



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO
DIREITO PÚBLICO

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E AS
ATUAIS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

Giovana Nascimento

Salvador

2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E AS ATUAIS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal da Bahia, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração Direito Público, subárea Constituição, Estado e Direitos Fundamentais, sob a orientação do Professor Doutor Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

Salvador

2014

Giovana Maria do Nascimento
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E AS
ATUAIS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal da Bahia, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Público – Universidade Federal da Bahia.

Área de concentração: Direito Público

Data da defesa: _____

Resultado: _____

Banca examinadora

Nome: _____

Titulação e instituição _____

Nome: _____

Titulação e instituição _____

Nome: _____

Titulação e instituição _____

“Os pensamentos dos justos são juízo, a diretriz dos iníquos é engano.” (Prov. 12:5)

“Uma vida sem pensamento é totalmente possível, mas ela fracassa em fazer desabrochar sua própria essência – ela não é apenas sem sentido: ela não é totalmente viva. Homens que não pensam são como sonâmbulos.”
(Hannah Arendt)

DEDICATÓRIA

A Deus, Senhor Todo Poderoso, pelo dom da fé e da vida.

A meu filho Adrian Matheus, benção sem medida em minha vida.
Pensando em você, meu filho, é que meu olhar é sempre em frente.

AGRADECIMENTOS

À minha querida família, pelo amor que nos une, incentivo, alegria e confiança de sempre.

Aos meus amigos que nesta jornada, ainda que às vezes de longe, estiveram sempre unidos a mim. Em especial à Milucha Perez e Andressa Amorim, pela amizade singular de cada uma, estímulo e presença em momentos tão importantes dessa jornada.

A Paulo Roberto Lyrio Pimenta, exemplo de comprometimento com o mundo acadêmico e com a construção do conhecimento jurídico.

Ao Prof. Edvaldo Brito, excelente jurista e propagador do conhecimento tributário e que pelo seu rigor, nos torna melhor e ao Prof. Saulo Casali pela capacidade de estimular diálogos e o senso crítico sempre pautados no bom senso.

A meu amigo e parceiro de trabalho, Ricardo Fontes de Lima, pela disposição e várias horas de discussão sobre quem é o verdadeiro responsável pelo tributo devido diante de determinadas situações fáticas vivenciadas na praxe fiscal.

A meu amigo e Prof. José Antônio Garrido, pelas longas e diversas trocas de ideias, sempre com incentivo a uma visão ampla e crítica do direito positivo.

A todos os professores, que sempre de alguma forma, colaboraram para minha formação intelectual, profissional e pessoal e aos vários colegas acadêmicos que nesta jornada contribuíram para o meu crescimento como estudiosa do Direito.

A todos aqueles que fazem parte do universo jurídico e percebem o Direito como instrumento de realização da Justiça.

RESUMO

A sujeição passiva e a responsabilidade são fenômenos que dispõem tertúlias doutrinárias e jurisprudenciais. Partindo da premissa de que o Direito é um objeto cultural que se manifesta através de realidades jurídicas distintas e com linguagem próprias criam suas realidades: a Ciência do Direito com linguagem descritiva e o Direito Positivo com a linguagem prescritiva, partimos para análise das normas que versam sobre os ditos institutos jurídicos, em sua perspectiva estática e dinâmica, com ênfase na responsabilidade solidária e subsidiária, fixando o conteúdo, suas características e alcance numa apreensão sistematizada do ordenamento jurídico. O texto constitucional é nosso feixe de luz para seguirmos nas análises acerca da inserção no polo passivo da relação jurídica tributária do sujeito, ainda que não tenha praticado o fato signo presuntivo de riqueza que desencadeou a obrigação tributária. Em específico na análise das citadas normas procuramos o alcance de uma hermenêutica que traduza a realização da solidariedade social e da justiça fiscal quando o corte é estreitado para as formas de organizações empresariais ilícitas.

Palavras-chave: Sujeição passiva tributária. Responsabilidade tributária. Pessoaalidade. Solidariedade. Subsidiariedade. Organização empresarial.

ABSTRACT

The passive subjection and responsibility are phenomena that trigger doctrinal and jurisprudential gatherings . Assuming that the law is a cultural object that is manifested through different legal realities and create their own language realities : the science of law with descriptive language and positive law with the prescriptive language, we set out to analyze the rules that deal with said legal institutions in its static and dynamic perspective , with emphasis on solidarity and joint liability , setting the content , characteristics and scope in a systematic apprehension of law . The Constitution is our light beam to follow the analyzes concerning the insertion defendant in the tax legal relationship of the subject , although it has not committed a presumptive sign of wealth that actually triggered the tax obligation . In particular the analysis of the mentioned standards seek to reach a hermeneutic that reflects the achievement of social solidarity and justice when the tax cut is narrowed to illicit forms of business organizations

Keywords: Passive Entry tax . Tax liability . Individuality. Solidarity . Subsidiarity . Business organization

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. Artigo

CC - Código Civil Brasileiro de 2002

CTN - Código Tributário Nacional

CF/88 - Constituição Federal de 1988

EC - Emenda Constitucional

LSA - Lei das Sociedades por Ações

ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza

Min – Ministro

PAF – Decreto nº 70.235, de 06.03.72

Resp - Recurso Especial

RE - Recurso Extraordinário

Rel - Relator

Superior Tribunal de Justiça - STJ

Supremo Tribunal Federal - STF

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
------------------------	-----------

Primeira Parte

PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS FUNDAMENTAIS: DIREITO POSITIVO, CIÊNCIA DO DIREITO E O SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO 1. NOÇÕES E CONCEITOS FUNDAMENTAIS	20
--	-----------

1.1. O Saber Científico: aspectos, objeto e metodologia	20
1.2 Sistemas Jurídicos de Linguagem: Direito Positivo e Ciência do Direito	24

CAPÍTULO 2. O SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO	28
--	-----------

2.1 Notas iniciais	28
2.2 Princípios constitucionais: normas jurídicas objeto da interpretação	30
2.2.1 Princípios cardiais da tributação na Constituição	34
2.2.1.1 Princípio da estrita legalidade, da tipicidade e da reserva de lei complementar	39
2.2.1.2 Princípio da vedação à tributação com efeito de confisco	42
2.2.1. 3 Princípio da capacidade contributiva	45
2.3 Norma jurídica tributária : conceito, estrutura e classificação	53
2.4 O Fenômeno da Incidência tributária	56
2.5 A Relação jurídica tributária	58
2.5.1 A sujeição passiva tributária: o contribuinte e o responsável tributário	60

Segunda Parte

A RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: ALCANCE E CARACTERÍSTICAS	
--	--

3.1 Responsabilidade tributária: conceito e natureza jurídica	66
---	----

3.1.1 A responsabilidade como sanção	71
3.1.2 A responsabilidade papel institucional	77
3.2. Notas sobre substituição tributária: repercussão jurídica por reembolso ou por retenção na fonte	81
3.3 Notas sobre responsabilidade tributária por transferência: os sucessores e os terceiros	87
3.4 Notas sobre responsabilidade por infrações	94

CAPÍTULO 4 A MOLDURA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CTN: SOLIDARIEDADE, SUBSIDIARIEDADE E PESSOAL

4.1 Responsabilidade Tributária: solidária, subsidiária e/ou pessoal	98
4.1.2 Art.124 do CTN : fundamento de validade da responsabilidade solidária ..	103
4.2 A solidariedade passiva: interesse comum e previsão em lei	105
4.3. Grupo econômico: responsabilização tributária	116
4.4 A responsabilidade tributária do sócio ou administrador: interpretação e alcance do art.135, III	122
4.5 Contextualização da responsabilidade dos administradores: necessidade de integração do art.135, III por outros enunciados prescritivos	128

Terceira Parte

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E AS ATUAÇÕES EMPRESARIAIS ILÍCITAS

CAPÍTULO 5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A CONDUTA ILÍCITA.....131

5.1 A Sociedade empresária: tipo societário e a responsabilidade	131
5.2 Organização societária e a patologia fiscal de não arrecadar tributos	133
5.3 A responsabilidade tributária no grupo econômico irregular organizado por interpostas pessoas: solidária, subsidiária ou pessoal do sócio ou administrador	134

5.4 A desconsideração da personalidade jurídica e o ônus da prova que implica a
responsabilidade tributária137

CONCLUSÃO140

REFERÊNCIAS.....160

INTRODUÇÃO

Uma premissa fundamental há que ser lançada: a atual concepção da Constituição¹ - um relicário de valores sociais, ideológicos, políticos, e econômicos fundamentais, expressos por normas jurídicas vinculantes que informam o Estado e a sociedade e os conformam como uma ordenação sistematizada juridicamente – é fruto de uma evolução ocorrida nas trilhas históricas, sociais e políticas do que resultou no modelo chamado constitucionalismo moderno, ou neoconstitucionalismo, ou ainda na terminologia utilizada na Carta Magna, Estado Democrático de Direito

Tal concepção da Constituição é numa visão alargada como o resultado do jogo dialético entre a concepção socialista de Ferdinand Lassale que defendia ser a Constituição a soma dos fatores reais de poder que regem uma sociedade e que tais forças poderiam estar transcritos ou não em uma “folha de papel”², da visão eminentemente jurídica Kelseniana³ – a Constituição como norma fundamental que orienta e conforma todas as demais normas do ordenamento jurídico, e ainda da construção de Konrad Hesse – a Constituição com força normativa, não apenas uma expressão do *ser*, mas também de um *dever ser*, para além do simples reflexo das condições fáticas de sua vigência⁴, e que portanto a sua pretensão de eficácia se firma quando imprime ordem e conformação à realidade fática.

Foram apenas uns respingos de notas para anunciarmos que a pesquisa se desenvolve a partir da noção de que o “direito é um instrumento”⁵, que tem

¹ A Constituição conceituada por José Adércio Leite Sampaio: “a Constituição é, em primeiro lugar, uma ato de fé. Fé nas possibilidades de as formas jurídicas, assentadas em um padrão de valores e crenças positivadas, mediarem os conflitos sociais” (SAMPAIO, José Adércio Leite **Teoria e prática do poder constituinte. Como legitimar ou desconstruir 1988 – 15 anos depois**. In SAMPAIO, José Adércio Leite (coord.). Quinze anos de Constituição. Belo Horizonte:Del Rey, 2004.p.59.

² LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1995.p.32

³ Para kelsen, a Constituição é entendida como um sistema de normas vigentes em determinado Estado, alijadas de qualquer conteúdo ou qualquer consideração valorativa que possa ser feito, assim como pouco importando se tais normas correspondem ou expressem o ideal de justiça. Esta concepção, chamada de positivismo jurídico, teve sua grande expressão no citado autor, ao formular a sua *teoria pura*, na qual buscou depurar o Direito, que era o seu objeto de pesquisa, de quaisquer outros elementos informadas por outras ciência, bem como de quaisquer fatores, como o político, o filosófico. A ciência do jusfilósofo alemão era a do *dever-ser*, e não a do *ser*. (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8.ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.)

⁴ A construção de Konrad Hesse se coloca como uma ponderação entre aquelas, o fio tênue que minimiza a tensão entre a norma e o real. Pois se opõe à definição lassaliana de Constituição, bem como à rigidez exacerbada do positivismo jurídico, afirmando que a Constituição que portanto a sua pretensão de eficácia se firma quando imprime ordem e conformação à realidade fática. (HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991, p.15.)

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.p.63

morada na força normativa da Constituição, através do qual o Estado age para regular as condutas intersubjetivas, dirimir conflitos e instalar a segurança na realidade social, pois projetando-se sobre esta atua não como um fim em si mesmo, mas como revelador dos valores por ela irradiados num determinado tempo considerando-se o contexto histórico, social, cultural e político.

O fenômeno da sujeição passiva tributária e por consequência o da responsabilidade tributária nasce na Constituição, ou melhor, na estrutura constitucional⁶ que delinea a escolha do critério pessoal da regra matriz de incidência, em letras mais específicas, do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

No entanto esta é apenas uma nuance a ser estudada no instituto jurídico da sujeição passiva tributária e da responsabilidade tributária, a que se refere aos limites constitucionais e legais de sua definição, cabendo ressaltar que estamos tratando de um tema envolvido em névoas densas legais, doutrinárias e jurisprudenciais.

Por esta trilha é que corremos no sentido uma hermenêutica integrativa e contextual desses institutos jurídicos e da sua relação com outras normas do ordenamento tributário, que lhes fundamenta a validade e norteia os seus efeitos na relação jurídica tributária quando da aplicação do direito nas situações fáticas da vida real, campo fértil de várias imprecisões, dúvidas e decisões não unânimes.

Assim é que o estudo ora proposto tem como feixe de luz a perspectiva dinâmica da responsabilidade tributária não atrelada à simples análise das normas jurídicas, em seus nexos de subordinação e derivação, mas partindo do desenho constitucional da previsão do sujeito passivo, percorrendo as normas dispostas pelo legislador infraconstitucional no exercício de competência tributária se conexas ou não aos traçados constitucionais, não só no que se refere aos limites materiais e formais da hipótese de incidência tributária quando da instituição dos tributos, mas principalmente no que toca à máxima do constitucionalismo moderno⁷ centrada na

⁶ Há uma acentuada controvérsia doutrinária acerca da dimensão constitucional do sujeito passivo da relação tributária, se ao descrever nas competências das pessoas políticas a hipótese de incidência da exação estaria incluído ou não, e ainda até que ponto há liberdade do legislador infraconstitucional para defini-lo. Pensamos com aqueles que veem na norma constitucional traçados os critérios que formam o conteúdo da regra matriz de incidência, inclusive o sujeito passivo. Mas o tema será tratado com mais acuidade em momento oportuno desse trabalho dissertativo.

⁷ Segundo Luís Roberto Barroso " Democracia, direitos fundamentais, desenvolvimento econômico, justiça social e boa administração são algumas das principais promessas da modernização. Estes os

proteção e garantia dos direitos fundamentais⁸, e numa nova concepção para o direito tributário, o contribuinte (lato sensu) como seu ponto nuclear⁹ para enfim alcançarmos o propósito mais específico que mora no estudo da responsabilização nas suas características solidária e subsidiária, em função do contexto em que sociedades empresárias são organizadas de forma irregular, inclusive na abordagem quanto aos atos de administração de seus sócios e administradores e a repercussão quanto à inclusão pela norma individual e concreta veiculada pelo lançamento tributário na constituição do crédito tributário, do sujeito passivo responsável pelo pagamento do tributo devido, o caráter imprescindível ou não do ato para tal inclusão, e ainda acerca da possibilidade de inclusão em momento posterior pelo redirecionamento da execução fiscal.

O percurso é sinuoso e não menos instigante, e para fazê-lo a abordagem abarca a tríade legislação-doutrina-jurisprudência como fontes de pesquisa que refletem o universo jurídico – sua criação, aplicação e a proteção e garantia da supremacia e efetividade das normas constitucionais⁹, a força propulsora é o de alinhar a teoria desenvolvida à prática obtida diante dos fatos da vida profissional.

Esmiuçando os passos a serem dados para a realização do estudo é que partimos para a segunda premissa a ser destacada, qual seja, a ideia de que o Direito como um fenômeno cultural, uno e indivisível, se expressa em duas realidades inconfundíveis, com linguagem e formas próprias, assim como objetos distintos. Trata-se da Ciência do Direito e do Direito Positivo.

Pois bem. A partir das noções fundamentais que diferenciam a Ciência do Direito do Direito Positivo, seus conceitos, sistematização e objetos é que serão estabelecidas as premissas fundamentais desse tratado discursivo, abrindo

fins maiores do constitucionalismo democrático, inspirado pela dignidade da pessoa humana, pela oferta de iguais oportunidades às pessoas, pelo respeito à diversidade e ao pluralismo e pelo projeto civilizatório de fazer de cada um o melhor que possa ser.”BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.p.114).

⁸ Gilmar Mendes ao se pronunciar sobre tal concepção de núcleo essencial ser determinada pelo fato de o Constituinte considerar tão relevante o conteúdo dos direitos fundamentais que “neles se encontram ancorados os elementos e princípios essenciais da ordem constitucional” (MENDES, Gilmar Ferreira. **Limites da Revisão : Cláusulas Pétreas ou garantias de Eternidade. Possibilidade Jurídica de sua Superação**”, in:Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul (AJURIS), n.60,1994, p.250.) Portanto, a jurisdição constitucional é aqui percebida como um sistema de ações estatais que garanta a supremacia constitucional e a proteção dos direitos fundamentais, sendo suas maiores expressões, o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos e a interpretação sistemática e integrativa conforme a constituição, para atribuição de sentido que realize os ditos valores constitucionais do Estado de Direito.

⁹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo:Saraiva, 2009.p.343.

caminhos de forma lógica e coerente para o seu percurso, no sentido de que as conclusões traçadas possam ser melhor fundamentadas e compreendidas.

Para este feito preliminar, faz-se necessário um realce na linguagem pela qual as duas realidades jurídicas se manifestam , ou seja: a Ciência do Direito, que tem por objeto o estudo em linguagem descritiva, do complexo das normas jurídicas válidas em busca da uniformização, unidade e complementariedade do sistema jurídico – o Direito Positivo - enquanto este, aqui considerado como o complexo de tais normas jurídicas válidas¹⁰ em determinado tempo histórico, se manifesta através de uma linguagem prescritiva, incidindo sobre fatos considerados relevantes pelo legislador para o fim a que se propõe, juridicizando-os e atribuindo-lhes efeitos.

Ou seja, o direito positivo com a missão de disciplinar a conduta humana no meio social, compreende um plexo de normas jurídicas válidas que são organizadas mediante a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas)¹¹ de forma hierarquizada , numa relação de coordenação e de subordinação formando assim um grande sistema que é o ordenamento jurídico, do qual faz parte como microsistema, o sistema tributário.

Nesta trilha é que será demarcada metodologicamente a temática central desse trabalho, ou seja, a partir da leitura dos enunciados prescritivos das normas jurídicas que atinam à responsabilidade tributária no plano do Direito Positivo – como sistema de referência, no fito de demonstrar uma possível exegese do instituto jurídico da responsabilidade tributária possa contribuir com o desenvolvimento do tema, para além de sua feição teórica, como também em sua aplicação prática.

A partir das premissas fincadas de que o Direito Positivo é um fenômeno cultural manifestado em linguagem própria e sob este prisma constitui o farol para alcançarmos o objetivo pretendido acima destacado, é que utilizamos o método analítico-hermenêutico proposto pelo construtivismo lógico-semântico.

O próximo passo será um debruçar sobre o sistema jurídico constitucional brasileiro, passando pela seara da norma jurídica - da norma geral e abstrata à sua individualização e concretização – conceito, estrutura lógica, dando realce ao conceito de tributo, ao fenômeno da incidência tributária e da regra-matriz de incidência tributária, do fato jurídico e da norma de competência tributária que delinea a sujeição passiva, passando pelos princípios constitucionais tributários,

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo:Saraiva, 2009.p.2

¹¹ Idem, *Ibidem*. p.3

ainda que todos relevantes, a ênfase será dada aos que se alinham de forma mais estreita ao nosso objeto de estudo, para enfim tratarmos da relação jurídica tributária, notadamente da sujeição passiva com relação à classificação de tributos em vinculados e não vinculados, a moldura constitucional do sujeito passivo da exação, bem como a classificação adotada no Código Tributário Nacional, em contribuinte e responsável.

A segunda parte do trabalho envolve o estudo da responsabilidade tributária prevista no ordenamento jurídico tributário no que se refere aos aspectos principais que a caracterizam de forma geral, hipóteses previstas no Código Tributário Nacional, ressaltando aspectos relevantes, sem cair nas minúcias quanto à classificação e aos vários aspectos que envolvem a responsabilidade de terceiros, por infrações e ainda a substituição tributária. Assuntos que por sua relevância e extensão, nos tiraria de imediato do corte metodológico a que nos propusemos, portanto as notas serão breves, no entanto essenciais para a compreensão da sistematização posta pelo legislador no ordenamento jurídico tributário.

No recorte estrutural do trabalho, compondo ainda a sua segunda parte, nos aproximamos sem perder o fôlego ao tema da solidariedade tributária e da responsabilidade dos sócios e administradores, analisando seus conceitos, natureza jurídica e condutas que desencadeiam a circunstância de figurarem no polo passivo da relação jurídica tributária, nas hipótese de obrigações solidárias e subsidiárias. Os olhos serão postos com mais apuro no sentido de buscarmos argumentos e o sentido jurídico para a utilização do instituto da solidariedade quando da constituição do crédito tributário, ou seja, o ingresso de pessoa jurídica diversa da que praticou o fato jurídico tributário ou ainda se é cabível a inclusão da pessoa do sócio ou administrador no polo passivo solidário ou subsidiário e em que circunstâncias. Aspectos que serão tratados no primeiro momento considerando organizações empresariais lícitas e atos de gestão com infração de lei ou em desacordo ao estatuto ou contrato social em detrimento dos interesses do contribuinte.

