Cláudio. 1988-2018: Trinta anos de constitucionalização permanente. *In*: MENEZES FILHO, Naercio; Menezes; SOUZA, André Portela. (Orgs). **A Carta – Para entender a constituição brasileira**. São Paulo: Todavia, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

BAAKLINI, A. **O congresso e o sistema político brasileiro**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993.

BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco. Uma crítica às súmulas vinculantes a partir de Hans Kelsen. **LIBERTAS: Revista de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 1, n. 1, p. 11-16, 15 jun. 2010. Disponível em: <http://famigvirtual.com.br/famig-libertas/index.php/libertas/article/view/5>. Acesso em: 08 dez. 2021.

BALEEIRO, Aliomar; LIMA SOBRINHO, Barbosa. **A Constituição de 1946**. 3. ed., v. 5. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/139953/Constituicoes_Brasileiras_v5_1946.pdf?sequence=9&isAllowed=y>. Acesso em: 21 mar. 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Paulo-Ayres-Barreto.pdf>. Acesso em: 05 set. 2021.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 240, abr-jun 2005, pp. 1-42. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acesso em 21 mar. 2021.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade Federal de Minas Gerais; Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUBD-96ZKBJ>>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BERNARDES, Flávio Couto; MIRANDA, Victor Pimenta de. Jurisprudência constitucional da Katchanga. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**. v. 21, n. 42, 2018. Disponível em: <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/18578>>. Acesso em: 05 set. 2021.

BRASIL. **Decreto n. 3.708, de 10 de janeiro de 1919**. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm. Acesso em: 28 set. 2021.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 21 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 21 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional n. 18**, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 02 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 21 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Congresso Nacional, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 02 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Emenda Constitucional n. 1**, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 out. 1969, retificado em 21 out. 1969. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 02 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil (Revogado pela Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869impressao.htm>. Acesso em: 28 set. 2021.

BRASIL. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1978. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 28 set. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.934**, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades afins e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18934.htm. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de dezembro de 2006. Dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 09 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 716.412/PR**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Eletro Móveis Imperial. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJe 22/09/2008. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500959829&dt_publicacao=22/09/2008. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente. DJe: 24/03/2010a. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente. DJe: 13/05/2010b. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?ivre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub..> Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 562.276/PR**. Responsabilidade Tributária. Normas Gerais de Direito Tributário. Art 146, III, da Constituição