Enfim, lançamos a última premissa que serve de arrimo para o traçar da terceira e última parte desse trabalho: é preciso separar o joio do trigo¹². Isso

¹² A parábola bíblica (Mt.13, 24-30) indica o joio como uma semente ruim, em meio à plantação da boa semente. Como toda linguagem, há várias possibilidades de interpretação e a que trazemos para o nosso trabalho, para o mundo da humanidade e do Direito é a questão que todos dentro do seu livre-arbítrio escolhem as condutas dentro das múltiplas oportunidades, inclusive as ilícitas, em proveito próprio e em detrimento de toda sociedade. A referência é sobre os que organizam a

mesmo, inclusive no universo de possibilidade da prática de fatos eleitos para irradiarem seus efeitos tributários e assim instalar a relação jurídica tributária.

Cuidaremos neste último momento do fenômeno da solidariedade e da subsidiariedade tributária quando da organização de sociedades empresárias de forma ilícita, irregular, onde ao seguir os trilhos da situação fática caiba a formalização do grupo econômico pela autoridade administrativa, ou ainda quando esta se depara com a organização de sociedades por interpostas pessoas. As curvas aqui se acentuam muito, no entanto passo a passo vamos tratar da distinção entre pessoa jurídica, a personalidade e o patrimônio, considerando o conceito e a função que uma sociedade empresária exerce, para no momento seguinte alinharmos o tipo societário à possível atribuição de responsabilidade, considerando as duas situações fáticas ora analisadas

A indagação é se na constituição do crédito tributário é possível tributário a inclusão de variadas pessoas jurídicas, assim como também os sócios e administradores como responsáveis tributários pelo tributo devido, e mais, até que ponto os sócios com poder de gestão ou não podem ser realmente envolvidos, e qual tipo de responsabilidade, se solidária ou subsidiária, para então anotarmos pontos relevantes com relação à teoria da desconsideração da personalidade, da sua necessidade ou não para o alcance da responsabilização da pessoa dos sócios ou administradores, para enfim nas últimas anotações, fazer uma alusão ao ônus da prova do fato que enseja a responsabilidade tributária.

Por oportuno, importa destacar que ainda que tomado o Direito Positivo como arrimo para o desenvolvimento do trabalho, não traduz a sua redução à normatividade, posto que não se pretende descurar da dinamicidade valorativa imposta pela realidade social, a evolução por ela trazida e a sua irradiação no mundo jurídico, compondo o jogo dialético entre a realidade social e a realidade jurídica.

Afinal de contas, para fazer uma metáfora do que diz Stephen Hawking sobre o universo, o direito também pode assim ser visto, como um espaço que

sociedade empresária como um meio, dentre outros, de não arrecadar tributos e de auferir cada vez mais lucros. Nesse sentido é que na hermenêutica dos enunciados prescritivos que versam sobre a “responsabilidade tributária” torna-se imprescindível a análise miúda de cada situação fática. Como bem diz Huberto Rohden “o livro arbítrio põe o homem numa bifurcação positiva negativa; o livre arbítrio é o maior privilégio do homem – e também o seu maior perigo” (ROHDEN, Huberto. **Sabedoria das Parábolas**. Martin Claret, 2005, p.44).

continua e continua e continua¹³ sempre, mas ainda que envolvido numa casca de noz, tomada aqui como os enunciados prescritivos da norma fundamental¹⁴ Kelseniana que norteia todas as demais normas do sistema jurídico, não pode ter sua validade lógica à margem de toda evolução.¹⁵

Estamos tratando de “responsabilidade tributária” no dizer de Eurico Marcos Diniz de Santi, “uma das expressões que melhor espelham as perplexidades do mundo jurídico”¹⁶, assim é que no desenrolar desse estudo não há pretensão de pontuar com linhas de zinco as conclusões que possamos sacar, nem tampouco direcioná-las em favorecimento de qualquer das partes da relação jurídica tributária. A única pretensão é a de colaborar no desenvolvimento do conhecimento do tema, onde se busca demonstrar de forma fundamentada que a interpretação do fenômeno estudado pode ser dada com olhos postos na realização de uma das finalidades precípuas da tributação: a solidariedade social e a justiça fiscal.

¹³ HAWKING, Stephen. **O Universo numa Casca de Noz**. 10.ed. Tradução de Ivo Korytowski. São Paulo:Arx,2002.p. 69.

¹⁴ Para kelsen, a “Constituição é o ponto de partida de um processo: o processo da criação do Direito Positivo e se se pergunta pelo fundamento de validade de uma norma pertencente a uma determinada ordem jurídica, a resposta apenas pode consistir na recondução à norma fundamental desta ordem jurídica”. A nota principal era assim para o jurista austríaco, a da normatividade da Constituição situada no ápice da pirâmide normativa, como fundamento de todo o ordenamento jurídico, como um ponto nuclear que funciona como um princípio supremo que ao mesmo tempo determina a ordem estatal e a essência da comunidade constituída por essa ordem. (KELSEN, Hans. **Teoria Pura**op.cit.p.222.)

¹⁵ VILANOVA, Lourival. **Sobre o Conceito de Direito**. Recife: Imprensa Oficial, 1947.p.82

¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz. Prefácio de **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. PEIXOTO, Daniel Monteiro. São Paulo:Saraiva,2012.p.23)

PRIMEIRA PARTE

PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS FUNDAMENTAIS: DIREITO POSITIVO, CIÊNCIA DO DIREITO E SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO I

NOÇÕES E CONCEITOS FUNDAMENTAIS

1.1 O saber científico: aspectos, objeto e metodologia da Pesquisa. 1.2 Sistemas jurídicos de linguagem: Direito Positivo e Ciência do Direito

1.1 O saber científico: aspectos, objeto e metodologia

A teia do conhecimento científico é traçada a partir de premissas estabelecidas para que sejam alcançadas proposições que se enunciem não como verdades incontestes, absolutas, ou de pura racionalidade apartada do conteúdo valorativo¹⁷ filosófico ou ideológico, que carrega aquele que se propõe a obter o

¹⁷ Como Karl Popper, “acima de tudo, que nenhuma teoria está isenta do ataque da crítica; e, mais ainda, que o instrumento principal da crítica lógica a contradição lógica - é objetivo”, e mais adiante alinhava que “o cientista "objetivo" ou "isento de valores" é, dificilmente, o cientista ideal (Cf. POPPER, KARL. **Lógica das Ciências Sociais**. 3.ed. Tradução de Estevão de Rezende Martins. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004. p. 16 – 21.

¹⁸ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010.p.1.

conhecimento, mas no sentido de que após as verificações e reflexões feitas possa contribuir na construção de determinada teoria.

O conhecimento é fato complexo¹⁸, mas no revés, age como um meio apto a reduzir a própria complexidade da pesquisa científica, quando revela suas peculiaridades que determinam que seja feita a delimitação do objeto de estudo, e a escolha do método¹⁹ a ser aplicado na aproximação do objeto em análise, no intuito que os fenômenos verificados sejam ordenados e possibilitem que as conclusões alcançadas sejam rastreadas num fio condutor lógico, que possam garantir certa margem de segurança nos resultados, a coerência unitária de seus juízos e a sua adequação ao real.²⁰

Pois bem, nessa órbita é que gravita o conhecimento jurídico científico, e a partir de tais premissas iniciais é que se revela que o objeto da pesquisa abarca o direito positivo em seu universo de normas jurídicas válidas, numa perspectiva semântica ampla, para no passo seguinte, por cortes metodológicos, alcançarmos as normas que efetivamente serão objeto de análise, ou seja, as gerais e abstratas do Sistema Constitucional Tributário, do Código Tributário Nacional e ainda do Código Civil, que influam direta ou indiretamente no regramento do fenômeno da responsabilidade tributária.

Mais precisamente a pesquisa deita nas normas de responsabilidade tributária que atinam à solidariedade e à subsidiariedade, quanto ao seu conteúdo, alcance e interpretação sistemática, considerando ainda o caráter estático e dinâmico que as caracterizam, do que se faz necessário para que o processo metodológico seja melhor acurado, que tragamos à tona aspectos práticos alinhados ao relicário teórico dissertativo, no intuito de que se estabeleça um diálogo na verdade intrínseco, da teoria com a experiência prática, o que no discurso metafórico podemos dizer, verso e reverso de uma mesma medalha, que realiza o Direito.

Lourival Vilanova resume bem a conexão intrínseca entre a experiência e a ciência para a realização do Direito:

¹⁹ Fabiana Del Padre Tomé ressalta a importância da escolha do método para a aproximação do objeto a ser conhecido, pois o método errado acarretaria no não conhecimento, ou o conhecimento obtido a partir de um sistema de referência errado, ou ainda sem sistema de referência impedindo o alcance de sua veracidade. (TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo:Noeses, 2005.p.8-19)

²⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.55

²¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas**.....op.cit, p.290.

Ante a concreção existencial do Direito dado na experiência profissional e na experiência científico dogmática (...) a análise formal lógica do Direito nos dá muito pouco. (...) não nos dá o universal concreto, seja axiológico, seja factual histórico, porque estes se revelam no processo mesmo da cultura, que é a forma concreta global em que se desenvolve o Direito, como os demais subsistemas normativos reguladores da conduta humana.²¹

Por oportuno cabe ressaltar que na fenomenologia da responsabilidade tributária estão envolvidas questões políticas, sociais e econômicas, e ainda que não se descure da importância que cada uma carrega, será o viés jurídico, o feixe de luz a ser seguido no desenvolver deste trabalho.

Mas, de imediato, importa ainda aclarar que no esforço analítico de compreensão e interpretação das citadas normas, a atividade da jurisdição constitucional em matéria tributária sempre que oportuna será realçada para que as duas realidades possam ser objeto de um sincretismo hermenêutico.

Nesse compasso é que, neste trabalho, a busca é por realizar um estudo utilizando o método hermenêutico analítico, em que o conhecimento das normas sobre a responsabilidade tributária, e em especial das que serão delimitadas, não seja resultado de sua pura apreensão, de forma literal ou autônoma, mas obtido a partir de compreensão da linguagem em que seus enunciados são emitidos.

Assim é que no desenrolar da pesquisa é de grande importância a premissa da autorreferência da linguagem com arrimo no chamado Construtivismo Semiótico, por considerar os planos analíticos que constituem a essência da linguagem humana e propiciam três relações, quais sejam: "primeira, aquela que ocorre entre o signo e o objeto que ele designa (*semântica*); segunda, a relação dos signos entre si (*sintaxe*); terceira é aquela, entre o signo e o sujeito que o emprega (*pragmática*)"²¹

A linguagem, após o movimento filosófico denominado "giro linguístico", deixou de ser apenas um instrumento que representava a realidade como era vista pelo sujeito, um evento ou objeto, ou ainda como um simples meio de comunicação que representava o conhecimento que existia da relação entre o sujeito e o objeto, ou simplesmente um meio de comunicação entre dois sujeitos. A linguagem passou

²¹ BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1993.p.17.

²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.p.13.

assim a ser o pressuposto por excelência para o conhecimento²² e nesta senda é que este será por aquela vertido no discurso científico, inclusive o jurídico.

Com o novo paradigma a linguagem passa a se bastar por si mesma, não um meio, mas uma referência por si própria, independentemente de experiências do mundo exterior, passando a ser a criadora do sujeito, do objeto, do conhecimento e da comunicação que se instala através dela, pois são pelas palavras, das relações no contexto em que estão inseridas e conforme o sistema de referência que se tenha, que a linguagem passa a construir ainda que de forma não absoluta a realidade, e dentro dela, a realidade social, como anuncia Paulo de Barros de Carvalho²³, ou seja, a linguagem é o universo em que os dados, os acontecimentos²⁴, o mundo se expressa em enunciados passíveis de compreensão, inclusive o direito.

Isso mesmo. O direito como realidade social no universo dos bens culturais se expressa através da linguagem, a linguagem jurídica, ou mais precisamente, em discursos jurídicos linguísticos, um que cabe à Ciência do Direito, e o outro ao seu objeto, em sentido estrito, o direito positivo.

Nesta trilha, Eurico Marcos Diniz de Santi anuncia que:

Também como linguagem se apresenta a Ciência do Direito, que descreve o direito positivo e o sobrepõe na posição de metalinguagem. O cientista não faz o direito; fala sobre ele, separa conceitualmente as normas jurídicas.²⁵

E Paulo de Barros Carvalho alinhava:

Tal discurso, eminentemente descritivo, fala de seu objeto – o direito positivo – que, por sua vez, também se apresenta como um estrato de linguagem, porém de cunho prescritivo. Reside exatamente aqui uma diferença substancial: o direito posto é uma linguagem prescritiva (prescreve comportamentos), enquanto a Ciência do Direito é um discurso descritivo (descreve normas jurídicas).²⁶

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9.ed. São Paulo:Saraiva,2012. p. 35.

²⁴Nessa trilha segue o pensamento de Fabiana Del Padre Tomé quando escreve: “Os acontecimentos não falam. É a linguagem que os constitui e também é ela que os destrói. Não são os eventos que se rebelam contra uma teoria, demonstrando sua inadequação a eles. Somente uma teoria refuta outra teoria”. (**A prova no Direito Tributário**. São Paulo:Noeses, 2005.p.19)

²⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p.28.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed.São Paulo:Saraiva,2009.p.3

Nesta trilha é que a linguística considerada em sua autorreferência, ou melhor, a utilização do construtivismo semiótico torna-se imprescindível para que seja alcançado os verdadeiros sentidos da significação, do alcance e conteúdo de expressões que são utilizadas no universo da responsabilidade tributária, dentro do próprio domínio do Direito, manifestado na linguagem prescritiva enunciada pelas normas constitucionais, pelo Código Tributário, Código Civil e demais instrumentos normativos verificados, sem desconsiderar os parâmetros ou critérios fincados pela linguagem de sobre nível no sentido de alcance com mais precisão da realidade imanente ao fenômeno jurídico objeto de nosso estudo.

Nessa perspectiva que será estudada a responsabilidade tributária, como um fenômeno jurídico a ser interpretado em suas inter-relações por meio da linguagem.

É claro que para os efeitos acima pretendidos há uma ferramenta que se alinha, ou se melhor caiba, uma metodologia irrecusável²⁷ que é ao mesmo tempo intrínseca à linguagem prescritiva do Direito, que é a lógica deôntica que permeia as estruturas ou fórmulas linguísticas lógicas contidas nas normas jurídicas a serem interpretadas nos valores de válidas ou inválidas, e não nos valores de certo ou errado, estas por sua vez, informam a linguagem descritiva da Ciência do Direito.

1.2 Sistemas jurídicos de linguagem: Direito Positivo e Ciência do Direito

Seguindo as trilhas do fio condutor do raciocínio exposto nas linhas iniciais desse estudo, o de que com as premissas fundamentais estabelecidas é que será possível o alcance da temática central proposta, damos o próximo passo no sentido de aclarar, a partir da ideia de Direito como um fenômeno que se manifesta através da linguagem²⁸ intrínseca às suas realidades jurídicas - o Direito Positivo e a Ciência do Direito - que estas não se confundem e que os seus diferentes objetos

²⁷ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas...**, op.cit, p.29.

²⁸ Para o mestre pernambucano “o caminho para encontrar-se com as estruturas lógicas é a linguagem. O direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem. A linguagem jurídica é o suporte material das formas. Mas a expressão linguagem jurídica é ambígua. Refere-se a dois níveis de linguagem: a do direito positivo e a da Ciência do Direito que tem o direito ‘positivo como objeto de conhecimento (dogmático)” (Ibidem.,p.290).

estão devidamente definidos e suas peculiaridades bem traçadas no universo jurídico.

Um sistema pode ser definido como um conjunto de elementos interdependentes que se relacionam entre si de forma racional, organizada e harmônica orientados por um elemento maior que os integram, unificando-os logicamente. Nesta senda é que a realidade social é tomada como um macrossistema comunicacional dentro do qual estão inseridos vários outros e dentre estes, o direito positivo e a Ciência do Direito.

Direito positivo, nas lições de Paulo de Barros Carvalho²⁹ “é um conjunto de normas jurídicas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente segundo um princípio unificador”. Tais normas - elementos do direito positivo, objeto cultural e criatura do homem - manifestam-se em uma linguagem em que seus enunciados prescritivos têm a finalidade de regular condutas intersubjetivas, intervindo no sentido de criar, alterar ou extinguir as relações jurídicas mediante os valores éticos, sociais, políticos e ideológicos que a sociedade anseia e que por abstração lógica são pintados com a nota jurídica de relevância e assim convertidos em normas jurídicas.

As normas jurídicas são pois, elementos do sistema direito positivo, tratando-se assim de um sistema autopoiético, autônomo, em que a autorreprodução de seus elementos, ou seja as novas normas jurídicas acontece segundo códigos e programas próprios, havendo assim uma clausura operativa organizacional e uma abertura cognitiva, ou seja, semântica e pragmática que garanta a sua evolução, como bem clareia Fabiana Del Padre Tomé:

Ao adotar o código lícito/ilícito, o sistema jurídico distingue-se das demais comunicações sociais, pois mediante esse código o direito passa a construir seus próprios componentes, estabelecendo as normas reguladoras das suas operações, estruturas, processos.³⁰

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos**, op.cit, p.76.

³⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre . **A prova**, op.cit., p. 45.

³¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas**..., op.cit, 126.

Para o Direito as condutas são lícitas ou ilícitas e o sistema jurídico passando a regular a própria criação e sua transformação, compõe o seu domínio, o que quer dizer – como destacado nas notas iniciais desse trabalho dissertativo - que a validade e a inclusão de uma proposição normativa no sistema só ocorre se podemos reconduzi-la à proposição fundamental do sistema.³¹

Assim sendo é que as normas jurídicas são criaturas do sistema de Direito positivo, o direito posto, cercada pelos atributos da coatividade, no viés da sanção pelo seu descumprimento, e que tem a sua homogeneidade conferida pela normatividade através do ponto de partida - a norma hipotética fundamental – garantindo a unicidade do sistema, para além de sua unidade.

De outra banda o sistema da Ciência do Direito, cujo objeto é o estudo do Direito positivo, através de uma linguagem descritiva, que emite juízos de valor sobre o contexto normativo, interpretando-as sistematicamente em suas conexões, no sentido de alcançar uma integração e uniformidade de conceitos e racionalidade dos argumentos produzidos no que toca aos efeitos de tais normas, enfim da própria atuação desse enredo normativo.³²

A linguagem descritiva da Ciência do Direito, a ciência que é caracterizada pelo *ser*, é a da lógica alética e os seus enunciados – que não vinculam³³ - são marcados pelos valores de verdade ou falsidade ao descrever sobre a linguagem do seu objeto, ou melhor, sobre as significações trazidas pelo legislador nos enunciados prescritivos das normas jurídicas, sempre com a mira de que na construção dos sentidos possa sempre o cientista do direito eliminar as antinomias, contradições que venham a existir no sistema do Direito positivo, através muitas vezes da aplicação de princípios consagrados no sistema normativo.

Nesta órbita escreve poeticamente Alfredo Augusto Becker:

³² Para Paulo de Barros Carvalho “ À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação”.(CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de ..**, op.cit, p.2).

³³ A dogmática jurídica para Tércio Sampaio Ferraz Jr é uma sistematização do ordenamento e sua interpretação, suas teorias que compõem a doutrina , e assim é que afirma “ quando o jurista discute temas como a nulidade das sentenças, a “natureza jurídica das convenções coletivas de trabalho”, os “efeitos jurídicos da aparência do direito” , suas teorias (doutrina) constituem, na verdade, um corpo de fórmulas persuasivas que influem no comportamento dos destinatários, mas sem vinculá-los” .Para o autor as proposições doutrinárias tomam ou a forma de orientações ou de recomendações. (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.ed. São paulo: Atlas, 2011.p.59)

³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral** op.cit, p.66.

A atividade jurídica que estuda a consistência e a atuação deste instrumento é atividade científica; noutras palavras, o estudo da estrutura lógica e da atuação dinâmica da regra jurídica é Ciência. Porém, o construir este instrumento é atividade artística. Em síntese, a criação da regra jurídica é Arte, sua interpretação Ciência.³⁴

É claro que os sistemas linguísticos se correlacionam em virtude de que o Direito é uno e se põe como condição de sua própria evolução e da garantia de sua funcionalidade com êxito.

Fincadas então as ditas noções sobre os sistemas jurídicos de linguagem, indene de dúvidas que ainda que marcados por suas peculiaridades, objetos distintos e forma própria de se manifestarem, apenas sob perspectivas diferentes gravitam em torno de uma mesma esfera, as normas jurídicas.

CAPÍTULO II

SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2,1 Notas iniciais 2.2 Princípios constitucionais: normas jurídicas objeto de interpretação 2.2.1 Princípios cardiais da tributação na Constituição 2.2.1.1 Princípio da estrita legalidade, da tipicidade e da reserva de lei complementar 2.2.1.2 Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco 2.2.1.3 Princípio da capacidade contributiva 2.3 Norma jurídica tributária: conceito, estrutura e classificação 2.4 O Fenômeno da incidência tributária 2.5 A relação jurídica tributária 2.5.1 A sujeição passiva tributária: o contribuinte e o responsável tributário

2.1 Notas iniciais

Apontamos nas notas anteriores as características que possui o direito posto como um grande sistema e dentre eles, notadamente, o sistema constitucional brasileiro que é composto de vários subsistemas, dentre eles, o sistema constitucional tributário. Seguindo os passos da evolução que apontamos nas premissas do nosso trabalho, da noção de Constituição até alcançar a concepção

moderna balizada pelos princípios fundamentais da República Federativa³⁵ e do Estado Democrático de Direito, também caminhou a regulação constitucional sobre a matéria tributária.

Na esfera desse modelo de Estado estão atados o próprio dever e o direito fundamental de contribuir nos moldes estabelecidos em lei desde que obedecida a capacidade contributiva de cada indivíduo e que sejam resguardados o direito ao mínimo vital geralmente através de regras imunizatórias.

Nesse passo é que a Constituição, no capítulo *Do Sistema Tributário Nacional* traz princípios carregados de valores que o informam – expressos e implícitos – assim como regras que disciplinam o poder de tributar³⁶ do Estado, uno por vontade do povo³⁷, através da repartição de competências entre a União, Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive estipulando limitações ao exercício de tal poder, com a característica ainda de tecer em minúcias³⁸ o fenômeno da tributação que tem como vetor a proteção da propriedade, da igualdade, da liberdade, enfim, dos direitos fundamentais que por serem pintados com o matiz da intocabilidade, não há permissão de qualquer ação estatal, quando da tributação, que suprima ou fira as balizas constitucionais dotadas de rigidez, o

³⁵ Na república todo o poder emana do povo e em seu nome será exercido, baseando-se na igualdade política dos homens, não podendo assim haver privilégios ou vantagens em favor de pessoas ou categorias de pessoas, enquanto na democracia a sua maior característica é a proteção dos direitos fundamentais da pessoa humana, tais princípios alinhados à forma federativa em que a competência pública é rateada entre as pessoas políticas e balizadas pela norma Constitucional, inclusive ao instituir tributos se irradiam e informam toda a tributação. Geraldo Ataliba considera “tanto o princípio republicano quanto o federal são postos como regras supra constitucionais, princípios super-rígidos, pedras basilares de todo o sistema. Tratados constitucionalmente da mesma forma, assim como protegidos pela mesma super rigidez (art.60, § 4º), obrigando todos os intérpretes” (ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3.ed. São Paulo:Malheiros .2011 p.45).

³⁶ “ No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força para converter-se num poder jurídico que se exerce através das normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio do instrumento de lei formal e material, ato do poder legislativo. (BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011,p.25).

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.65.

³⁸ Nas palavras de Sacha Calmon “Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões: *Primus*- os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios; *Secundus* – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico- tributária; *Tertius* – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais” Ibidem..., 2009.p.45-46. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.)

³⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. Revista dos Tribunais. p.8

que acaba por garantir uma determinada segurança jurídica, uma vez que o legislador não poderá fazer alterações no sistema tributário por legislação infraconstitucional, a não ser que seja alterado o próprio texto constitucional por emendas e desde que não tendentes a abolir garantias e direitos fundamentais, inclusive os de natureza tributária.

Geraldo Ataliba define, em síntese, o sistema constitucional tributário como um conjunto de princípios constitucionais informadores do direito tributário e aduz à característica de unidade e ordenação das normas que tratam da matéria tomada como princípio de relação que as unifica.³⁹

Então. Das notas trazidas até este ponto do nosso trabalho é que se pode alinhar que o sistema constitucional tributário através dos seus princípios e regras disciplinam todo o fenômeno jurídico da tributação que ganha eco não no poder que tem o Estado de tributar, ou do seu instrumento veloz unificador, o tributo, mas principal e notadamente nos direitos fundamentais do cidadão contribuinte⁴⁰, que passa ao mesmo tempo em que se torna seu ponto nuclear, a atuar como uma própria fonte legitimada e legitimadora do ordenamento jurídico tributário, balizadora da hermenêutica das normas jurídicas que o integram, notadamente quando da atuação dos seus intérpretes.

2.2 Princípios constitucionais: normas jurídicas objeto de interpretação

Nesta teia é oportuno fazer o destaque que na ordem tributária entre os limites impostos ao exercício da competência dos entes políticos pela Constituição Federal estão os princípios constitucionais que acampam em solo fértil, uma vez que no agir como se fossem um pilar do todo, espancam a possibilidade de arbitrariedade nas ações estatais quando da própria criação da norma jurídica tributária, bem como da exigência de tributos em desacordo com tais normas de alta carga valorativa que norteiam o Estado Democrático de Direito.

Princípio nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello significa:

⁴⁰ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo:Saraiva, 2009.p.306

⁴¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. Malheiros Editores, 2008.p.106.

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.⁴¹

Como enunciado pelo autor Celso de Mello os princípios se situam no ápice da estrutura normativa, como vértices de onde emanam todas as demais proposições normativas – as de conduta e as normas de estrutura – e de onde são extraídos o seu próprio alcance, validade, finalidade e conteúdo (compatibilidade vertical), estando assim dispostos de forma explícita no texto constitucional ou implícita, quando extraídos da exegese sistemática de todo o ordenamento jurídico.

Nota primaz é a de que os princípios jurídicos constitucionais, expressos ou implícitos, irradiam sua força normativa que fundamenta e vincula a elaboração, interpretação e aplicação das demais normas jurídicas, ou seja, o processo de atuação estatal na concretização de tais normas, notadamente no que diz respeito ao fato de que concretizar⁴² o ordenamento jurídico é alinhá-lo às aspirações ideais de toda sociedade estampadas no texto constitucional de um Estado de Direito e informadoras de todo o sistema normativo.⁴³

As normas jurídicas, sejam princípios ou regras, em maior ou menor grau, guardam um teor de valor e nesta trilha é que os princípios são condutores de alta carga axiológica e cercados de grande subjetividade, exibindo sua relevância ao estipular os fins a serem seguidos para a solução de conflitos e pela posição em que

⁴² Concretizar a constituição é sob outro espeque interpretá-la com vistas a realizar os valores nela contidos no ideário de justiça, e pelas palavras de Friedrich Muller, concretizar é “produzir, diante da provocação pelo caso de conflito social, que exige uma solução jurídica, a norma defensável para esse caso no quadro de uma democracia e de um Estado de Direito”. MULLER, Friedrich. **Metodologia do Direito Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 129.

⁴³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 3 ed. São Paulo: Celso Bastos Ed., 2002.p.240.

⁴⁴ Humberto Ávila chama atenção para o fato da doutrina que defende serem os princípios normas carecedoras de ponderação e com isso resultar numa excessiva relativização dos valores que os informam, bem como do seu afastamento diante de qualquer razão contrária, quando escreve que “se quer chamar a atenção para o fato de que a definição de princípios como normas carecedoras de ponderação pode conduzir – como de tem conduzido, e o Brasil é testemunha disso – a um certo “relativismo axiológico”; todos princípios podem ser afastados, inclusive aqueles princípios reputados fundamentais, quer pela doutrina, quer pelo ordenamento, justamente por veicularem valores que não poderiam ser descartados. Tal noção esteriliza o caráter jurídico-normativo que define princípios como normas jurídicas, como bem aponta Grau”. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.p.137

se situam na estrutura constitucional, características que os faz de observância obrigatória e de veículos orientadores para a compreensão de todo o sistema jurídico.

A característica dos princípios como normas fundamentais, de súbito aparta qualquer possibilidade de que sejam mitigados ou mesmo afastados, ainda que se lance mão do critério interpretativo mediante a técnica da ponderação em face de possível conflito quando da aplicação de determinado princípio ou da prevalência de um diante de outro, posto que, o que é fundamental para a concepção de Direito e de Estado, é por decorrência inafastável.⁴⁴

Nesse aspecto é que a noção aqui traçada de “princípio” abarca o seu sentido de “valor” bem como de “limite objetivo”, em que no primeiro sentido temos a introdução de valores relevantes para o sistema jurídico como um todo, tais como os valores⁴⁵ justiça, dignidade da pessoa humana, segurança jurídica e certeza do Direito, que no plano prático é extremamente complexa por abarcar conceitos variáveis e subjetivos atrelados ainda à postura ideológica e filosófica do intérprete.

Ao passo que no segundo, como limites objetivos, dentre os quais são exemplos dos que informam diretamente o sistema tributário, como o princípio da estrita legalidade e da reserva de lei, o da capacidade contributiva, e o da anterioridade, serão de aplicação imediata, não cabendo, portanto, a ingerência do intérprete da norma, ao menos em alto grau, uma vez que pensamos que qualquer

⁴⁵ A Teoria dos Valores ou Axiologia é defendida por Miguel Reale como de importância básica para a Ciência Jurídica onde o “valor representa o *mundo do dever ser*, das normas ideais segundo as quais se realiza a existência humana, refletindo-se em atos e obras, em formas de comportamento”, sendo possível uma ordenação, ainda que não absoluta, do valioso. E acrescenta que toda sociedade obedece a uma tábua de valores que têm como características: a bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade e graduação hierárquica, além da objetividade, historicidade e inexauribilidade. O pensamento do jusfilósofo é linear à sua Teoria Tridimensional do Direito, segundo a qual “fatos e valores se integram dialeticamente em um processo normativo”. REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.p.191-194

⁴⁶ Não se trata de alijar o método subsuntivo de aplicação das normas ou ainda dos tradicionais, como o sistemático ou teleológico, mas da decorrência lógica e necessária de que para que realize a vontade da Constituição é indispensável que se lance mão de novos métodos de hermenêutica, uma nova interpretação constitucional com base em princípios específicos para tal, como relata Luis Roberto Barroso: “Portanto, ao se falar em nova interpretação constitucional, normatividade de princípios, ponderação de valores, teoria da argumentação, não se está renegando o conhecimento convencional, a importância das regras ou a valia das soluções subsuntivas.(...) o relato da norma, muitas vezes demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas à vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido”.(BARROSO, Luís Roberto. **O Novo Direito Constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil**. 2.reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2013.)

que seja a aplicabilidade de uma norma jurídica a um fato previamente tipificado será sempre objeto de uma atitude interpretativa⁴⁶ ainda que se trate de aplicação do método subsuntivo.

A interpretação da norma jurídica constitucional com vistas a que se realizem os valores, fins ou interesses por ela carreados é uma decorrência lógica de uma nova visão hermenêutica do Direito contemporâneo que passou a ser compreendido como um sistema aberto de regras e princípios, permeável a valores supra positivos, no qual as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel principal, notadamente os que atinam ao universo dos contribuintes em sentido lato.

O que nos leva a entender que nenhum sentido, na verdade, pode ser captado fora do mundo circunstancial, e sim no contexto da concreta situação fática em que se encontra, pois não há interpretação da norma jurídica constitucional desconectada dos problemas concretos ou do seu tempo ou ainda da compreensão do próprio intérprete. Nesta esfera cabe afirmar que a concepção moderna da interpretação constitucional recusa uma radical objetividade, uma neutralidade teórica, assim como uma pura racionalidade, superando-se assim uma visão meramente positivista da Constituição diante dos novos paradigmas.

São novas perspectivas trazidas à tona e uma nova cultura filosófica marcada pelo ideal de concretização da Constituição por sua força normativa, pela expansão do judiciário e por uma nova hermenêutica da norma constitucional - de forma estreita com base na nossa temática, a norma constitucional tributária - que também não aceita tão somente um modelo de regras e de subsunção, nem a tentativa de ocultar o papel criativo de juízes e tribunais ao exercerem a jurisdição constitucional, como ensina Karl Larenz, no escrever sobre a interpretação das normas no domínio da atividade jurisprudencial e a sua missão de chegar a decisões “justas”⁴⁷ com base em uma “Jurisprudência de valoração” :

(...) que a norma a qual a situação de facto deva ser subsumida seja previamente interpretada, isto é que seja estabelecido o seu sentido preciso e determinante. Igualmente, a interpretação das leis, como toda a compreensão de expressão alheias, tem lugar num processo que não se pode

⁴⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Kalouste Gulbenkian, 1997. p.167.

⁴⁸ Idem, p.165-167.

adequar às estritas exigências do conceito positivista de ciência. Exige, em rigor, a constatação dos fatos e, assim, a constatação do texto e de toda e qualquer circunstância que possa vir a relevar para a interpretação.(...) não é de todo possível ao juiz, na maioria dos casos, chegar à decisão “estritamente com base na lei”, e, porque esta carece de interpretação e a interpretação é mais ou menos discricionária ou requer dele a emissão de um juízo de valor.⁴⁸

A orientação trazida por Karl Larenz representa um comando operativo intrínseco à normatividade dos princípios constitucionais a ser seguido não só pelo Judiciário, mas também pelos demais poderes públicos, Executivo e Legislativo, no processo de interpretação e aplicação das normas jurídicas e em suas atuações, assim como pelos contribuintes que passam a ser os vetores que norteiam a dita valoração no ato de interpretar a Constituição, podendo ser chamados de intérpretes naturais, indiretos ou mesmo a longo prazo, pois como argumenta Peter Haberle, quem vive a norma, também a interpreta.⁴⁹

Em especial se reconhece mais uma vez a importância da nota de que a interpretação constitucional tem como ponto de partida e fio condutor os princípios fundamentais que permeiam o ordenamento jurídico, ainda que revestidos da natureza de “limite objetivo” que tem aplicação imediata a determinada relação jurídica ou de “valor”, em sua ação mediata como critério de interpretação e de integração do Texto Constitucional, uma vez que dão coerência geral ao sistema jurídico,⁵⁰ onde qualquer conflito que surja em sua aplicação há que ser resolvido mediante a técnica hermenêutica com o uso da ponderação e não pela exclusão de um ou de outro.

Tendo em vista o corte metodológico realizado na delimitação do presente estudo é que faremos a abordagem em volta de enunciados dos princípios constitucionais ligados de forma estreita à eleição do sujeito passivo tributário, a que denominamos princípios cardeais da tributação.

2.2.1 Princípios cardeais da tributação na Constituição

Os princípios constitucionais tributários são portanto, os balizadores tanto para a Administração Pública ao editar leis cujo alvo é a esfera do patrimônio do

⁴⁹ HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1997. p.21-23 .

⁵⁰ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3.ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1999.2.t.p.226

administrado, quando das imposições tributárias, como para o aplicador e intérprete do direito, pois através da harmonia dos textos legais a tais princípios é que se extrai a validade, a unidade e unicidade de todo o sistema jurídico tributário, e sem menos, a constitucionalidade dos enunciados das normas que tratam do sujeito passivo tributário e da responsabilidade tributária.

Nesta órbita jurídica - a dos princípios constitucionais que irradiam imediatamente o sistema tributário - é que gravita um dos maiores fundamentos do Estado Democrático de Direito - a proteção e garantia dos direitos fundamentais, como direitos positivados constitucionalmente, com espeque na carga discursiva de caráter valorativo que trazem em si e que por isso devem ser protegidos, garantidos pelo ordenamento jurídico.

Na esfera das teorias dos direitos fundamentais e aqui inseridos os direitos fundamentais do contribuinte, os ensinamentos de Robert Alexy são preciosos pois para o autor alemão os direitos fundamentais são extraídos a partir de normas obtidas por meio de enunciados normativos existentes na Constituição, que podem ser princípios ou regras – o que resulta em uma aplicação dos mesmos adstrita a essa configuração – posições jurídicas definitivas ou a priori, que podem ser analisadas como deveres do Estado, direitos frente ao Estado e ainda relações jurídicas entre sujeitos de direito privado.⁵¹

O rol de direitos fundamentais previstos no texto Constitucional é sem dúvida digno de aplausos, uma medalha alcançada em um ideário humano, político e social, mas que salta aos olhos que como contrapartida, ao revés, sem desejo de querela alguma, há um hiato em progressão acelerada entre o que há de positivado e a concretização daqueles, do que se faz induzir que os vícios que possivelmente se instalem como óbices à efetividade de tais direitos subjetivos devam ser

⁵¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.p.26.

⁵² Para além do reconhecimento, importa mais a efetiva concretização dos direitos públicos subjetivos fundamentais do contribuinte em face das arbitrariedades que possam surgir pelo poder do Estado. No âmbito da tributação, tais direitos, aliados aos deveres e obrigações do sujeito passivo previstos constitucionalmente, formam o chamado “estatuto do contribuinte”, que espanca qualquer possibilidade de exercício de competência tributária que invada esfera jurídica do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à propriedade, à segurança jurídica e os seus reflexos no devido processo legal, na ampla defesa e contraditório...”, ou que tão somente esteja desalinhada às balizas constitucionais. No dizer de Roque Antonio Carraza, o “estatuto do contribuinte” exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a ideia de Estado de Direito. Às várias possibilidades de atuação da Fazenda Pública há de corresponder a garantia dos direitos de cada contribuinte. (...)” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Consti.... op.cit.**, p.422.)

sanados, sempre que possível, no momento da interpretação e aplicação da norma tributária – para fechar no âmbito em que gravita o fenômeno tributário e os seus reflexos.

As considerações até aqui alinhavadas servem de ponte para o anúncio de que os direitos fundamentais do cidadão contribuinte, é direito inarredável e que é diante deles que o Estado no exercício do poder de tributar esbarra e encontra limitações, não podendo inclusive o fisco cair em arbitrariedades, uma vez que os direitos fundamentais⁵² são diretrizes para a interpretação, aplicação e efetivação das normas constitucionais lançando raios em todo o ordenamento jurídico, sistema que no seu todo se posiciona como parte elementar o sistema tributário nacional, e nesta esteira é que os princípios cardiais da tributação tem a missão precípua de garantir sua proteção.

Não carece descartar a ideia de que alguns princípios constitucionais tributários são alçados pela doutrina a verdadeiros direitos fundamentais, mas o fato é que nem todos são direitos fundamentais, assim como há direitos fundamentais que não são princípios e que a colisão entre princípios pode afetar o sentido das normas jurídicas. Eis o terreno fértil para aplicação do princípio da proporcionalidade, tão suscitado no campo das imposições tributárias quando da necessidade de que haja para uma coletividade de pessoas que vivem em uma determinada sociedade uma igualdade de distribuição da carga impositiva global.

A tal igualdade na distribuição da carga tributária é um dos notáveis meios para que ocorra a Justiça, pois pensamos que numa visão ampla, o matiz dos princípios constitucionais tributários é a realização da Justiça tributária e esta para ser alcançada pressupõe que, antes de tudo, um princípio fundamental - e não só os expressamente previstos na Constituição - seja objetivamente justo e para esse fim, há que ser adequado à realidade⁵³ e ter como imagem retora, a Ética. Falamos aqui de uma ética que anteceda e se oponha a qualquer preceito que fundamente o Estado e a sua atuação, desde o legislador ao criar, modificar ou revogar leis, às autoridades fazendárias quando da aplicação das normas à situação fática.

Klaus Tipke constrói com clareza a ideia de princípio fundamental justo adequado à realidade e informado pela ética:

⁵³ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.p.16

⁵⁴ Idem, Ibidem.p.17

(...) Como todo sistema jurídico justo também o sistema jurídico tributário é uma construção mental fundada em princípios coerentemente refletidos levados às últimas consequências. Essa construção não pode ser erigida no vazio; ela tem uma base empírica referida à realidade e depende – da mesma deduzido – a um princípio fundamental ético, eventualmente também de vários princípios.⁵⁴

À luz da ética que deve influenciar o Direito em volta de um senso comum que revele os valores do sistema jurídico adaptados à realidade estampada na Constituição atual, é que justifica a busca incessante por um sistema tributário em que as garantias e os direitos fundamentais do homem e o seu conteúdo intrinsecamente ético e indisponível, sejam protegidos por princípios jurídicos que objetiva e eficazmente garantam a justiça, a igualdade e a solidariedade tributária.

A ética que permeia a construção do aspirado sistema tributário justo, há que ser ao mesmo tempo o elemento propulsor das atuações dos contribuintes, ainda que notadamente não seja apartada a ideia de que na relação jurídico-tributária está fincada uma vulnerabilidade⁵⁵ dos destinatários da norma tributária em face do Estado e o exercício de sua tríplice função, por ser a um só tempo o criador da lei tributária, o aplicador e o que exerce a função jurisdicional, administrativa e judicial dos conflitos que surjam em virtude da lei aplicada.