Federal de 1988 (CF/88). Art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN). Sócios de Sociedade Limitada. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 03/11/2010c. Disponível e julgador: <[https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP= AC&doc ID= 618883](https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883)>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4628**. Constitucional e Tributário. Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS). Preliminar. Pertinência Temática. Presença de Relação Lógica entre os fins Institucionais das Requerentes e a Questão de Fundo Versada nos Autos. Relator: Ministro Luiz Fux. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 17/02/2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 19 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 147**, de 07 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm#art1. Acesso em: 09 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça; **Tema 630**. Tributário. Discute a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o diretor da empresa executada, por dívida de natureza não tributária, diante de indícios de dissolução irregular, nos termos da legislação civil. Relator: Ministro Campbell Marques. Publicação: DJe de 11/09/2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=630&cod_tema_final=630. Acesso em: 03 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça; (1. Seção). **Recurso Especial n. 1.371.128/RS**. Recorrente: Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL. Recorrido: Associação Comunitária e Cultural Amigos da Glória. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJe: 17/09/2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300497558>. Acesso em: 28 set. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.105**, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo em Recurso Especial n. 821.369/SP**. Agravante: Fazenda Nacional. Agravados: Fábio Eliezer Figueiredo e Outros. Relator Ministro Humberto Martins. DJe: 15/12/2015. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=%22CAR%20TER+PESSOAL%22+E+%22RESPONS%20VEL+TRIBUT%20RIO%22+E+%22DISSOLU%20C%20O+IRREGULAR%22&b=DTXT&p=true>. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Seção, 4. Câmara, 1. Turma Ordinária). **Recurso Voluntário**. PAF: 13888.005218/2010-44. Acórdão 1401-002.049. Conselheiro Relator Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Julgado em 16/08/2016. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acesso em: 13 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 1.661.566/PE**. Recorrentes: Selda Barbosa Leal e Suenia Barbosa Leal Carvalho de Azevedo. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe de 17/05/2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201700609823&dt_publicacao=17/05/2017. Acesso em: 01 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 1.604.320/RS**. Recorrente: G G DE L M e Fazenda Nacional. Recorrido: Os mesmos. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 10/11/ 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=72974959&num_registro=201601248969&data=20171110&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.485.532/RS**. Agravante: Aérnio Dilkin Penteado. Agravado: Fazenda Nacional. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJe: 27/03/2018a. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicação=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201402541807. Acesso em: 11 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade: ADI 2.304**. Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 03/05/2018b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751410>. Acesso em 02 mai. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 1.734.646/SP**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Henrique Empreendimentos Esportivos S/S Ltda. Relator Ministro OG Fernandes. DJe: 13/06/2018c. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=94130060&tipo=51&nreg=201601201432&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20190503&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 28 set. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Sessão, 3. Câmara, 2. Turma Ordinária). **Recurso Voluntário**. PAF: 13896.723534/2015-15. Acórdão 1302-002.788. Conselheiro Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado. Julgado em 28/06/2018d. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acesso em: 13 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2 Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.601.373/DF**. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: H&N Comércio de Produtos Opticos-ME. Relator Ministro Francisco Falcão. DJe: 03/05/2019a. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n. 1.645.333/SP**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Won Telecom Comércio de Equipamentos e Celulares Ltda.. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Publicação: DJe de 13/8/2019b. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201603209856>. Acesso em: 03 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n. 1.377.019/SP**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorridos: Móveis Henrique Ltda., Domingos Savio da Rocha. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. DJe de 13/08/2019c. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300134372>. Acesso em: 03 out. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal. **Súmula 130**. A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária. DJe: 03/09/2019d. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 24 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.737.677/MS**. Recorrente: Agenor Leal da Costa. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Benedito Gonçalves. DJe: 18/11/2019e. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800963541&dt_publicacao=20/11/2019. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.171.699/SE**. Ministra Relatora Cármen Lúcia. DJe: 29/11/2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5575351>. Acesso em: 20 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça; (1. Seção). **Recurso Especial n. 1.201.993/SP**. Recorrente: Fazenda Estadual do Estado de São Paulo. Recorrido: Casa do Sol Móveis e Decorações Ltda. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe: 12/12/2019f. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201001275952>. Acesso em: 03 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade: ADI 4.845**. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. DJe: 13/02/2020a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em 12 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça; **Tema 444**. Tributário. Questiona a prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal, no prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJe 19/06/2020b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=444&cod_tema_final=444. Acesso em: 03 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial n. 1.804.913/RJ**. Recorrente: Docas Investimentos S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relatora Ministra Helena Regina Costa. DJe: 02/10/2020c. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=107035511&num_registro=201802272826&data=20201002&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 04 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.926.186/CE**. Agravante: Antônio Carlos Pereira Leite. Agravado: Fazenda Nacional. Relator

Ministro Francisco Falcão. DJe: 31/08/2021a. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100678031&dt_publicacao=02/09/2021. Acesso em: 04 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial n. 1.963.597/DF**. Recorrente: Adão Eugênio Ribeiro e Agropecuária Cruz de Malta Ltda. e Outros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Benedito Gonçalves. DJe: 06/10/2021b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=136871499&tipo_documento=documento&num_registro=202101628458&data=20211006&tipo=0&formato=PDF. Acesso em: 04 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça; **Tema 962**. Tributário. Discute-se a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Publicação: DJe 14/12/2021c. Disponível em: http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp. Acesso em: 03 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça; **Tema 981**. Tributário. À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Publicação: DJe de 15/12/2021d. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&num_processo_classe=1645333. Acesso em: 03 out. 2021.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BUNOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 4, n. 2, p. 29-42, Maio-Ago 2009. Disponível em: <<https://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10751/9403>>. Acesso em: 15 set. 2021.

CALCINI, Fábio Pallaretti; CRUZ, Juliana Campos de Carvalho. Responsabilidade Tributária sob o enfoque da Súmula 435 do STJ. **Revista Jurídica**. Vol. 03, n. 56, Curitiba, 2019, p. 326-353. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3580/371371971>. Acesso em: 21 abr. 2021.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da constituição**. Coimbra Editora: 1991.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito** (o construtivismo lógico-semântico). 693 f. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da norma jurídica**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>. 2019. Acesso em: 28 mar. 2021.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, v. 29, n. 2, jun-dez 2009. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/6411/4650>. Acesso em: 23 mar. 2021.