O status efetivo do contribuinte vulnerável ou suscetível, ou a repisada justificativa de alta carga tributária do país, ou ainda a sua má distribuição ou não aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado por meio da tributação, não deve,

⁵⁵ Sob o ponto de vista de James Marins a vulnerabilidade do contribuinte na relação fiscal pode ser estudada a partir de três perspectivas que espelham as funções do Estado, compreendendo o “Estado criador da norma jurídico fiscal e a vulnerabilidade material do contribuinte; o Estado aplicador da norma jurídico fiscal e a vulnerabilidade formal do contribuinte; e o Estado julgador da lide fiscal e a vulnerabilidade processual do contribuinte”.(MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.p. 25).

⁵⁶ Pode-se dizer que o planejamento fiscal figura na órbita das estratégias fiscais dos contribuintes com o intuito principal de não pagar ou de pagar menos tributo em que não estão incluídas as condutas ilícitas, o que quer dizer que o planejamento fiscal, enquanto conduta protegida e permitida pelo ordenamento jurídico configura um direito subjetivo do contribuinte no universo da fenomenologia tributária e o dever do Fisco de aceitá-lo, desde que a este oponível em termo de eficácia. Aos olhos de Marco Aurélio Greco planejamento tributário é o “ conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. Ao dizer “legalmente” estou falando de atos lícitos. Mas não estou me referindo apenas à licitude no sentido de não haver agressão a nenhuma norma específica; “conduta legal” neste contexto tem um sentido mais amplo por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos) e com o Direito (que abrange, além das leis, os princípios jurídicos e os valores prestigiados pelo ordenamento).(GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p.117)

no entanto, justificar o uso cada vez mais corrente pelos contribuintes de meios artificiosos sob a falsa estratégia de planejamento fiscal⁵⁶.

Assim como não justifica a opção pelo uso de meios ilícitos ou fraudulentos no intuito de sonegar tributos e de auferir mais lucros, instalando uma desigualdade socioeconômica latente e produzindo efeitos nocivos à sociedade, sem perder de vista também, que não raro, o instituto jurídico da “empresa” está sendo utilizado como instrumento para a prática predatória de não arrecadar tributos, ferindo de forma insidiosa a princípios basilares do Estado de Direito e alijando de suas condutas a clamada ética fiscal que é elemento intrínseco às atuações dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Como fecho dessas considerações, que de pronto, não se trata de pura ideologia, importa aclarar que o que buscamos neste tópico do trabalho foi tão somente traçar uma visão panorâmica da importância, da finalidade e dos aspectos que norteiam os princípios constitucionais tributários em sua função precípua de alicerce de todo o ordenamento jurídico, para no passo seguinte tratarmos de forma mais amiadada daqueles que julgamos ser diretamente atrelados ao tema da sujeição passiva e da responsabilidade tributária.

Longe de ser um fim em si mesmo, o estudo dos princípios cardeais da tributação, como o da capacidade contributiva, da igualdade tributária, da legalidade, da solidariedade fiscal, da vedação do tributo como confisco e os seus reflexos jurídicos torna-se o ponto de partida para a abordagem e análise sistêmica do objetivo pretendido neste estudo dissertativo.

Podemos assim, com base no horizonte estabelecido da pesquisa e o seu desenvolvimento a partir do estudo dos ditos princípios constitucionais tributários, dar o passo seguinte, deixando claro que como uma imposição natural estarão sempre presentes como retores fundamentais, os princípios supra positivos da segurança jurídica, da certeza do direito e da justiça fiscal por dizerem de perto com o fenômeno da tributação, ou escrevendo de forma mais clara, por serem princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito, de onde aqueles derivam e encontram as razões de validade e de eficácia e de onde se desencadeia todo o processo hermenêutico de aplicação da norma tributária no sentido do que melhor conduza à realização de um sistema jurídico-tributário garantido pela coerência, unidade e conformidade.

O princípio da segurança jurídica⁵⁷ é acolhido na seara tributária, dentre outras nuances, exigindo que o Estado no seu exercício de tributar descreva na norma legal atada às balizas constitucionais de forma amudada, a hipótese de incidência do tributo levando ao contribuinte a certeza das possíveis consequências que surgirão dos fatos praticados e da atuação da Administração Fazendária, o que acarreta a confiança no Poder Público,.

Também, é com base na segurança jurídica que, no momento de aplicação pela autoridade fiscal da norma tributária à situação fática, se exige um ato fundamentado e vinculado aos termos da lei e dos valores expressos por ela, e ainda determina ao julgador uma interpretação em matéria tributária sem alargamentos ou analogias para que daquela resulte a realização do Direito e a garantia e proteção de igualdade e dos demais direitos fundamentais do contribuinte

A certeza do direito age concretizando o princípio da segurança jurídica no sentido de assegurar ao contribuinte que a norma a ser aplicada ao fato jurídico tributário por ele realizado é regida pelos princípios constitucionais que irradiam seus efeitos no fenômeno da tributação, como o da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade clássica ou nonagesimal. Vale dizer, que a norma que institui ou majora o tributo e dispõe sobre todos os seus elementos essenciais encontra arrimo na autoridade constitucional assegurada por seus valores protetivos ou modificadores.

A justiça fiscal⁵⁸ é neste primeiro momento trazida dentro da perspectiva não de alcançar um sentido absoluto mas, como um objetivo a ser realizado através da relação entre o cidadão contribuinte e o Estado, que para além de uma

⁵⁷ Roque Antonio Carraza ao lançar críticas por seu magistério à hipótese de tributação antecipada veiculada pelo § 7º do art.150 da CF (após EC 3/1993) afirma: “ É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, “cláusula pétrea” e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf. art. 60, § 4º, da CF). (CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Const....op.cit.**, p.456).

⁵⁸ Na interessante visão de Paulo Caliendo pode-se compreender a justiça fiscal como um ponto de equilíbrio entre a paz e a prosperidade que são aspirações consagrados pela sociedade e assim argumenta o autor: “(...) A justiça fiscal irá tratar da correta relação do cidadão (parte) com a esfera pública (todo), permitindo identificar a correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido público da tributação e de seus valores essenciais” (CALIENDO, Paulo. **Tratado de direito constitucional tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**/ coordenador Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 391)

⁵⁹ Miguel Reale ao tratar da lei como fonte do direito preleciona que: “ Lei, no sentido técnico desta palavra, só existe quando a norma escrita é *constitutiva de direito*, ou esclarecendo melhor, quando ela introduz algo de novo com caráter obrigatório no sistema jurídico em vigor, disciplinando comportamentos individuais ou atividades públicas”. (REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo:Saraiva, 2002. p.163)

distribuição de carga fiscal igualitária e o retorno dos recursos à sociedade, sejam preservados de súbito a liberdade e o direito de propriedade.

2.2.1.1 Princípio da estrita legalidade, da tipicidade e da reserva de lei complementar

Se o Estado de Democrático de Direito fosse um espelho, a imagem nítida a ser refletida seria a da lei⁵⁹, por ser esta a maior expressão da legitimidade daquele, um ato de vontade estatal que emana de um processo legislativo previsto no Texto Constitucional, enquanto resultado da expressão de manifestação da vontade de um povo, bem como por ser o instrumento que ao introduzir a norma, inova o sistema jurídico conferindo direitos e impondo deveres a que todos devem atender, notadamente o Estado no exercício da competência do poder de tributar e o contribuinte (sentido lato) no seu dever e direito fundamental de pagar tributos.

Esta é tão somente a exegese a ser feita do art.5, II, CF ao anunciar o princípio da legalidade como um dos maiores pilares do ordenamento jurídico em que a obrigação de fazer ou não é decorrente de lei.

Em matéria tributária é assim que também acontece, no entanto, para além da norma jurídica citada, o que por si só já seria suficiente para laçar todo o ordenamento jurídico, o constituinte originário optou por reafirmar, provavelmente pelos valores a serem protegidos nessa esfera, o princípio da legalidade ao determinar que a criação e majoração do tributo só será feita por meio de lei (art.150, I, CF).

No Direito Tributário a relevância do princípio da legalidade atrai luzes pela missão que tem de ser a fonte de revelação e garantia da justiça fiscal, além, é claro, de estar profundamente relacionado à segurança jurídica dos cidadãos contribuintes, tendo em vista que para além da criação e aumento da base de cálculo ou alíquota a ser aplicada ao tributo, a sua própria modificação e extinção só ocorrerá mediante lei editada por autoridade competente.

Estamos neste ponto a tratar da reserva absoluta da lei formal ou da chamada estrita legalidade que informa todo o sistema tributário constitucional, desde o momento da criação do tributo, por obrigar a pessoa política que detém a competência tributária a descrever em minúcias todos os elementos essenciais ou

indispensáveis da regra matriz de incidência do tributo, como o aspecto material da incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e o sujeito passivo, assim como os aspectos temporal e espacial da exação. Leandro Paulsen ao discorrer sobre a determinabilidade da norma tributária impositiva e o critério da suficiência anota que

(...) Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte direto na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária, quando e em que momento se dá (...) A análise do atendimento ou não, por uma lei, à reserva absoluta faz-se pela verificação da determinabilidade mediante o critério da suficiência. A lei deve, necessariamente, conter referências suficientes, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito.⁶⁰

Desse modo é que o princípio da legalidade leva ao princípio da tipicidade tributária⁶¹, é dizer, à exigência de que o tipo tributário há de ser exato, cerrado, levando ao contribuinte segurança, certeza e a confiança de que somente diante da prática de determinado fato ou da situação prevista em lei é que haverá a incidência da norma jurídica e necessariamente há de vir o efeito tributário esperado.

A tipicidade tributária acaba assim por limitar o âmbito do poder de tributar do Estado ao mesmo tempo em que impede no agir do Fisco a possibilidade do uso de analogia ou discricionariedade, vinculando ao próprio Poder Judiciário que diante de uma atecnia da lei tributária, ou de insuficiência de um dos elementos essenciais do tipo tributário.

Em suma, o princípio da estrita legalidade atado ao da tipicidade fechada⁶² determina que a instituição, a fiscalização, a arrecadação e a extinção do tributo deve ser feita através de lei, lei ordinária que é a lei tributária por excelência,

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.161.

⁶¹ Para Alberto Xavier o princípio da tipicidade tributária envolve o princípio da seleção pela escolha de situações que revelam capacidade econômica; o princípio de *numerus clausus* pela descrição minuciosa dos elementos essenciais; o princípio do exclusivismo através do qual a cada tipo tributário corresponderá certos fatos ou situações jurídicas escolhidas e por fim abarca também o princípio da determinação pelo qual o fundamento da decisão também deve vir descrito na lei. (XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p.84-88)

⁶² A tipicidade fechada na seara tributária não impede que numa visão alargada da dinamicidade que toma de conta dos fatos sociais a norma tributária a acompanhe, como desfia nesse sentido Marco Aurélio Greco: “ a maneira de acompanhar é prever standards, padrões de conduta ou padrões de fatos, em vez de prever condutas condutas individuais ou fatos específicos” pois entende que os modelos possam ter uma duração maior, e assim um modelo com tessitura aberta, abstrata. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 59-61)

alinhada em todos os sentidos à lei complementar prevista na Carta de 1988, art. 146, com a competência, dentre outras, para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art.146,II) e de estabelecer normas gerais em matéria de tributação (art.146, III), para citar tão somente os que dizem de forma mais casada ao objeto específico deste trabalho: a sujeição passiva e a responsabilidade tributária.

Tal função atribuída à lei complementar em matéria tributária é, na maior parte, cumprida pelo Código Tributário Nacional – CTN (lei n.5.172/66), ao estipular normas complementares ao Texto Constitucional, traçando balizas gerais a serem seguidas pelo legislador ordinário no momento da criação do tributo, bem como à Fazenda Pública no momento de sua cobrança e aos julgadores, administrativos e judiciais, enfim, a todos os seus intérpretes, representando uma das maiores garantias fundamentais concedidas aos contribuintes.

Esmiuçando a ideia, a lei complementar dispõe acerca dos preceitos gerais sobre o tributo, sua definição e espécies, os fatos geradores, base de cálculos e contribuintes, do que se faz concluir que tais preceitos fincam a dita garantia ao contribuinte de que qualquer tributo a ser pago terá sido criado, fiscalizado, lançado e exigido com base em lei estritamente atrelada à Constituição.

Fica aqui, portanto, lançada a ideia a ser seguida ao longo do nosso estudo, de que a arquitetura da sujeição passiva tributária é constitucional⁶³(art.146, III, a), cabendo ao Código Tributário Nacional estabelecer regras matrizes de responsabilidade tributária e ao legislador da pessoa política tecer as regras específicas.

2.2.1.2 Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco

Há um limite para a imposição da carga tributária. Esta, numa visão ampla, é o anúncio constitucional dado ao legislador, destacado no art.150, IV, da Constituição, quando expressamente proíbe a utilização de tributos com efeitos confiscatórios.

⁶³ Nesse rumo Renato Lopes Becho afirma: “Em outras palavras, de pouco adiantaria se o constituinte elaborasse detalhado sistema constitucional tributário se o legislador ordinário pudesse exigir o tributo de qualquer pessoa, sem a menor atenção ao amplo conjunto normativo previsto na Carta Magna. (BECHO, Renato Lopes. A Sujeição Passiva Tributária na Jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 201, junho/2012, p.137).

A vedação ao Poder Público no ato de criação ou majoração de tributos com efeitos confiscatórios tem a ver com o direito a uma existência digna, ao livre exercício de uma atividade lícita, à proteção das condições essenciais mínimas que envolvem o direito de propriedade, à saúde, educação, à habitação, enfim, à leitura indispensável de que através da tributação não pode haver uma carga tributária insuportável ou que torne inviável os direitos subjetivos protegidos pela própria Carta Política. Nesta trilha escreve José Eduardo Soares de Melo:

O Poder Público há de se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e evitar as quebras das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana.⁶⁴

O princípio que veda à tributação, o confisco, está laçado pelo princípio da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da propriedade, o que leva à certeza de que o patrimônio, a renda, e a propriedade do contribuinte não poderão ser apropriados injustamente pelo Estado com a instituição de tributos excessivamente onerosos, o que faz com que o princípio em tela seja uma verdadeira limitação ao exercício do poder de tributar, direta ou indiretamente, não podendo assim, existir no ordenamento jurídico pátrio lei que regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.⁶⁵

De difícil mensuração é alcançar a dimensão exata do que vem a ser confisco em matéria tributária, o que implica dizer que a agrura consiste em alcançar a razoável fixação de limites para que as prestações pecuniárias delimitadas em lei sejam compatíveis à capacidade econômico contributiva do contribuinte, o que nos leva a crer que a noção deve partir do fato de que “desde a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória”⁶⁶, para no segundo momento, seguir a ideia

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo:Dialética, 2010, p. 34.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.910.

⁶⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.168.

⁶⁷ José Souto Maior Borges anota que o direito de propriedade está assegurado no art.5º, XXII da CF e que, de outra banda, a desapropriação só é possível na forma da lei e por necessidade ou utilidade pública ou interesse social (art.5º, XXII), estando assim eliminada a supressão por via de tributos ou

de que a manifestação de riqueza do signo presuntivo tributário do contribuinte não poderá ser esgotado pela hipótese de exação confiscatória.

Ainda que a literalidade do dispositivo constitucional se refira tão somente ao tributo, nos filiamos aos que entendem que a proibição se estende também às multas tributárias⁶⁷, ainda que mensuradas de forma diferente, uma vez que as penalidades pecuniárias guardam em si peculiaridades: a uma, de não ter a finalidade arrecadatória; a duas, por representar o caráter educativo e preventivo do Direito Tributário, qual seja, uma forma de coibir e de que não se perpetuem as práticas abusivas dos contribuintes no sentido de sonegar, fraudar ou tão somente de pagar a menor o tributo realmente devido, desde a sua aplicação que nunca leve à perda substancial do patrimônio do contribuinte.

O princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco é amplo, absoluto, no entanto, como deve ser aplicado em conjunto às demais normas constitucionais, abriga certa relativização no convívio com aquelas que atuam como sua exceção, como na hipótese de objetivos extrafiscais do legislador, na progressividade como elemento informador da proteção da função social da propriedade ou para desestimular o consumo de certos bens e serviços, ou ainda nos níveis mais elevados da imposição tributária que alcança aqueles que auferem mais ganhos ou rendas, enfim, o fato é que, mesmo diante das hipóteses de políticas extrafiscais, o tributo não poderá ser ainda que de forma indireta, o instrumento para que o Estado se aproprie de forma desmedida do patrimônio ou da renda do contribuinte.

O que há, portanto, é apenas uma flexibilização quando de sua aplicação para alcançar os objetivos desejados pelo constituinte em determinadas situações, garantindo-se sempre no mínimo, para fazer uso de um trocadilho, o mínimo legal disponível para a existência digna do contribuinte e de sua família, onde se exige mais uma vez, uma interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico

multa. Afirma ainda que é possível entender que cabe ao Poder Judiciário fixar de ofício uma multa menor, quando observados os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, o que por suas palavras escreve: “É da essência da função jurisdicional atribuir o seu a cada um (*suum cuique tribuere*): ao Fisco o que é do Fisco, ao contribuinte o que é do contribuinte. O que é vedado ao judiciário será fixar de ofício a multa, i.e, com independência ou referibilidade à sua prefixação pelo órgão administrativo e avaliada numa situação contenciosa.” (BORGES, José Souto Maior. *Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais* In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, p.220-221)

tributário, de forma que o Direito Tributário e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, se inter-relacionem em sínteses dialéticas constantes.⁶⁸

Nesse compasso é que Sacha Calmon N. Coêlho⁶⁹ afirma que “o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação”, e acrescenta “tributação razoável”, o que guarda perfeita sintonia com a exigência de aplicação “deste princípio como um limite à edição de leis que afetam direitos fundamentais dos contribuintes”⁷⁰ como dito por Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que acerca do assunto ainda aduz que a jurisprudência da Corte Maior trilha com firmeza no reconhecimento da razoabilidade das leis, quando escreve que

Em diversos julgados o Supremo Tribunal Federal aplicou o princípio da razoabilidade para invalidar normas jurídico-tributárias. Desse modo, reconheceu a necessidade de razoabilidade entre a base de cálculo das taxas de serviço e o custo da atuação estatal, razoabilidade das normas que prescrevem sanções tributárias e das normas que instituem ou majoram tributos.⁷¹

Também na mesma trilha seguimos, quando ao alinharmos mais de perto o princípio do não-confisco ao instituto da responsabilidade tributária, defendemos que o tributo razoável, ético, o instrumento que atina à capacidade contributiva, à isonomia tributária e possibilita a justiça fiscal, em nenhuma situação, cedendo o

⁶⁸ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.909.

⁶⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, p. 247-248.

⁷⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, p.303.

⁷¹ Idem, *Ibidem*.....p. 303.

⁷² A ideia de constituição viva na leitura de Ingo W. Sarlet guarda relação com a noção de identidade constitucional, que ainda que em reconstrução constante não pode ter o seu fio condutor formado por seus elementos essenciais afastados ou mitigados e por isso alcançam proteção, dentre outros mecanismos, pelas cláusulas pétreas, que dentre outros objetivos, tem a missão de preservar a dita identidade. (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p.91.) Nesta trilha, o fenômeno tributário se posiciona como revelador da identidade constitucional, por ser instrumento realizador dos objetivos fundamentais da República e da garantia e proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, daí invocarmos em conjunto: a capacidade contributiva, a igualdade tributária, a solidariedade social e a vedação do confisco como princípios que efetivam a existência de uma tributação justa, justiça no aspecto substancial e não apenas formal, portanto, normas fundamentais inarredáveis por meio de emenda constitucional.

passo apenas para as exceções elencadas pelo constituinte e dentro das balizas fincadas no ordenamento jurídico tributário, poderá ser exigido de maneira que acarrete a perda ou que reduza de forma substancial o patrimônio, a propriedade ou a renda daquele que praticou de forma direta o fato jurídico tributário, nem tampouco daquele que não o realizou, a que está apenas a ele vinculado ou para ser mais específico, aquele que deverá pagar o tributo porque assim a lei determinou.

2.2.1.3 Princípio da capacidade contributiva

Repisamos a ideia já trabalhada neste estudo de que os princípios tributários constitucionais atuam como limitações ao poder de tributar, bem como representam valores, os valores supremos que se põem como antecedentes, como precursores do ordenamento jurídico, do Estado Democrático de Direito formado com a função precípua, dentre outras, de concretizar aqueles valores substanciais que exprimam os ideais aspirados pela sociedade e que possui como instrumento para este exercício a Constituição - a figura de uma constituição viva⁷² – aqui retratada como a que atua concretizando seus objetivos fundamentais previstos no seu artigo 3º através da eficácia e efetividade de suas normas e que, por outro lado, mantém o seu texto acasalado à realidade social.

Então. Neste compasso é que a capacidade contributiva, moldura principiológica do Direito Tributário desenhada na arquitetura constitucional - art. 145, § 1º- anuncia a concreção e a efetividade de valores fundamentais que informam o ordenamento jurídico tributário ao dispor que a contribuição para o custeio das atividades do Estado através de impostos⁷³ será feita na medida em que

⁷³ Ainda que na previsão constitucional haja referência tão somente a impostos, pela análise sistemática dos princípios e objetivos do ordenamento tributário, pensamos que a capacidade contributiva deve ser princípio nuclear informador do regime jurídico de todas as espécies tributárias, matizando os tributos vinculados e os não vinculados, os ditos pessoais e os reais, apenas a sua aplicação na inteireza se realiza de forma mais ampla com relação aos impostos, pela sua independência ou não vinculação a qualquer atuação estatal, ou escrevendo melhor, pela hipótese de incidência dizer diretamente com o fato ou situação reveladora de capacidade econômico contributiva do sujeito passivo, o que podemos perceber também com clareza meridiana a necessidade de sua efetiva aplicação com relação às contribuições para a seguridade social, como no julgado: “ (...) art.145, §1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário. É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos. (...) Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guardada, como ocorre no caso das contribuições sociais

praticados os fatos de relevância econômica a que a lei tributária irradiou suas luzes e os fez geradores de efeitos tributários e na igual medida em que forem reveladores de força econômica de quem os praticou.

Há no enunciado da norma constitucional um parâmetro positivo da imposição do Estado, ao passo que atua como limite negativo do exercício do poder de tributar.

A eleição pelo legislador de fatos da vida social que demonstrem manifestação de riqueza e aptidão para concorrer às despesas públicas, configura a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, o que trocando em miúdos quer dizer que a hipótese de incidência tributária em seu aspecto material há que ser um ato ou fato que revele ou represente manifestações de riqueza⁷⁴, e por outro lado, um limite à graduação máxima no exercício da competência tributária, ambos fundamentam juridicamente o tributo.

De outra banda, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à parcela da riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais⁷⁵, ou seja, a aptidão específica de dado contribuinte para suportar a imposição tributária na medida de sua real possibilidade econômica de gerar os recursos destinados ao Estado, agindo assim como critério de graduação e limite da tributação de modo que o ônus tributário seja suportado sem afetações quanto ao direito a uma

previstas no art.195, I, b, c devidas pelo empregador. (Excerto do voto condutor do Min. Ricardo Lewandowski, quando do julgamento, pelo STF do RE 573675, mar/09).

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.28-29.

⁷⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar,1998, p. 57.

⁷⁶ Dando ênfase ao caráter de concreção e de efetividade da Constituição, Mizabel Derzi traz à sirga o aspecto de que no texto constitucional há a referência à capacidade econômica e não à capacidade contributiva com o objetivo de “ afastar criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas”, o que faz com que a a capacidade econômica contributiva só possa ser medida por verdadeiras forças econômicas do contribuinte. (Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. op. cit, p.1092)

⁷⁷ Sob esta mesma perspectiva a doutrina italiana demonstra que a capacidade contributiva prevista no art.53 da Constituição italiana de 1947, em vigor, “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”, fixa critérios que vinculam a todos os seus destinatários: “ (...)l'art. 53 fissa altresì criteri vincolanti per ogni interprete, sia esso il contribuente, il giudice o l'amministrazione finanziaria”, ao passo que orienta a interpretação das normas na realização do princípio ao afirmar: “ Nei limiti della legge, tra due diverse interpretazioni dovrà essere dunque preferita quella che assicuri il rispetto dei principi costituzionali.(MOSCHETTI, Francesco. LORENZON, Gianfranco. SCHIAVOLIN, Roberto, LORIS, Tosi. **La Capacità Contributiva** . Padova: Cedam, 1993. p.13.

existência digna, o que no revés, vem a garantir tanto o padrão de vida de quem o suporta como a legitimidade do tributo devido.

Sob tal prisma de interpretação é que nos leva a crer que de fato, ainda que a capacidade econômica⁷⁶ seja pressuposto da capacidade contributiva⁷⁷, não abarca de forma global o seu conteúdo, devendo sempre ser preservado o mínimo vital, eis dizer, a parcela economicamente existente, no entanto não tributável.

A busca da máxima eficácia do princípio deve ser uma constante aos seus destinatários, desde aqueles que têm competência para a criação dos tributos aos seus intérpretes e aplicadores da norma⁷⁷, uma vez que toda a atuação estatal deve ser no sentido de preservar as máximas fundamentais que informam o universo da fenomenologia tributária, notadamente a capacidade contributiva por ser o eco em que ressoa as vozes normativas da igualdade, da justiça tributária, da proibição do confisco, do direito de propriedade e da solidariedade fiscal, que direta ou indiretamente gravitam na órbita das normas constitucionais que possuem eficácia plena e aplicação imediata, nos termos do § 1º do art.5º do Texto Constitucional.

A noção de capacidade contributiva carrega em si a de igualdade tributária, pois que impõe à lei tributária que trate de forma igual àqueles de idêntica força econômica, com os mesmos deveres e direitos tributários, e de forma desigual aos que destoam, vedando a concessão de privilégios e de benefícios fiscais de forma restrita a determinadas categorias ou grupos de contribuintes.

Neste mesmo passo é que a igualdade no ordenamento jurídico italiano, em primeiro momento teve uma motivação política para coibir privilégios de classes ou categorias antes admitidas, para em seguida abarcar o sentido de igualdade jurídica de todos diante da Lei, de acordo com a capacidade contributiva, como anota Victor Uckmar:

L' eguaglianza di fronte agli onere fiscali può essere intesa in due sensi: a) in senso giuridico, come parità di posizione, con esclusione di ogni privilegio di classe, di religione e di razza, di modo che i contribuenti, i quali si trovano in identiche situazioni, siano sottoposti all' identico regime fiscale; b) in

senso economico, come obbligo di contribuire agli onere pubblici in eguale misura, intesa in termini di sacrificio, e cioè(...), in relazione alla capacità contributiva dei singoli.⁷⁸

Do liame da capacidade contributiva – personalização do tributo - à isonomia tributária, é que se pode extrair que a previsão no ordenamento da progressividade da exação tributária para alguns impostos, como o imposto de renda e do imposto predial e territorial urbano em determinadas situações, assim como da seletividade na fixação de alíquotas em face da essencialidade⁷⁹ ou não do bem ou serviço, da não-cumulatividade que informa o IPI e o ICMS são técnicas, ou na visão de Edvaldo Brito são possíveis de assumir natureza de princípios⁸⁰ que possibilitam a eficácia, a efetividade da cobrança de tributos de forma isonômica, consideradas as condições, as circunstâncias que cercam os contribuintes individualmente considerados de forma abstrata pelo legislador até a sua aplicação concreta à situação fática, na medida então da aptidão econômica do contribuinte para colaborar com as despesas públicas de acordo com a riqueza manifestada no fato jurídico tributário por ele praticado.

A concretização do princípio é viabilizada assim de forma direta e pessoal, sempre que possível, nos termos do Texto Constitucional, como também pelas técnicas ou medidas previstas no ordenamento, obrigando desde o legislador até os seus intérpretes, inclusive contribuintes e a administração fazendária, como bem observa Edvaldo Brito:

(...) Logo tanto o legislador, quanto o aplicador da norma terão de adotar, fórmulas do “justo e razoável” para viabilizar o princípio, mediante adaptação dos seus elementos à técnica de imposição de cada tributo da espécie aquinhoadada pela norma constitucional. Consequentemente, a personalização dos impostos e a sua progressividade em razão da capacidade de pagar de cada pessoa são critérios preferenciais na técnica de

⁷⁸ O princípio da igualdade jurídica para o autor traz em sua própria essência o princípio da generalidade da imposição fiscal. UCKMAR, Victor. **Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario**. 2.ed. Padova: Cedam, 1999, p.64-65.

⁷⁹ Para Ricardo Lobo Torres a seletividade é um subprincípio da capacidade contributiva onde o tributo incidirá de forma progressiva na razão inversa da essencialidade dos produtos (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16.ed. Renovar, 2009, p.377)

⁸⁰ Edvaldo Brito em sua perspicácia jurídica ensina que tudo o que se refira à proteção do patrimônio do particular contra assédio abusivo e soberano estatal integra um núcleo legal, e este abarca critérios como o da progressividade, não-cumulatividade, seletividade e proporcionalidade destinados a disciplinar cada espécie de imposição. (BRITO, Edvaldo. **Princípios Constitucionais Tributários**. In **Caderno de Pesquisas Tributárias n.18**. Centro de Extensão Tributária e Editora Resenha Tributária. São Paulo: 1993, p. 556-558.

imposição que o legislador há de adotar cada vez que instituir essa espécie tributária.(...)⁸¹

Há assim um propósito para as nuances admitidas pelo ordenamento tributário de meios que possibilitem a efetividade do princípio da capacidade contributiva e dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art.3º da CF) , ou em poucas palavras, há um fundamento para ambos: a justiça social, e mais de perto, a justiça fiscal.

“A justiça fiscal é valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes”,⁸² esta é a lição de Klaus Tipke ao defender que não há um critério de justiça uniforme para todo o Direito, deve-se, portanto, existir a adequação à matéria, que para o Direito Tributário a orientação deve ser seguida pelo que dialoga o princípio da capacidade contributiva e os demais princípios e regras que norteiam o sistema jurídico tributário.

Ainda que carregada de alto grau de abstração e de grandes tertúlias doutrinárias quanto ao seu real conceito - das quais nos apartamos por escapar do eixo temático deste trabalho - a justiça tributária age como fundamento de concretização da distribuição isonômica⁸³ da carga tributária segundo a capacidade contributiva ou econômica de cada qual e como o mais importante objetivo da arrecadação tributária. Neste mesmo cenário atua o pensar de Francesco Moschetti ao discorrer sobre a concretização da justiça tributária pelo princípio da capacidade contributiva. Suas palavras:

⁸¹ BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In Caderno de Pesquisas Tributárias n.14. Centro de Estudos de Extensão Tributária e Editora Resenha Tributária. São Paulo: 1989, p. 326).

⁸² Para o autor os princípios são pressupostos básicos para a justiça formal enquanto orientam a justiça material, e assim a violação a princípios justos só é justificada pela aplicação de princípios de um mesmo valor, hipótese que supomos não caber quando da aplicação da capacidade contributiva, pois ainda que não aplicadas no entendimento do autor, às normas extrafiscais, entendemos como já demonstrado neste estudo que há um limite à extrafiscalidade - ainda que informada por outros objetivos relevantes - estabelecido pela vedação do confisco, que nada mais é que uma manifestação, ou como trata a maioria da doutrina, uma decorrência do princípio da capacidade contributiva. (TIPKE, Klaus. YASHAMITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.18.)

⁸³ “O conceito indeterminado da justiça é concretizado num primeiro nível: como segue: justiça por meio de tratamento isonômico; tratamento isonômico segundo um critério adequado à matéria; justiça social – tributação socialmente justa com base num princípio adequado à matéria, que somente pode ser sacrificado por princípios de mesmo valor” (Idem. p. 22)

⁸⁴ MOSCHETTI, Francesco. La Capacità Contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. **Trattato de Diritto Tributario**. Tomo I. Padova: Cedam, 1994. p.227.

“Strettamente collegata à la scelta del principio de capacità contributiva come primario criterio de giustizia nella creazione e ripartizione dei tributi. Solidarietà e capacità sono due aspetti della stessa realtà. Nell' ambito de rapporti solidali, il fondamentale criterio di giustizia si sintetizza appunto nella formula “ da ciascuno secondo la capacità, a ciascuno secundo i bisogni.”⁸⁴

Ora, se num giro, a justiça distributiva fiscal consiste em que aqueles que possuam mais aptidão para contribuir no custeio das despesas públicas o façam em medida maior, e noutro giro, o Estado tem o poder-dever de arrecadar tributos para realização de suas atividades fins e que atendam à necessidade de todos, em especial daqueles que por possuir menor aptidão para contribuir necessitam e utilizam em medida maior os bens e serviços estatais, é que se esbarra em mais um inarredável princípio informador do sistema tributário e também manifestação da capacidade contributiva: a solidariedade social tributária.

Seja como mais um fundamento da tributação ou como um objetivo constitucional, a solidariedade social emerge efetivamente pelo estreito laço que vincula o cidadão contribuinte - ao retirar parcela de sua riqueza e na sua medida para a cooperação recíproca entre os membros da sociedade e nesta senda exercer o direito de exigir prestações positivas do Poder Público - ao Estado Democrático de Direito - para a realização dos seus objetivos balizados numa coordenada sistemática do conjunto de valores que o norteiam para a garantia e efetivação de direitos fundamentais e construção do bem-estar social comum.

Há nesta perspectiva uma dimensão social do homem que deve também informar todo o fenômeno da tributação proposta pela Constituição da Sociedade⁸⁵ e sob este prisma é que a tributação escapa à função instrumental estatal de arrecadação de recursos, pois na “ponderação de valores constitucionais, o peso do valor “arrecadação (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor “solidariedade social” (por ser um objetivo fundamental)”⁸⁶.

Em suma, podemos afirmar que há um liame efetivo que amarra o dever fundamental de pagar tributos na dimensão econômica do pressuposto do fato considerado, que tem como contrapartida o dever do Estado de realizar os objetivos

⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p.178.

⁸⁶ Idem, Ibidem. p.179.

constitucionalmente consagrados pela sociedade na máxima eficácia possível dos valores por aqueles revelados, em busca de um ordenamento jurídico que seja um instrumento de superação às expectativas basilares suscitadas nos enunciados normativos tributários no alcance do ponto que garanta o equilíbrio para uma tributação efetivamente justa.

A tributação justa a que já nos referimos neste trabalho envolve a atividade do legislador infraconstitucional no sentido dos caminhos possíveis pela Constituição, em conjunto com a capacidade do contribuinte de pagar tributos em que seja resguardado o limite do mínimo vital, expressão de igualdade tributária que possibilita que contribuintes sejam diferenciados mediante ponderações econômicas e meio para que se viabilize a dimensão social do homem pelo exercício da solidariedade social.

Para além do citado liame, a clamada tributação justa suscita um ordenamento constitucional em que seja garantida a livre concorrência, pressuposto da livre iniciativa, ou melhor, que por meio dos princípios e mecanismos de tributação seja possível o livre exercício de atividades dentro das normas e limites legais estabelecidos, para que em tal ambiente haja a construção de uma sociedade em que a cada pessoa humana seja viável uma existência digna.

Neste mesmo rumo - de um ordenamento tributário justo - é que a atuação dos empresários deve prosperar no sentido de permitir tal construção, o que envolve suas relações com a sociedade, inclusive o Fisco, de forma no mínimo, ética, pautada pelas balizas do constituinte pátrio de que devemos todos construir uma sociedade justa, livre e solidária.

Esta questão se aproxima do objetivo pretendido neste trabalho e nos guia de forma segura, dentre os possíveis enfoques da interação da norma tributária e da relação jurídica instalada, para o alcance dos fundamentos que indicam que à norma tributária deva ser dada uma interpretação na magnitude exigida pelas várias formas de atuação das sociedades empresárias⁸⁷, dos seus sócios e o pagamento de

⁸⁷ A expressão “sociedade empresária” assim como “empresário” é empregada, neste estudo, na acepção apresentada por Fábio Ulhoa Coelho, designando a pessoa jurídica que explora atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços, notadamente nas formas de sociedade por quotas de responsabilidade limitada (Ltda) ou a de uma sociedade anônima (S/A), por dizerem mais de perto com nosso estudo da responsabilidade tributária.(COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.79.)

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais,1981, p.45. Para além do Direito Tributário entendemos que o fenômeno da tributação, suas

tributos.

Ou seja, a busca é pelo sentido que abarque a responsabilidade tributária daqueles que exercem suas atividades respaldados em interesses individuais e sociais e dessa forma agem em prol da sociedade, assim como, de forma apartada, mas sem desgarrar a unidade que permeia o Direito, notadamente a interdependência entre os diferentes componentes do sistema jurídico⁸⁸, daqueles que no intuito de proveito para si e para poucos, atuam por meio insidiosos e simulados que tentam não sejam revelados os verdadeiros contribuintes dos tributos devidos pelos fatos jurídicos tributários realizados, direta ou ainda que, indiretamente.

Nesse enlace é que partimos de relance à norma jurídica tributária e sua incidência pela completude dos elementos que a caracterizam, o que constitui um passo a mais no intuito de encontrarmos respostas dentro do próprio ordenamento jurídico, para a questão que atina a quem cabe de forma real diante da relação jurídica tributária estabelecida, o dever fundamental de pagar o tributo devido e em que viés se caracteriza tal responsabilidade, se exclusiva ou pessoal, solidária ou subsidiária.

2.3 Norma Jurídica Tributária: conceito, estrutura e classificação

A ideia de norma jurídica como a significação obtida a partir da leitura de textos escritos⁸⁹ como as leis, as sentenças, os atos administrativos guarda perfeita sintonia com o fato de elas serem os elementos por excelência do Direito positivo e expressas num sistema de linguagem prescritiva que as revestem.

A norma por ser uma prescrição contém uma ordem a ser cumprida, uma proibição que deve ser obedecida ou pode ainda estabelecer uma faculdade, e assim a sua ilação pelo intérprete e pelo aplicador do direito dependerá sempre da contextualização lógica das normas em todo o sistema para colher a sua real

consequências e efeitos estão diretamente atrelados à ordem econômica, social, além do direito civil e comercial, considerando-se a unidade do Direito, sempre na busca da coerência do sistema.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito** op.cit, p.2.

⁹⁰ KELSEN, HANS. **Teoria Pura**.....op.cit. p.6.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**...op.citp.56.

⁹² Eurico de Santi explica que “uma se justifica pelo fato de que as normas apresentam idêntica estrutura lógica; a outra decorre da diversidade de conteúdos dirigidos à região material da conduta social nas suas imanentes relações de intersubjetividade” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento**, op.cit, 2010.p.)

significação. A norma jurídica é, portanto, veiculada pelo seu suporte físico que é o texto do Direito positivo, utilizado como meio de alcançar a sua finalidade, em síntese, a regulação das condutas humanas.

Não há identidade entre texto jurídico e a norma jurídica, pois aquele através dos seus enunciados prescritivos introduz no ordenamento a norma jurídica, enquanto esta é sob este prisma o sentido que o legislador ou o intérprete lhe atribui, ou seja, o resultado de operações mentais, uma unidade de sentido deôntico para que seja compreendida e cumprida pelos seus destinatários. Por isso se faz necessário o seu estudo para que as ilações acerca do tema proposto sejam mais acuradas.

Sobre a norma, Hans Kelsen assim se pronunciou:

Norma é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém.⁹⁰

As normas jurídicas, por sua vez, para que atinjam as suas finalidades - entendidas aqui como um “ato de vontade intencional dirigido à conduta de outrem”⁹¹ devem se revestir de uma estrutura lógica específica⁹², uma arquitetura formal que se mostra homogênea sintaticamente, mas heterogênea nos planos semântico e pragmático.

Todas as normas jurídicas apresentam a mesma estrutura composta de um antecedente que é hipótese e um conseqüente, a tese, onde a primeira implica a segunda, unidas pelo *dever-ser* em que há a associação de um fato ou situação abstratamente eleitos pelo legislador a desencadear a irradiação da incidência tributária e a produzir uma relação jurídica.

Tal relação jurídica é exatamente prescrita no conseqüente, na tese, o que implica dizer que a norma jurídica é articulada na forma hipotético-condicional em decorrência da imputação jurídico-normativa, cuja missão é prescrever como obrigatórias, permitidas ou proibidas condutas humanas em interferência intersubjetiva. Em apertada síntese, dada a hipótese, então o conseqüente.

Neste prisma importa ainda destacar a norma jurídica em sentido completo, sendo aquela que em sua estrutura contenha uma norma primária – a norma em sentido estrito e uma norma secundária – a que prevê um fato e um dever correlato, dos quais resulta a relação jurídica, enquanto a segunda prevê a sanção pelo descumprimento e a sua aplicação coativa pelo Estado.