COELHO, Inocêncio Mártires. Por que voltar a Kelsen, o jurista do século XX? **Revista de Direito Internacional**. ISSN 2237-10366, v. 12, n. 2. 2015, p.16-43.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. Obrigações tributárias. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. Responsabilidade dos sócios e administradores. **Revista de Direito Tributário**. N. 87, p. 305-313. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Ilton Garcia da; LUCASKI, Fernando Cesar Vellozo. As quotas preferenciais na sociedade limitada. considerações sobre a partir da mudança de entendimento da instrução normativa n. 38 do DREI. **Administração de Empresas em Revista**. v.3, n.17 (2019). Disponível: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/admrevista/article/view/4040/371372356>. Acesso: 21 set. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed., atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. ISBN 978-85-363-0892-0. Porto Alegre: Artmed, 2007. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/696271/mod_resource/content/1/Creswell.pdf. Acesso em: 11 abr. 2021.

CRUZ, Jorge Flávio Santana. **As inconstitucionais restrições ao princípio da não cumulatividade do ICMS**. ISBN: 978-65-252-0353-9. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. 2013. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-da-constituicao-de-1988-dornelles/>. Acesso em: 21 mar. 2021.

ESPANHA. **Ley General Tributaria n. 58**, de 17 de diciembre de 2003. Madrid: Jefatura del Estado. Disponível em: < <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>>. Acesso em: 04 nov. 2021.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. *In*: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Por que ler Kelsen, hoje. Prólogo. *In*: COELHO, Fábio Ulhoa. **Para Entender Kelsen**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. O ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Jurídica Virtual Brasília**, v. 1, n. 3, jul 1999. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1054>. Acesso em: 21 mar. 2021.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa - tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 5, n. 3, mai-jun 1995, p. 20-29. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/ZX4cTGrqYfVhr7LvVyDBgdb/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 27 jun. 2021.

GONÇALVES, Jair. **Herança jurídica de Hans Kelsen**. Campos Grande: UCDB, 2001.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988: (interpretação e crítica)**. 18. ed. atual.. ISBN 978-85-392-0362-8. São Paulo: Malheiros, 2017.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

HIPPOLITO, Lucia. O buraco é mais embaixo: divagações sobre as obscenas relações entre executivo e legislativo no Brasil. **Insight/Inteligência**. Maio/Junho/Julho, 2000. p. 61-68.

HOLMES, Stephen; SUSTEINS, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

HORVATH, Estevão; SATIRO, Pedro. Responsabilidade de sócio e administradores nas autuações fiscais – aspectos tributários e criminais. *In*: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (Coord.). **Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais**. Focofiscal: SãoPaulo, 2015, p. 75-101.

JACINTHO, Jussara Maria Moreno Jacintho. **Dignidade Humana – Princípio Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2006.

JACINTHO, Jussara Maria Moreno Jacintho; CRUZ, Juliana Campos de Carvalho. **Constitucionalização do direito tributário e a delimitação da regra matriz como restrição ao poder estatal**. Revista Jurídica. Vol. 04, n. 61, Curitiba, Out-Dez 2020, p. 486-

510. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/4865>. Acesso em: 21 jun. 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Editora CEJUP, 1986.

KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. **Direitos humanos, direito constitucional e neopragmatismo**. São Paulo: Almedina, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista dos Santos. 7. ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamago. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1977.

LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades limitadas**. 6. ed. atual. e ampl. ISBN 85-7147-525-3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Necessária vinculação do responsável tributário ao fato gerador do tributo. *In*: QUEIROZ, Mary Elbe; JÚNIOR, Benedicto Celso Júnior. **Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais**. Vol. 2. São Paulo: Focofiscal, 2015, p. 115/122.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**. São Paulo, 2000. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf. Acesso em: 21 mar. 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária – Redirecionamento de autuações para grupos de empresas – responsabilidade de sócios e administradores. *In*: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO FILHO, Benedicto Celso (Orgs). **Responsabilidade dos sócios e administradores nas autuações fiscais**. Vol. 2. São Paulo: FocoFiscal, 2015.

MAULAZ, Ralph Batista. Os paradigmas do estado de direito. O estado liberal, o estado social (socialista) e o estado democrático de direito. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2628, 11 set. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17368/os-paradigmas-do-estado-de-direito>. Acesso em: 21 mar. 2021.

MAUS, Ingeborg. Judiciário como superego da sociedade: o papel da atividade jurisprudencial na “sociedade órfã”. *Novos estudos CEBRAP*, v. 58. 2000.

MELO, José Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed., rev. e atual.. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

PACHUKANIS, Evgeni Bronislávovitch. **A teoria geral do direito e marxismo**. Tradução Silvio Donizete Chagas. São Paulo: Acadêmica, 1988.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Revista da FESDT** Porto Alegre v. 2 n. 1 p. 7-45 jan./abr. 2009. Disponível em: <https://fesdt.org.br/docs/revistas/4/artigos/7.pdf>. Acesso em: 26 set. 2021.