Então na sua completude as normas jurídicas têm feição dúplice⁹³ e cada uma delas, tanto a primária como a secundária, possuem um antecedente e um conseqüente, assim como adverte Eurico de Santi: “Na norma jurídica completa, suprimir a norma secundária sancionadora, norma de direito adjetivo, significa retirar a juridicidade da norma primária, norma de direito substantivo”.⁹⁴

Considerando o fato descrito no antecedente das normas é que é possível a classificação⁹⁵ em abstratas ou concretas, o que significa que será abstrata quando seu antecedente normativo descrever uma miríade de fatos passíveis de acontecer no mundo real, ao passo que será dita concreta quando descrever o fato realizado nos termos do que foi previsto na norma abstrata.

A norma, no que toca ao fato descrito no seu conseqüente, ou mais específico, quanto aos seus destinatários legais, pode ser dita como geral ou individual. Na primeira há a regulação da conduta de pessoas indeterminadas, enquanto na segunda, no seu conseqüente há a regulação da conduta de destinatários individualizados.

Na órbita das normas gerais ou individuais é que nasce a relação jurídica correspondente. Situando o objeto principal da pesquisa, as normas de responsabilidade tributária como categorias de normas gerais e abstratas, em que somente através da norma individual e concreta, ou seja, do lançamento tributário é que aqueles comandos interferem nas condutas intersubjetivas.

O fato é que a norma individual e concreta é o meio pelo qual a geral e abstrata se concretiza.

As normas jurídicas podem ainda ser classificadas em dois grupos segundo o seu conteúdo imediato ou quanto ao objeto a ser regulado: normas de conduta, as que regulam diretamente o comportamento, as condutas nas relações intersubjetivas, e as normas de estrutura, também chamada de organização que instituem uma competência para o procedimento da produção normativa.

Há posições divergentes no que toca esta classificação e a sua própria utilidade prática, pois sendo o objeto a conduta humana, tais normas, ainda que

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**...op.cit, p.56.

⁹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento** op.cit, p.40.

⁹⁵ Nas palavras de Geraldo Ataliba: “ É noção cediça que toda classificação só tem valor realmente científico na proporção em que conduz a conseqüências de natureza prática”. (**Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.p.45).

descritas em grupos apartados acabam por regular de forma direta ou indiretamente a conduta humana . José Souto Maior Borges ensina que:

Como as normas de competência – que alguns denominam normas de estrutura, outras normas de organização – são apenas normas de conduta indiretamente formuladas, a distinção se mostra tão tênue que perde quase toda a funcionalidade.(...) Assim sendo, a norma de conduta *lato sensu* é um gênero que inclui as normas de conduta *stricto sensu* (as que regulam *diretamente* a conduta humana) e normas de estrutura (as que regulam *indiretamente* a conduta humana).⁹⁶

Nesta visão é que a norma posta de responsabilidade tributária pelo ato jurídico do lançamento tributário é uma norma de conduta *stricto sensu*, enquanto as isenções, imunidades e as normas de competência e imposição de limites ao exercício destas pelas pessoas jurídicas de direito público previstas na Constituição Federal, por exemplo, são de estrutura.

Faz sentido a compreensão da norma jurídica quando os olhos estão postos na exegese das normas que integram o Direito positivo bem como a leitura dada pela Ciência do Direito, para que possibilite uma visão sistemática do fenômeno da responsabilidade tributária.

2.4 O Fenômeno da Incidência Tributária

Como estampado em tópico anterior a norma jurídica em sentido estrito é entendida como um juízo hipotético em que havendo um antecedente há um conseqüente, unidos pelo liame da imputação, o *dever-ser*.

Noutro giro, a partir da sistematização dos enunciados prescritivos dos textos do Direito positivo é que a norma nasce pelas operações mentais dos intérpretes e aplicadores do direito, não raro em dissonância com o pensar do próprio legislador. Assim também acontece com a norma jurídica tributária, inclusive a norma tributária em sentido estrito, que tem como núcleo o dito instrumento veloz, o tributo, norma que a doutrina denominou de “regra matriz de incidência tributária”.

⁹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da**, op.cit, p. 376-380.

O antecedente da citada norma traz um estado ou fato da realidade que contenha um conteúdo econômico que, se ocorrido acarretará necessariamente o conseqüente, ou seja, a relação jurídica entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo).

Assim é que o Estado tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever jurídico do contribuinte de pagamento do tributo - a obrigação principal - e nessa mesma trilha ocorre com os chamados deveres instrumentais – obrigação acessória - em prol da arrecadação e fiscalização dos tributos.

O antecedente da regra matriz de incidência tributária é composto dos critérios material, espacial e temporal.

Apenas para fins de destaque, em síntese bem estreita, o critério material⁹⁷, núcleo do antecedente, trata da designação abstrata de uma situação ou estado de fato que se ocorrida ou praticada por uma pessoa física ou jurídica acarretará a incidência da norma e a produção dos seus efeitos.

O critério espacial delimita o local em que deve ser considerado que o fato eleito pelo legislador como irradiador de efeitos tributários possa ser realizado.

E ainda o critério temporal em que fica estabelecido o momento da ocorrência do fato descrito no antecedente da norma, identificado como o seu critério material.

No conseqüente normativo temos o critério pessoal que permite identificar o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária, assim como também está no conseqüente normativo o aspecto da quantificação do montante do tributo a ser pago pelo sujeito passivo.

A base de cálculo e alíquota são aspectos de aferição quantitativa dos tributos variáveis, mas cabe ressaltar que existem no ordenamento jurídico os tributos fixos cujo montante a ser pago já vem estipulado na lei que os instituiu.

Com clareza é a lição de José Souto Maior Borges sobre o tema :

A base de cálculo (unidade de medida, preço, valor, montante da renda etc.) não se integra, como também a alíquota, na

⁹⁷ Geraldo Ataliba vê o critério material como o mais complexo da hipótese de incidência: Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o de mais importante e decisivo há na sua configuração. É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito porque, precisamente, releva sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incid....**, op. cit, p.106-107)

previsão hipotética da norma. Em face da hipótese normativa, sua autonomia é verificável pela análise jurídica. A hipótese – para utilizar a linguagem de lógica jurídica moderna – é um descritor, não um prescriptor. Descreve, não prescreve. (...) Por isso mesmo, nela não cabe a determinação (= prescrição) do *quantum* do tributo a ser pago – e, pois, dos seus requisitos de aferição. À hipótese incumbe apenas descrever os pressupostos fáticos necessários e suficientes para a incidência da norma tributária. Não os seus requisitos legais de quantificação (base tributável e alíquota). (...) Os critérios de quantificação (base tributável e alíquota).⁹⁸

A medida da quantificação do montante do tributo é obtida não considerando a integralidade do fato jurídico tributário, mas mediante a utilização de uma grandeza aferida em proporção como resultado de uma base de cálculo e aplicação de alíquota que devem estar previstas em lei ordinária instituidora do tributo destacando-se que tal grandeza não pode ser estabelecida em descompasso aos princípios basilares do sistema tributário, notadamente o da capacidade contributiva. Assim deve ser a regra-matriz de incidência de um tributo.

Enfim, o laureado fenômeno da incidência ou aplicação do Direito⁹⁹, nada mais é senão o fenômeno especificamente jurídico de subsunção de um fato a uma hipótese legal, o que significa que o fato ocorreu na moldura desenhada pelo enunciado descrito pela linguagem da prescrição normativa tributária projetando os efeitos previstos na formação do vínculo jurídico entre os dois sujeitos de direito.

2.5 A Relação Jurídica Tributária

Como exposto acima a incidência é uma projeção que acontece mediante a subsunção - constitui o fato jurídico tributário – e a implicação – por força da imputação constitui a relação jurídica, que por sua vez, se situa no consequente da norma individual e concreta.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi:

A relação jurídica tributária efectual equivale, na terminologia do Código Tributário Nacional, à obrigação tributária em

⁹⁸ BORGES, José Souto Maior . **Lançamento**.....ob.cit.p., 149.

⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência**....., op.cit,p. 43.

¹⁰⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Lançamento**...,op.cit, p.130.

sentido estrito. Esta relação jurídica decorre exclusivamente do fato jurídico tributário (fato gerador concreto). É eficácia jurídica do fato jurídico tributário.¹⁰⁰

O vínculo que se estabelece entre os sujeitos de direito envolvidos na relação jurídica tributária é constituído então a partir dos efeitos irradiados pela concretização do fato jurídico tributário. Eis a lição de José Souto Maior Borges:

Os fatos ou situações somente estão subsumidos à norma enquanto relacionados com a conduta humana. De feito, nem é o Fisco, nem o sujeito passivo, que forma o conteúdo da norma jurídica tributária. São as ações ou omissões, a conduta humana que se esconde atrás da ficção da “Fazenda Pública” ou “Fisco”, que formam o conteúdo das normas tributárias. O Fisco e o sujeito passivo são apenas o âmbito pessoal de validade da norma, não o seu conteúdo. A relação jurídico-tributária, nesse sentido, não será, pois, uma relação interpessoal, relação entre o Fisco, sujeito do direito de crédito tributário, e o contribuinte ou responsável, como sujeitos do dever (obrigação) tributário, mas, sim, uma relação entre o dever jurídico (obrigação tributária) e o direito reflexo (direito de crédito tributário) que lhe corresponde.¹⁰¹

Assim, para o autor a relação jurídica tributária consiste numa relação que somente é estruturada por normas jurídicas e o tributo na acepção de uma relação jurídica, nada mais é do que um complexo de deveres (obrigações) e direitos subjetivos, o que vale dizer, um complexo de normas jurídicas.¹⁰²

Ex lege, situada está no conseqüente da norma jurídica individual e concreta, a relação jurídica tem dois elementos: o subjetivo e o prestacional. Esta apenas para aclarar, se refere ao cumprimento de determinado objeto por parte do sujeito passivo, como uma quantia a ser paga ou o cumprimento de deveres instrumentais formais. Nesse sentido é que a relação jurídica tributária pode ser dita “obrigacional ou prestacional” ou ainda “secundária de caráter instrumental”.

No elemento subjetivo é que nos debruçamos por ser o foco de nosso estudo, em que, de um lado está o sujeito ativo, pessoa política de direito público

¹⁰¹ BORGES, José Souto Maior . **Lançamento**.....ob.cit.p. 52-53.

¹⁰² Idem, Ibidem p.54.

¹⁰³ “Competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legisferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito** op.cit, p.235.

titular da competência tributária ou pessoa jurídica privada, a quem foi delegada tal competência.¹⁰³ O sujeito ativo, nos exatos termos do art.119 do CTN tem a aptidão nos traçados constitucionais para instituir tributos, bem como a capacidade que caracteriza a qualidade de aplicar, cobrar tributos legalmente instituídos.

Assim é que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios têm o poder indelegável e irrenunciável de inovar o ordenamento jurídico tributário, na moldura constitucional traçada pelos limites formais e materiais, no exercício de suas competências tributárias.

Noutro lado está situado o sujeito passivo, sendo aquele que tem o dever da prestação de dar, fazer, ou não fazer algo em favor do sujeito ativo. O laço que é desenhado entre sujeito ativo e o passivo é o da obrigação tributária, espécie do gênero do “dever tributário”, compreendendo a obrigação tributária principal - no que se afigura como prestação pecuniária - e ainda as obrigações acessórias, deveres instrumentais de cunho não patrimonial.¹⁰⁴

Segundo José Souto Maior Borges, o direito de crédito tributário do ente político é portanto, um “reflexo” da obrigação tributária,¹⁰⁵ e nessa condição não tem existência autônoma mas estritamente vinculada àquela . Nesses termos, pode-se dizer que, assim como sucede com a obrigação do devedor, o direito reflexo do credor – o Fisco – somente existe em relação com uma pessoa determinada: o obrigado, o sujeito passivo da obrigação tributária.

2.5.1 A sujeição passiva tributária: o contribuinte e o responsável tributário

O sujeito passivo da obrigação principal pode ser nos termos do Código Tributário Nacional, art.121, aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou ainda aquele que sem revestir a condição de contribuinte, seja designado por lei.

¹⁰⁴ José Souto Maior Borges argumenta que a obrigação tributária principal – dever individual e concreto, nessa qualidade oposto ao dever geral e abstrato – especifica-se pela determinação do sujeito passivo, contribuintes e responsáveis e pela prestação patrimonial estimável – dinheiro ou cujo valor nele possa expressar-se. (BORGES, José Souto Maior. **Lançamento**op.cit.p. 45)

¹⁰⁵ Idem Ibidem p. 54.

¹⁰⁶ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito tributário Municipal**. São Paulo: saraiva, 2009. p.132

A Doutrina diverge com relação à estatura constitucional, ou não, da sujeição passiva tributária. Estamos com os que pensam que o constituinte ao desenhar em minúcias o sistema tributário constitucional, e mais específico ainda, os critérios da regra matriz tributária, identificou dentre eles o sujeito passivo, ainda que de forma implícita, estreitando as margens para que o legislador infraconstitucional possa alterar o aspecto pessoal da hipótese de incidência e desse modo interferir nos titulares da capacidade contributiva já indicada pela Constituição.¹⁰⁶

No sentido de que o sujeito passivo está na Constituição, expressa Geraldo Ataliba:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o "destinatário constitucional tributário" (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas).(...) O legislador aqui é orientado por critérios pré-jurídicos da ciência das finanças. Os princípios constitucionais implícitos servem de limite à sua faculdade. Efetivamente, a sistemática constitucional exige que o legislador ponha, como sujeito passivo dos tributos vinculados, só as pessoas que se relacionem, de algum modo, com a atuação estatal que figura no núcleo da respectiva h.i.¹⁰⁷

No revés, entende Paulo de Barros Carvalho que a escolha do sujeito passivo cabe ao legislador infraconstitucional nos limites das balizas constitucionais, como discorre:

A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte alude a um evento, deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas além disso,

¹⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência**....., op.cit,p. 43.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.552. Nesta mesma trilha está o pensar de Maria Rita Ferragut ao defender que "desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional".(FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In FERRAGUT, Maria Rita. NEDER, Marcos Vinicius.(coords.) **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p.10).

¹⁰⁹ "Muitas vezes o contribuinte poderá ser encontrado de modo implícito, de regra na busca do sujeito que dá origem ao fato tributário. (...) Assim, pois, identificado o aspecto ou critério material da hipótese tributária, poder-se-á buscar o contribuinte. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p.445).

escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.¹⁰⁸

Ainda que tal pensamento seja expresso na voz do eminente tributarista, ousamos discordar e reiterar nosso entendimento de que a Constituição Federal não deixou a largo os passos do legislador infraconstitucional para escolher quem tem o dever legal de efetuar o pagamento da exação tributária, uma vez que ao estipular os eventos, fatos e bens eleitos a irradiarem os efeitos tributários, certamente, ainda que de forma implícita,¹⁰⁹ formatou as diretrizes de quem os realizariam de forma direta e pessoal, ou ainda que indiretamente, mas sempre vinculado ao fato ou à pessoa que o praticou, estando portanto, a atuação das pessoas políticas devidamente atadas aos princípios e regras constitucionais, bem como às diretrizes das normas gerais em matéria de tributação.

O sujeito passivo da obrigação principal é gênero, do qual são espécies, o contribuinte e o responsável, pertinência lógica do enunciado prescritivo da norma legal (CTN, art.121).

Contribuinte, na dicção do citado dispositivo, é aquele que possui “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, portanto aquele que realizou o fato jurídico tributário e dessa forma está obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, ou como escreve Luciano Amaro que “dado o fato, ele é atribuído a alguém que o tenha realizado. Essa pessoa via de regra é o contribuinte. Portanto, há pertinência lógica entre o fato imponible e o contribuinte (uma situação e uma pessoa, um fato e seu autor, uma ação e seu agente)”.¹¹⁰

Tal relação de pertinência citada pelo autor - a do fato imponible com o contribuinte - que aduz à expressão legal de relação pessoal e direta com a situação

¹¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.168. Nesse mesmo sentido doutrina Roque Antonio Carraza, Renato Lopes Becho, Aires Barreto, Cleber Giardino, dentre outros.

¹¹¹ Daniel Peixoto observa que o “critério material da hipótese de incidência dos tributos vinculados descreve uma conduta de um sujeito em relação a outro, vale dizer, do Estado em relação ao beneficiário da atuação estatal, podendo esta mesma relação ser descrita de modo direto ou converso, variando a formulação literal”, sendo na primeira formulação o contribuinte, como aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador o objeto indireto da atuação estatal que é o sujeito do verbo da hipótese de incidência e na segunda, como o próprio sujeito que usufrui de tal atuação do Estado. (PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 141-143).

que constitua o fato gerador é mais bem explicitada para a identificação do contribuinte quando a alinhamos de acordo com a categoria do tributo, se vinculado a uma atuação estatal ou não vinculado.

Tributos vinculados são neste compasso aqueles em que a hipótese de incidência tributária pode conter em seu núcleo, ou seja, no aspecto material, determinado critério que identifique uma atividade do Estado dirigida ao beneficiário, de forma mediata ou imediata. Nesta órbita estão incluídas as taxas e a contribuição de melhoria. As primeiras pela prestação de serviço público, específico ou divisível, ou pelo exercício de poder de polícia, enquanto a segunda pela realização de obra pública que acarrete valorização do imóvel do particular.

Seja na formulação conversa ¹¹¹, como quer Daniel Peixoto, em que há a fruição pelo particular da atuação do Estado, seja de forma reta da atuação do Estado diretamente ao beneficiário, na hipótese de tributos vinculados há sempre uma relação pessoal e direta com o fato gerador. De uma ou de outra forma, o fato é que as notas do aspecto material da hipótese de incidência nos leva a delimitação do sujeito passivo na figura de contribuinte da exação tributária vinculada.

No que se refere aos tributos não vinculados, temos assim aqueles que no núcleo da hipótese de incidência tributária da regra matriz não mora uma atuação estatal, o que quer dizer, que a prática do fato que desencadeia a obrigação tributária é do próprio particular, sendo aquele fato signo presuntivo da riqueza a que nos debruçamos no item 2.2.1.3 desse estudo, revelador da aclamada capacidade contributiva.

Nesse caso aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador é a pessoa física ou jurídica que o realiza, o que figura então como sujeito passivo da obrigação principal de acordo o desenho estrutural da hipótese normativa pelo legislador ordinário, eis dizer, o que figura como contribuinte.

Se, de outra banda, no desenho estrutural da regra matriz de incidência tributária como consequente não figurar como sujeito passivo da exação aquele que realizou o fato jurídico tributário, estaremos diante não da figura do contribuinte, mas do responsável tributário.

Há, no entanto, ampla tertúlia doutrinária e jurisprudencial quanto à definição dos conceitos de contribuinte e responsável. Há quem defenda ser

contribuinte aquele que realmente pratica o fato jurídico tributário, o que para outros não é suficiente, como para Maria Rita Ferragut:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente. (...) responsável poderá ser “qualquer terceiro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou.”¹¹²

Neste âmbito é relevante para o propósito a que nos firmamos de estudo da responsabilidade tributária, destacar critérios relevantes que identificam a categoria dos contribuintes prevista no citado dispositivo legal, como o fizemos de início pelo aspecto material a fim de por exclusão, chegarmos aos responsáveis tributários, conjunto de pessoas que entendemos ser mais alargado que a definição posta como a classe universal daqueles que sejam sujeitos passivos da obrigação tributária principal.

Pois bem. Responsável tributário é aquele que não tem uma relação direta e pessoal com o fato irradiador de efeitos tributários e da relação jurídica tributária, mas que por disposição expressa de lei, será aquele a arcar com o ônus do pagamento do tributo. Mas como dito acima, o legislador ordinário não tem uma ampla e irrestrita liberdade para a escolha do responsável tributário, tem que haver pelo menos um vínculo entre o sujeito passivo indireto¹¹³ e o fato jurídico tributário, ou a quem o realizou.

¹¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009.p.29-30.

¹¹³ Paulo de Barros Carvalho critica a divisão do sujeito passivo em direto ou indireto, em termos propriamente jurídicos quando são consideradas as vantagens que os participantes retiram da realização dos fatos, importando apenas quem integra o vínculo obrigacional, onde acrescenta: “ o índice de relacionamento econômico da pessoas escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame tributário, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo da indagação da Economia ou da Ciência das Finanças” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos**..... op.cit, p.224). A par do tridimensionalismo de Miguel Reale, entendemos ser importante a análise não só da norma, mas também do fato e do valor, o que requer necessariamente uma análise mais ampla, e não só na perspectiva puramente jurídica.