PAZELLO, Ricardo Prestes. O direito entre a historicidade e a universalidade a partir da polêmica entre Pachukanis e Kelsen. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, n. 57, 9. 203-2020, 2013. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/34564>. Acesso em: 09 jul. 2021.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio; FIGUEREDO, Rafael Barbosa. **A responsabilidade tributária dos sócios e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. RDIET, Brasília, V. 12, n. 2, p. 124-149, Jul-Dez, 2017.

RIBAS, Roberta de Oliveira Corvo e. **Lei das S.A. não pode ser aplicada em dissolução parcial de sociedade limitada**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-06/roberta-ribas-lei-sa-nao-aplicada-limitada#:~:text=O%20objetivo%20do%20presente%20estudo,%C3%A0s%20regras%20das%20sociedades%20simples>. Acesso em: 21 de set. 2021.

RIBEIRO, Colusso Fabiano; Hülse, Levi. A (IN)constitucionalidade da responsabilidade tributária solidária dos sócios na extinção das empresas. **Ponto de Vista Jurídico**. Caçador, v.5, n. 2, p. 84-101, jul-dez.2016. Disponível em: <https://periodicos.uniarp.cedu.br/index.php/juridico/article/view/1051/492>. Acesso em: 26 set. 2021.

ROCHA, Lenine Munari Mariano da. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente cujo nome consta na certidão de dívida ativa – uma análise do entendimento do STJ. **Revista Jurídica Unicuritiba**. v. 4, n. 37, ano 2014. E-ISSN 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1050/737>. Acesso em: 21 st. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl.. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SERGIPE. **Lei n. 3.796**, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=164322>. Acesso em 13 mai. 2021.

SCHOUERI. Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SHOURI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. *In*: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução: Estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Editora IASP, 2015.

SGARBOSSA, Luís Fernando. A norma fundamental da teoria pura do direito à teoria geral das normas. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais e Justiça**. Ano 8, n. 26, p. 111-135, jan-mar. 2014. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/229>. Acesso em: 11 jul. 2021.

SILVA, Almiro do Couto e. Romanismo e germanismo no código civil brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v.13, 1997. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/70147/39560>. Acesso em: 15 mai. 2021.

SILVA, Lucas Gonçalves da Silva; MELO, Ana Patrícia Vieira Chaves Melo. Limite da judicialização da política: fundamentação das decisões judiciais sob o prisma da compreensão hermenêutica de Friedrich Müller. **Revista De Direito Brasileira**, v. 21, n.8, p. 274-291, Set./Dez.2018; Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/3936/4249>. Acesso em: 07 jul. 2021.

SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre os particulares**. 4. tiragem. São Paulo: Malheiros Editora, 2014.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Books I, II, III, IV e V. Edited by S. M. Soares. Metalibri Digital Library: 2007. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 05 abr. 2021.

SOARES, Marcos Antônio Striquer Soares. A decisão judicial em Hans Kelsen e a tradição do cartesianismo. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 114, pp. 345-387. Jan./jun. 2017. DOI: 109732/P.0034-7191.2017V114P345.

STRECK, Leno Luiz. **Precisamos falar sobre direito e moral: os problemas da interpretação e da decisão judicial**. Florianópolis: Tirant lo blanc, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, 235: 193-232. Jan-Mar. 2004. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/4513427>. Acesso em: abr. 2021.

TREMBLAY, Luc. B. The legitimacy of judicial review: The limits of dialogue between courts and legislatures. **International Journal of Constitutional Law**, v. 3, n. 4, p. 617-648, 2005.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada [online], 1996, Texto para Discussão n. 405, ISSN 1415-4765. Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 21 mar. 2021.

VAINER, Bruno Zilberman. A força normativa da constituição como garantidora da segurança jurídica: uma análise das obras de Konrad Hesse e de Ferdinand Lassalle. **Revista Brasileira de Direito Constitucional** – RBDC, n. 10, jul-dez 2007. Disponível em: <http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/204/197>. Acesso em: 23 mar. 2021.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Direitos fundamentais uma leitura da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiro, 2017.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1977.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed. ISBN 85-7307-852-9. Porto Alegre: Bookman, 2001. Disponível em: https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yin-metodologia_da_pesquisa_estudo_de_caso_yin.pdf. Acesso em: 11 abr. 2020.