SEGUNDA PARTE

A RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO III

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: ASPECTOS NORMATIVOS E CARACTERÍSTICAS

3.1 Responsabilidade tributária: conceito e natureza jurídica
3.1.1 Responsabilidade como sanção 3.1.2 Responsabilidade
como papel institucional 3.2 Notas sobre substituição tributária:
repercussão jurídica por reembolso ou por retenção na fonte
3.3 Notas sobre responsabilidade tributária por transferência:
os sucessores e os terceiros 3.4 Notas sobre responsabilidade
por infrações

3.1 Responsabilidade tributária: conceito e natureza jurídica

O signo linguístico “responsabilidade” se origina do latim *respondere* e numa acepção ampla implica o dever jurídico imputado a uma determinada pessoa por obrigações oriundas por atos ou omissões, próprios ou de terceiros.

A responsabilidade assume matizes diferentes no campo jurídico de acordo com o contexto em que o conjunto de regras jurídicas é considerado, ou escrevendo melhor, conforme o ramo jurídico didaticamente autônomo, se o direito civil, o penal, administrativo, o tributário. O fato é que a responsabilidade permeia toda a seara jurídica a partir de uma concepção de indenização, de ressarcimento ou interesse, por fatos lícitos, ou por sanção legal por atos ou omissões ilícitos, por culpa ou dolo.

No contexto do direito tributário o termo “responsabilidade” assume também nuances diferentes e peculiares, a que vamos dar ênfase notadamente às que sejam mais relevantes para propósito da presente investigação.

A par da dicção legal do art.121 do CTN e sua distinção do sujeito passivo da obrigação tributária pela definição encampada para o contribuinte mediante a expressão “relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador” é que identificamos o responsável tributário como a pessoa eleita pela lei, diante de objetivos específicos, para o pagamento da obrigação tributária e que possui necessariamente uma relação com o fato jurídico tributário, que não seja pessoal ou direta, mas de outra natureza.

Então, tem o legislador ordinário, para além dos limites formais e materiais do texto constitucional, a lei complementar que versa normas gerais e determina que a eleição da sujeição passiva indireta não poderá ser feita de forma aleatória, mas terá necessariamente que ao descrever os pressupostos de fato e possibilitar a exigência do tributo por pessoa diversa do contribuinte, que com aquele manter um vínculo.

O vínculo entre o sujeito passivo indireto e o fato jurídico tributário é estabelecido a partir de um fato qualquer não tributário, podendo ser econômico, político, jurídico, dentre outros que desencadeie assim a dita relação obrigacional tributária entre o Estado e responsável.

Nesse sentido é que a lei ao atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, fez a exigência de que tal eleição tenha como pressuposto o vínculo ao “fato gerador”¹¹⁴, exatamente para assegurar que o ônus

¹¹⁴ Como fato gerador foi a expressão utilizada pelo legislador, em nosso trabalho também o faremos, mas aclarando apenas que há a coincidência, como retratado no tópico 2.4, entre tal fato e o fato que anotamos ter ocorrido na moldura desenhada pelo enunciado descrito pela linguagem da prescrição normativa tributária projetando os efeitos previstos na formação do vínculo jurídico entre os dois sujeitos de direito, ou ainda, como escreveu Geraldo Ataliba o fato concreto, a que denominou “fato

decorrente do tributo possa recair sobre a pessoa que o realizou ou que ainda venha a realizar - sujeição passiva tributária antecipada ou substituição “para frente” - nos termos da redação dada pela EC nº 3 de 1993 ao parágrafo 7º do art.150 da Constituição Federal.¹¹⁵

Em suma, se a relação obrigacional for constituída em face da regra geral de responsabilidade tributária¹¹⁶ estampada no artigo 128, do CTN, o vínculo do responsável será indireto com o pressuposto de fato objetivo da exação tributária.

Noutro giro, se a relação jurídica tributária indireta for estabelecida com fundamento nas demais regras do estatuto tributário - artigos 130 a 138 do CTN - admitindo-se ainda as exceções cabíveis pela atuação do legislador complementar linear ao disposto na locução “sem prejuízo do disposto neste capítulo” que permite a exegese de que novos responsáveis tributários de acordo com as regras estipuladas nos citados artigos poderão ser eleitos e não atender à exigência de “vinculação ao fato gerador” - de forma que não seja pessoal ou direta, ou melhor, indiretamente - então, tal vínculo poderá ser, para além do pressuposto objetivo do fato de forma indireta, como também de forma direta ou indireta com o próprio sujeito que o realiza.

Pretendemos com essas considerações demonstrar em poucas letras que há, na verdade, dois sujeitos com o dever de pagar o tributo coercitivamente ao Estado: o contribuinte com relação pessoal e direta com o fato gerador tributário (sujeito passivo direto) e titular da dívida e da responsabilidade ; e o responsável (sujeito passivo indireto), que por não ter relação direta e pessoal com os fatos irradiadores dos efeitos tributários, não possui uma relação tributária, possuindo a responsabilidade patrimonial de pagamento do tributo devido por terceiro, e não por dívida própria, como regra geral, admitas algumas exceções diante das hipóteses de

imponível” , que ocorrido no universo fenomênico por corresponder à descrição prévia na hipótese de incidência legal, faz nascer a obrigação tributária. (**Hipótese de Incid.....**, op.cit, p.68)

¹¹⁵ A hipótese de sujeição passiva por um fato gerador antecipado prevista na EC nº 3 de 1993, não será analisada a fundo tendo em vista o objetivo específico desse trabalho, no entanto, ao tratarmos do realizador do fato tributário, incluído está o que possivelmente vier a realizá-lo nos termos do que dispõe o texto constitucional.

¹¹⁶ Para Maria Rita Ferragut o enunciado “responsabilidade tributária” detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva, relação e fato. “As acepções caminham juntas, já que, em toda aparição do termo, faz-se possível identificar essas três perspectivas.” E acrescenta a autora em síntese que como proposição prescritiva, é uma norma jurídica incompleta no teor deôntico, que implica a inclusão do sujeito que realizou o fato não tributário no polo passivo da relação; como relação a partir do vínculo entre o sujeito obrigado ao cumprimento da obrigação e o Fisco; e como fato é o conseqüente da proposição prescritiva que indica os termos da relação (sujeito ativo, passivo e objeto prestacional). (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Trib.....**op.cit, p.33-34)

substituição tributária e de responsabilidade por infrações, que cuidaremos em momento seguinte do nosso trabalho.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR a pronúncia feita pela Ministra Ellen Gracie foi nesse mesmo sentido de que na exegese do art. 121 do CTN ao estipular o contribuinte e o responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal “deve-se compreender que são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, com suporte em previsões legais e pressupostos de fato específicos, ainda que seu objeto possa coincidir – pagar tributo próprio (contribuinte) ou alheio (responsável).”¹¹⁷

Escandindo a ideia é que anotamos que a diferença entre contribuinte e o responsável tributário é que este é a pessoa que não realizou o fato descrito na regra matriz de incidência tributária e ainda assim está posicionado no polo passivo da obrigação tributária e por sua vez tem a possibilidade de reaver ou ressarcir-se do tributo pago brotado do fato jurídico praticado por outro, se não for o caso de hipóteses de responsabilidade tributária por ilícitos praticados e tipificados em lei.

Ainda na busca de parâmetros para a demarcação do responsável pelo crédito tributário é que damos ênfase, além dos pressupostos acima arrimados na conexão normativa dos arts. 121 e 128 do CTN, ao fato de que a aplicação da norma de responsabilidade só será possível diante da realização simultânea do fato jurídico tributário e de um outro fato não tributário, lícito ou ilícito, pois ambos os eventos configuram os pressupostos fáticos que em conjunto dão origem à relação jurídica entre o Estado e o responsável tributário.

Neste ponto do nosso estudo é preciso reconhecer que o elemento de justificação das regras que excepcionam o direito ao patrimônio constitucionalmente assegurado, pela eleição de um responsável em que será retirada parcela de sua riqueza para a entrega do valor do tributo à Fazenda Pública mora no aspecto de que a responsabilidade tributária é instituto jurídico plantado com finalidades específicas de punir o responsável (sanção), ou de viabilizar, simplificar e dar mais

¹¹⁷ STF, Recurso Extraordinário nº 562.276/ PR, j.03.11.2010, Min.Relatora Ellen Gracie. Em sentido contrário é a doutrina de Alfredo Augusto Becker que entende ser o responsável tributário devedor de débito próprio, pois para o tributarista quando o Estado pode exigir o tributo somente de uma pessoa, não há responsabilidade tributária, trata-se de dever jurídico não de natureza tributária, mas fiduciária. O responsável legal não é contribuinte *de jure*. (**Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.pp. 558-561).

praticidade e efetividade à arrecadação de tributos, situações em que está instalada a necessidade e o interesse do Estado credor.

Cabe acrescentar que tendo em vista o interesse público que deve ser o arrimo de toda a atividade estatal, apesar de que a arrecadação do tributo daquele que realiza o fato tributário ser mais diretamente atada aos limites constitucionais da capacidade contributiva, da vedação do tributo com efeito de confisco dentre outras normas por nós trabalhadas neste estudo, e nesta esteira se tornar mais segura e prática tanto para o contribuinte como para o Estado, reconhece-se que em determinadas circunstâncias pode tornar-se extremamente difícil e quase impossível a arrecadação do tributo, o que faz com que o legislador mediante razões e técnicas diferentes utilize a opção de por no polo passivo da obrigação tributária uma terceira pessoa como responsável tributário, conforme as notas de valores pretendidas e que informam o fato eleito como causa para a atribuição da responsabilidade.

Nesse diapasão é que se torna imprescindível a análise ainda que de forma meteórica dos fatos passíveis de serem apreendidos como hipóteses da norma de responsabilidade tributária que obriga a uma terceira pessoa ao cumprimento do dever de adimplir a obrigação tributária a que não deu causa, no geral, pois, de acordo com a natureza do fato escolhido e o valor da norma a ser alcançado é que se determina o regime jurídico a ser aplicado. Andréa Medrado Darzé de forma precisa discorre sobre o tema:

(...) Isto porque é justamente o valor a ser alcançado por meio da norma de responsabilidade que demarcará as possibilidades de fatos apreensíveis pelo legislador como hipóteses desencadeantes da obrigação de um terceiro levar dinheiro aos cofres públicos. A natureza deste fato, por sua vez, determinará o regime jurídico ao qual se submeterá a responsabilidade, existindo, desta forma, uma relação de implicação necessária entre as razões da responsabilidade, a hipótese de sua incidência e o regime jurídico ao qual está sujeita.¹¹⁸

Demarcamos assim para a análise seguinte da aplicação das principais acepções de responsabilidade contidas no contexto do Código Tributário Nacional

¹¹⁸ DARZÉ, Andréa Medrado. Os Limites da Responsabilidade Tributária dos Adquirentes de Bens Imóveis. In FERRAGUT, Maria Rita. NEDER, Marcos Vinicius.(coords.) **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.pp. 50-51

atadas à Constituição Federal que resultam a partir da natureza do fato, no regime jurídico aplicado às normas que tratam da responsabilidade, quais sejam: responsabilidade tributária sancionatória e a responsabilidade tributária por interesse ou necessidade.

3.1.1 Responsabilidade tributária como sanção

O ato ilícito é o pressuposto imediato que fundamenta as hipóteses de responsabilidade tributária estipuladas pelo Código Tributário Nacional de caráter sancionatório, punitivas, notadamente os enunciados prescritivos dos artigos 134 a 138, quando dispõe sobre a “responsabilidade de terceiros” e sobre a “responsabilidade por infrações”.

A norma de responsabilidade tributária surge como um meio de sanção que possui na hipótese de incidência como antecedente uma conduta praticada por terceiro em desacordo ao ordenamento jurídico tributário, e mais, que tal conduta cause de alguma forma obstáculo, impedimento à arrecadação do tributo.

Necessário portanto que em decorrência da prática do ato ilícito ocorra uma consequência em que haja o desvalor jurídico, ou seja, o dano pelo ausência de recolhimento do tributo pelo contribuinte ou da própria positivação da regra matriz de incidência nos termos inicialmente fixados, na forma e no tempo previsto em lei.

Para que a responsabilidade do terceiro nasça nessas circunstâncias necessariamente há que ter o liame, o nexos causal entre a conduta ilícita praticada e o resultado negativo, o dano.

Ainda que por breves palavras e apartadas as grandes tertúlias e formulações doutrinárias civilistas acerca do ato ilícito¹¹⁹ e da responsabilidade jurídica por ele desencadeada cabe trazer à sirga aspectos relevantes tendo em

¹¹⁹ Conforme o Código Civil (art.186) e a doutrina civilista são elementos que configuram o ato ilícito: ação ou omissão voluntária e contrária ao direito, por negligência ou imprudência, intencional e que cause dano a outro, havendo necessariamente entre o comportamento comissivo, ou omissivo e o fato, o nexos de causalidade. Para Orlando Gomes para que o o ato seja qualificado como ilícito é preciso que a infração seja cometida tendo o infrator conhecimento da natureza ilícita do ato, e mais o dito nexos de causalidade é adotado na doutrina moderna dentro do “conceito de causalidade adequada, isto é, consideram-se as consequências presumíveis da ação, segundo a experiência comum.”(GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. Revista, atualizada e aumentada de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp 377-379)

vista nosso objetivo específico de tratarmos de perto a responsabilidade tributária diante das organizações empresariais ilícitas.

Nas lições de Orlando Gomes o ato ilícito é uma espécie do gênero fato antijurídico, este entendido em visão alargada como aquele que destoa da conformidade da norma. No entanto, quando o ato volitivo além de infringir a norma jurídica, tem como efeito o dano, a lesão a um direito subjetivo e provoca como consequência o dever de repará-lo, caracterizado está o ato ilícito. São suas palavras:

O ato antijurídico é ilícito quando pessoa capaz de entender e querer, violando norma jurídica, por ação ou omissão culposa, lesa direito subjetivo de outrem, causando-lhe dano suscetível de avaliação pecuniária. Ato ilícito, portanto, é, necessariamente, ação humana. A norma violada pelo agente há de ser das que conferem direitos absolutos e unilaterais. Ao infringi-la, o agente terá de lesar, do mesmo passo, direito subjetivo de outrem. Quem a viola deve ter discernimento. Há violação há de ser intencional, ou resultar de imprudência ou negligência. Necessário, por fim, que, da violação, resulte prejuízo indenizável (...).¹²⁰

O ato volitivo, segundo o princípio da autonomia da vontade¹²¹ é condição inarredável para a configuração da ilicitude, posto que a par de uma consciência e das consequências possíveis resultantes da conduta praticada dentro do livre arbítrio de decidir, ocorra a opção pela prática do ato ou omissão lesiva e que assim sendo constitua o fato a que deu causa ao dano.

O dano é indispensável à configuração do ato ilícito e determinação da responsabilidade civil, podendo ser patrimonial, o que representa a perda patrimonial efetivamente suportada como consequência do fato ou a que vier ocorrer como decorrência do concurso de circunstâncias supervenientes, assim como o dano pode não produzir efeito patrimonial, mas tão somente de ordem moral.

¹²⁰ GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.p.254

¹²¹ O princípio da autonomia da vontade que rege as atuações e relações privadas, é neste momento acentuado, em "linhas gerais, como a faculdade que têm as pessoas de atuar, decidir livremente em determinadas situações segundo seus interesses e conveniências", no entanto, tal princípio não tem caráter absoluto, posto que deverá ser exercido, notadamente pelos administrados dentro da esfera que é determinada pela ordem jurídica, pelas normas de ordem pública, e assim qualquer atuação em desconformidade às prescrições legais "penetra as raias do ilícito" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil. Contratos – Declaração Unilateral de Vontade – Responsabilidade Civil** . Rio de Janeiro: Forense, 2002.p.11). Diante das características que permeiam a ilicitude, tal conduta necessariamente resultará em dano e na responsabilidade, no dever jurídico de repará-lo.

O aspecto subjetivo que atina o ato ilícito é de grande relevância para a sua caracterização pois a presença ou não do ato volitivo e a forma como se manifesta na conduta do agente vem ser configurada a culpa como elemento que existe ou não ao ser examinada a materialidade do fato - aspecto objetivo – ou simplesmente o agente – aspecto subjetivo.

“Toda violação imputável de um dever jurídico, intencional ou não, é comportamento culposos.”¹²² Esta é a acepção ampla em que o signo “culpa” compreende o dolo - a conduta intencionada a provocar o resultado – e a culpa “stricto sensu” - caracterizada pela imperícia, imprudência ou negligência, sem qualquer deliberação de violar um dever, “porém imputável por qualquer razão ao causador do dano.”¹²³

Nesta órbita é que as infrações são classificadas em objetivas e subjetivas. Aquelas caracterizam as que por violarem as normas jurídicas, independem de qualquer ato de vontade ou intencional do agente para que a partir do resultado danoso estejam configuradas. Noutras palavras, houve a conduta contrária às regras do Direito e causadora do resultado danoso, presente está a ilicitude e portanto, a infração.

Como exemplo da responsabilidade civil objetiva é a hipótese em que a lei imputa a um terceiro, que de alguma forma está vinculado ao agente causador do dano, o dever de ressarcimento ou reparação por ato do agente que causa dano a outro pela prática de ato ilícito doloso ou culposos, ou da simples ocorrência da criação do risco, sendo, no entanto, indispensável a identificação de um dano a um bem particular¹²⁴ para a incidência da hipótese normativa.

As infrações subjetivas, de outro modo, são configuradas a partir do elemento volitivo, o dolo ou a culpa do agente, constituindo elemento inarredável

¹²² GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito**...op.cit., p.379

¹²³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. v.II. 20.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.p.455.

¹²⁴ Cada vez mais em decorrência natural da dinamicidade, pluralidade e complexidade das relações sociais observa-se maior amplitude no âmbito civil da proteção do valor consagrado pelo direito, indo além da proteção de bens individualmente considerados para girar em torno de determinados bens coletivos como os relativos à propriedade, à “função social” dos contratos, etc. Neste espectro, i.e., com relação ao bem juridicamente protegido pela norma de responsabilidade é que há uma significativa diferença entre a norma civilista e a tributária, posto que esta, a proteção é de ordem, de interesse público. Ademais, ainda que num instante de paralelo acerca dos dois regramentos cumpre observar que a regra civil da responsabilidade objetiva de terceiro é a nosso ver, a que mais se aproxima da responsabilidade tributária, na sua feição de “responsabilidade como sanção”, pela confluência necessária para a incidência de ambas, da prática de dois atos, um lícito e outro, ilícito.

do conseqüente resultado danoso decorrente da conduta ilícita intencional ou pela ausência dos deveres de negligência, prudência e perícia.

Em poucas palavras: imprescindível para a imputação da responsabilidade de dever de reparar¹²⁵ pelo resultado que causou dano é a presença do dolo ou da culpa do agente infrator.

As noções aqui trazidas acerca da ilicitude dos atos, efeitos e o dever jurídico deles resultantes que fundamentam a responsabilidade civil, não foram feitas de forma aleatória, pois a nosso ver, a leitura dos seus fundamentos tornam-se imprescindíveis para a compreensão do contexto das normas que versam sobre a responsabilidade tributária diante da prática de atos ilícitos que configuram infrações à ordem tributária.

Ainda que submetidas a regimes jurídicos diferentes,¹²⁶ as normas matrizes que as regem guardam semelhança pela própria unidade do direito e como

¹²⁵ Existe no ordenamento jurídico eventos danosos lícitos que não acarretam o dever de reparar, como a legítima defesa, o exercício regular de um direito reconhecido. Assim como, de outra banda, há por disposição expressa de lei, hipóteses que ensejem a reparação de dano, independente do elemento volitivo ou em função do exercício de situações de riscos, como disposto no art.927 do Código Civil. No nosso ordenamento jurídico a regra geral é da infração subjetiva, embora admitidas, por

¹²⁶ Cabe apontar, quando se fala em responsabilidade, que ainda que presente nas variadas formulações específicas de acordo com as ramificações didáticas do direito (responsabilidade nas relações de consumo, da administração pública), há segundo a tradição jurídica, dois grandes paradigmas que serviram de parâmetro para a atual moldura jurídica da responsabilidade: o paradigma civil e o paradigma penal, que ainda que possuam como ponto de partida para as suas manifestações uma identificação no aspecto estrutural como regra geral - *i.* a presença ou não do ato ilícito, *ii.* elemento volitivo – culpa ou dolo, *iii.* fato próprio ou associado ao de um terceiro, *iv.* nexó causal, *v.* resultado consistente em dano – apresentam elementos de identificação e guardam suas especificidades e distintos regramentos jurídicos. No primeiro a noção de responsabilização está ligada à ideia de restituição da pessoa pelo dano experimentado e de compensação na medida em que pune o agente infrator com o dever de reparar pelo dano causado; enquanto que no paradigma penal a responsabilização está ligada à ideia de punição, de sanção ao infrator. No que toca ao aspecto subjetivo já referimos nesse estudo que para a responsabilização civil a exigência da culpa em sentido amplo, é feita como regra geral, no entanto admitidas as exceções legais, será suficiente o resultado danoso pela conduta do agente sem considerações acerca da culpabilidade; no revés, para a caracterização da infração penal é necessária a conduta humana como contrária ao ordenamento jurídico e que não esteja amparada por nenhuma causa de justificação e que “por ser exigível do autor que atuasse de outra maneira nessa circunstância, lhe é reprovável (culpável)”, assim entendido, como a representação mental relativa à intenção do resultado. (ZAFFARONI, Eugenio Raúl. PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito Penal Brasileiro. Parte geral. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p.324). Com o intuito ainda de demonstrar de forma meteórica as especificidades mais relevantes quanto à responsabilidade nos dois quadrantes destacados, é que por fim torna-se relevante também a consideração quanto ao valor que a hipótese normativa carrega em si no aspecto funcional, que para a esfera civilista tem a ver com a proteção individualizada de um patrimônio particular e assim age como instrumento de compensação e de restituição de uma relação equilibrada e justa entre indivíduos, ao passo que a proteção visada pela norma penal é a do direito a vida em sociedade em sentido amplo e nesta trilha a ofensa é à ordem pública, o interesse é de proteção em maior intensidade a toda sociedade. Nessa linha de considerações, o intuito é deixar constatado que vemos traços que identificam e tornam afins a responsabilidade tributária tanto ao

regra geral, o que faz com que as normas de responsabilidade tributária sejam estabelecidas como um instrumento de sanção é exatamente que no dever jurídico descumprido esteja configurado o ato ilícito tributário em que, do ato ou da omissão praticado pelo agente, o tributo não seja pago, ou de alguma forma seja reduzido, postergado ou mesmo turbe a arrecadação, bem como pelo uso de meios que impeçam a própria positivação da regra matriz de incidência como de início fixada ou que de certa forma, direta ou indiretamente, acabe por mascarar o verdadeiro responsável pelo tributo devido.

Diante de qualquer dessas circunstâncias emerge a imputação da obrigação tributária pelo dever jurídico tributário descumprido e desencadeia a relação jurídica de responsabilidade tributária. Anote-se mais uma vez que é imprescindível o nexo causal entre a conduta e o resultado obtido - o evento danoso na seara tributária¹²⁷ – para que haja a imputação do dever de pagar o tributo ao responsável.

A natureza da regra de responsabilidade tributária é sancionatória, punitiva, quando tem como pressuposto um acontecimento que é valorado de forma negativa pelo ordenamento jurídico, ou seja, de forma específica – o não recolhimento do tributo pelo contribuinte no tempo e da forma prevista em lei em decorrência da prática de um ato ou de omissão ilícita por terceiro.

Na esfera dos enunciados da responsabilidade tributária de natureza sancionatória está o art.135 - “responsabilidade de terceiros” e os arts. 136 a 138 - “responsabilidade por infração” do Código Tributário Nacional, que prescrevem o

paradigma civil como ao penal de responsabilização, quando se está diante da norma de responsabilidade tributária imposta pelo interesse e necessidade de proteção e garantia da arrecadação no primeiro caso, ou nas hipóteses em que a responsabilidade decorra da ilicitude do ato e dê origem à punição pela valoração negativa da conduta praticada e o efeito danoso à ordem tributária em sentido amplo.

¹²⁷ A comprovação do dano causado na seara tributária, ou seja, de forma direta o não pagamento do tributo e o prejuízo causado não constitui nota essencial para a caracterização da responsabilidade tributária, uma vez que não compõe elemento normativo da hipótese de incidência e dessa forma não cabe ao Fisco fazer prova do descumprimento da obrigação tributária. Em algumas situações, como na hipótese das chamadas “responsabilidade por infração” tipificadas, por exemplo, nos conceitos legais da Lei 8.137/90, “Dos Crimes Contra a Ordem Tributária” não se exige nem o resultado efetivo da falta de recolhimento do tributo devido, como no caso do art.1º da lei, sendo suficiente apenas o ato ou omissão intencional e desonesta de evasão parcial ou total do tributo devido. O fato é que o prejuízo a ser aferido em matéria tributária, por ser objeto de interesse público a ser protegido pelo Estado, não acontece no momento de aplicação da lei, sendo feito pelo próprio legislador no momento da sua feitura, como medida preventiva para situações que se instaladas teriam como decorrência o não pagamento do tributo, seja pela prática de ato lícitos ou ainda pela prática do próprio ato ou omissão fraudulentos para turbar a fiscalização e arrecadação do tributo, como na hipótese de sucessão empresarial ou dos ilícitos tributários que em outro ângulo configuram também ilícitos penais, respectivamente.

dever de sujeição a uma penalidade, pois trazem balizas gerais a orientar as normas a serem veiculadas nas leis ordinárias que venham a tratar de infrações que envolvem crimes e que estabelecem sanções penais em sentido estrito ou não raro, sanções administrativas.

Por estarem diretamente alinhadas ao paradigma penal - cláusula geral do citado art.136 - “responsabilidade por infrações”¹²⁸ em que há uma reprovação social pela conduta em virtude do bem jurídico protegido é que nessas infrações o aspecto subjetivo, no mínimo a culpa em sentido estrito, há que ser devidamente comprovada pela Administração Pública, uma vez que na dicção legal do enunciado geral da responsabilidade por infrações, o dolo, a intenção de causar o resultado, só será exigido, em situações excepcionadas por lei, como próprio prevê o estatuto tributário, na hipótese do art.137, II e II, quando exige a figura do dolo específico.

Em sentido oposto vemos o art.135 quando prevê a responsabilidade pessoal quando os atos forem praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, da formulação textual do legislador complementar, claro está que prescinde a presença de dolo, sendo suficiente apenas a realização do ato ilícito para a imputação da responsabilidade tributária ao agente infrator e a culpa. Nesta perspectiva é que afirmamos estar configurada nesta hipótese a responsabilidade subjetiva do responsável tributário, cabendo ao Fisco comprovar pelos meios admitidos no ordenamento jurídico o ato ilícito que desencadeou a responsabilidade sancionatória, bem como a culpa do agente infrator.

No entanto, cabe ainda fazer o destaque de que a par de não esgotarem todas as situações de responsabilidade sancionatória, em definição genérica, tais enunciados prescritivos tem o caráter de pena, de reparador de dano porque a

¹²⁸ No contexto da cláusula geral do art.136, entendemos abranger infrações e respectivas sanções de caráter penal assim como administrativas, sendo com relação às últimas, não há qualquer juízo quanto ao grau de culpabilidade ou intenção do infrator ou ainda da natureza ou extensão dos resultados, salvo diante de exceção como previsto no texto legal. No que toca à sanção pelas infrações de caráter penal, há sempre a aferição do juízo de culpabilidade, por imperativo do próprio ordenamento jurídico quanto à pessoalidade da pena e o presença do elemento subjetivo pelo menos em seu grau mínimo, posto que o dolo é exigido nas hipóteses expressas em lei. Em sentido contrário quanto a este último posicionamento está a doutrina de Paulo de Barros Carvalho ao defender que a posição do terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária é sempre de cunho obrigacional, no entanto, de índole sancionatória – sanção administrativa, como escreve;(Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas) (**Curso de Direito Trib**....op. cit, p.356).

ofensa é em sentido amplo ao interesse público, ao sistema jurídico como um todo. Ao tratar do tema, leciona Daniel Peixoto :

(....) sob o ponto de vista do bem jurídico protegido, a responsabilização não visa assegurar aquela relação de crédito débito isoladamente considerada, mas a ordem tributária de um modo mais amplo (...); sob o aspecto do juízo de culpabilidade, este sempre será necessário nas imputações de caráter criminal, sendo contingente nas de caráter administrativo; sob o prisma da resposta do direito ao tipo de dano, está se apresentará como uma punição (...); e finalmente, sob o aspecto funcional, ressalta-se o caráter de reprovação social ao comportamento contrário ao Fisco, sem representar a multa uma forma de compensação ao Fisco (ainda que represente ingresso aos cofres públicos).¹²⁹

Das notas trazidas acerca das normas de responsabilidade tributária estatuídas pelo legislador complementar, em regras gerais, com o intuito de sancionar pela prática da conduta ilícita que obsta de qualquer das formas a que nos referimos a arrecadação dos tributos é que concluímos tratar-se de infrações subjetivas, quer pela valoração negativa do dever descumprido e optado pelo agente, quer pelo efeito danoso ser irradiado para toda a sociedade .

O fato é que entendemos, que em tais situações não pode haver o amparo do regime jurídico e dos limites estabelecidos quando da observância dos princípios constitucionais informadores da tributação, pois a pretensão é a de coibir práticas com vistas ao não pagamento de tributos, lesivas e extremamente abusivas ao interesse público a ser protegido pelo Estado, e dessa forma, que os agentes tenham um tratamento jurídico linear à consequência dos seus atos. Isto é tão somente uma das feições da feitura prática do princípio constitucional da isonomia tributária, inarredável em todas as suas acepções do ordenamento tributário.

3.1.2 A responsabilidade tributária como papel institucional

Por outro lado, importa deixar explícito que o legislador complementar ao desbancar a responsabilidade do contribuinte, aquele que realiza o fato acolhido na

¹²⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração...** op.cit., p.182.

hipótese de incidência tributária ou a ele está diretamente vinculado, fazendo com que o mesmo perca sua função de personagem passiva principal, o faz também por interesse do Fisco, do Estado, de atender à necessidade de simplificação, de dar maior praticidade na arrecadação e fiscalização do tributo, bem como até de torná-la possível em determinadas situações, e de estabelecer condições de eficácia e funcionalidade em busca da garantia do crédito tributário até sua última instância.

Trata-se aqui então, da responsabilidade tributária instituída com base no interesse, na necessidade do Estado credor, como política fiscal para viabilizar o adimplemento da obrigação tributária, e nesses casos, o fato lícito é o pressuposto da hipótese de incidência da atuação do legislador que tem que ser na moldura estatuída pelo texto constitucional, isto é, dentro dos limites formais e materiais estabelecidos, notadamente com base nas normas gerais estabelecidas pelo legislador, e dos princípios que esmiuçamos como o da capacidade contributiva, da vedação do tributo confiscatório, da igualdade, da proteção da propriedade e garantia da preservação do mínimo vital.

Como já por nós dito, a escolha do terceiro responsável não é ampla e irrestrita, é de caráter excepcional, como ensinava Geraldo Ataliba:

(...) a “deslocação” do sujeito passivo é absolutamente excepcional no sistema brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnerem, sejam os desígnios constitucionais referidos, sejam os diversos preceitos que harmonicamente – compondo o sistema constitucional tributário – têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade). ¹³⁰

Com o propósito acima referido é que a responsabilidade instituída nos termos do enunciado prescritivo do art.128 do CTN, não tem caráter de sanção ou de punição,¹³¹ mas no interesse de arrecadação dos tributos devidos, e dessa forma

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência** ..op.cit., p.94.

¹³¹ 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

permite que seja posto no tópicos da sujeição passiva da relação tributária, alguém que não tenha a relação direta com o fato jurídico tributário da obrigação principal, mas a tem de forma indireta por relação de outra natureza com aquele que o praticou e assim torna possível a arrecadação do tributo, ou ainda simplesmente por possuir um dever instrumental para dar mais celeridade e praticidade a que o tributo devido chegue aos cofres públicos.

Nesta órbita está inserida como exemplo a hipótese do sucessor tributário por uma das formas de sucessão empresarial, ou pela morte de uma pessoa física, situações de impossibilidade de pagamento do tributo devido por ausência de quem praticou o próprio fato jurídico tributário.

A hipótese de retenção do Imposto sobre Serviços - ISS ou da contribuição previdenciária que deverá ser feita daquele que remunera a pessoa física pela prestação de serviço, ou o dever de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF em que há o dever de quem efetua o pagamento de rendimento, reter e recolher o imposto incidente. Vemos assim que há vínculo direto entre quem recebe o rendimento e assim realiza o fato signis presuntivo da riqueza e revelador da capacidade contributiva, sendo o contribuinte, como há também com este o vínculo direto de quem o paga, este sim, configurado como o responsável pelo dever administrativo¹³² de recolhimento do tributo devido nos termos fixados na norma geral e por reflexo na lei ordinária instituidora do tributo.

Nesta última hipótese dada como exemplo, trata-se de verdadeira “substituição legal tributária” que representa tão somente um mecanismo no sentido de viabilizar a racionalidade arrecadação por um dever atribuído a uma terceira pessoa, que não praticou o fato imponible, nem tampouco ato ilícito, mas que é responsável legal pelo recolhimento do tributo.

Em suma, tais casos de responsabilidade tributária abrangem aqueles que embora não tenham praticado o fato gerador, o dever de pagar surge *ex lege*

obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹³² Nessas situações a disponibilidade jurídica do rendimento é do contribuinte o regime jurídico aplicável à tributação é o do contribuinte onde o interesse tutelado é a própria tributação, e assim sendo o legislador utiliza de mecanismos e técnicas que tornem a fiscalização e arrecadação mais prática e menos onerosa para o Estado. O dever de levar a o tributo aos cofres públicos é meramente instrumental, o dever de fazer, de agente arrecadador, de colaborar com o Fisco como reza o estatuto tributário quando estipula as obrigações acessórias nesse sentido, como anuncia Luís Cesar Souza de Queiroz “(...) que o determinado substituto (agente arrecadador do Estado) retire (retenha definitivamente - “p”) o dinheiro que já está em sua posse (do substituto), já é da disponibilidade jurídica do contribuinte(...). (**Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.201)

em virtude de um fato posterior como é o caso da responsabilidade dos sucessores, dos terceiros, e abarca ainda aquele que não pratica o fato gerador e por força de lei é o responsável tributário chamado substituto tributário.

É fato então, que o fundamento das regras de responsabilização tributária, notadamente as que envolvem a figura do substituto tributário previstas no ordenamento jurídico tributário, estão assentadas no interesse e necessidade do Estado na tutela da tributação e no dever de imprimir racionalidade ao sistema de fiscalização e arrecadação de tributos para que o torne mais eficaz.

Sob outra perspectiva, é que o fundamento e a justificação axiológica das normas trazidas nos enunciados prescritivos que estabelecem o dever do responsável legal tributário, não pode, notadamente nas situações de substituição tributária, deixar de assegurar que o ônus econômico do tributo seja suportado por quem efetivamente realizou o fato revelador da capacidade contributiva escolhido pelo legislador como desencadeador relacional da obrigação tributária e que, no revés, atue como limite imposto ao Estado de tributar apenas fatos e situações pintados com o matiz jurídico de fato signo presuntivo de riqueza imponible.

Para este feito econômico é que temos no nosso direito positivo o fenômeno da repercussão jurídica dos tributos possível através das modalidades de reembolso e da retenção na fonte, através das quais o sujeito passivo previsto na norma como quem tem o dever legal de pagar o tributo e assim deve recompor o seu patrimônio, possa transferir o impacto econômico do tributo ao sujeito que realmente realiza o fato jurídico tributário. Atuam então no fenômeno da repercussão jurídica duas figuras diante da obrigação tributária: o substituto, no primeiro caso, e o substituído, no segundo, ambos, na verdade, permanecem com deveres distintos estipulados por regras jurídicas autônomas.

Nesta trilha corre o pensamento a doutrina de Alfredo Augusto Becker :

Frequentemente, o legislador ao criar o tributo, embora se utilize do substituto legal tributário, não afasta do plano jurídico-tributário aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo. O legislador põe aquela determinada pessoa no polo negativo de uma

relação jurídica tributária referente àquele mesmo tributo que já foi pago pelo substituto.¹³³

Importa-nos enfatizar que a criação da repercussão jurídica do ônus do tributo é de natureza obrigatória aos ditames do constituinte pátrio que erigiu a capacidade contributiva como princípio rector da tributação e desde que aquela recaia sobre o seu destinatário específico,¹³⁴ uma vez que, dentre as hipóteses legais em que há a imputação do dever de pagar o tributo pela eleição do responsável tributário, este em nenhuma delas realiza o fato gerador do tributo e dessa forma não caberia assim arcar com o ônus daquele, com exceção apenas no ordenamento quando da prática de atos ilícitos por se situarem fora da esfera do regime jurídico que atina às normas de responsabilidade e à conexão obrigatória aos limites constitucionais e legais ao poder de tributar.

Por ser a substituição tributária a modalidade por excelência de responsabilidade tributária¹³⁵ prevista no direito positivo na função a que ora tratamos, ou seja, no interesse de arrecadar tributos com mais celeridade, efetividade e racionalidade é que passamos ao tópico seguinte, traçando as notas gerais do instituto por entendermos ser importante para numa visão larga alcançarmos a compreensão e interpretação dos limites normativos que fundamentam a eleição daquele que é acolhido pela lei como responsável pelo pagamento do tributo por fato jurídico praticado, de forma geral, por pessoa diferente.

¹³³ BECKER, A lfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito**op.cit., p.555. O autor cita como exemplo a hipótese de retenção do Imposto de Renda – IR e ensina que nesses casos há uma única hipótese de incidência e duas regras, uma referente ao responsável legal e a outra ao substituído.

¹³⁴ Luciano Amaro ensina que a escolha do responsável tributário, ainda que vinculado ao fato gerador, não pode ser feita de forma arbitrária pela lei, sendo indispensável que haja a possibilidade jurídica de reaver o valor do tributo destacado do seu patrimônio à conta daquele que praticou o fato jurídico tributário, i.e, o contribuinte. (**Direito Tributário** ...op.cit., p.338)

¹³⁵ A dissensão doutrinária cerca a substituição tributária no direito pátrio desde a noção de que seja uma hipótese abrangida ou não pelo fenômeno da responsabilidade tributária, pelo fato de além de não estar expressamente prevista no CTN, não guardar total semelhança às demais hipóteses previstas. Pois bem, de nossa parte, ainda que alvo de notas que o caracterizam de forma diferenciada, entendemos que justificativa do acolhimento da figura do substituto tributário como responsável deita nos seguintes pressupostos: há necessariamente a realização de dois eventos que emergem o liame jurídico, ou seja a realização do fato jurídico tributário previsto na regra matriz de incidência atrelado à outra norma que o coloca no tópico de sujeito passivo responsável pelo recolhimento do tributo devido em decorrência daquele fato e desde que com este mantenha uma relação indireta, ou ainda uma outra, direta ou indireta com o próprio sujeito que o realizou. Presentes assim no substituto tributário as notas legais que caracterizam o responsável tributário, não há como atribuir-lhe natureza ou regime jurídico diverso.

3.2. Notas sobre substituição tributária: repercussão jurídica por reembolso ou por retenção na fonte

As figuras jurídicas desenhadas pela doutrina tradicional que possibilitam a substituição legal tributária através da repercussão do ônus do tributo ao sujeito que realizou o fato tributado, em função do modo como determina a lei, são agrupadas em duas categorias ou modalidades: o reembolso e a retenção na fonte, em que pela primeira há um direito do substituto de acrescentar no preço do negócio jurídico realizado com o substituído o valor referente ao tributo já pago, transferindo assim o encargo financeiro; enquanto na segunda modalidade, - retenção, há um direito subjetivo do responsável de abater, da quantia devida ao sujeito com quem mantém relação jurídica de natureza comercial, civil, trabalhista, dentre outras, o valor devido ou já pago a título de tributo em razão da prática, por este último, da situação fática descrita na hipótese normativa tributária.

Alfredo Augusto Becker, em seu magistério já aclarava que na hipótese de reembolso - em que há o acréscimo no valor a ser pago ao responsável correspondente ao montante do tributo por ele pago (modificação da prestação não tributária) - “o fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica”¹³⁶ e neste feito não trata-se de um fenômeno de apreensão jurídica, fato que nos leva a crer que a figura chamada de substituto poder-se-ia confundir com a própria do contribuinte nos termos da literalidade do art.121, parágrafo único do CTN.

Na repercussão jurídica por retenção na fonte - em que há a permissão legal ao substituto de dedução do valor devido do tributo do montante de sua dívida com outra pessoa, no caso o chamado substituído - sob um olhar melhor acurado, pode-se perceber a existência de dois sujeitos que persistem com suas respectivas obrigações e comandados por regras jurídicas distintas, aquele com o dever instrumental de arrecadar o tributo devido aos cofres públicos e este o realizador do pressuposto fático da norma de incidência tributária, não havendo uma “substituição” no sentido estrito da palavra. É uma perspectiva.

¹³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito**...op.cit., p. 554.

Nota-se porém que seja a hipótese de repercussão jurídica por reembolso ou por retenção na fonte, não importa o efetivo exercício do direito previsto em lei¹³⁷ ou ainda que implícito e decorrente da interpretação sistemática do sistema tributário, uma vez que, para que a norma posta de responsabilidade tributária seja válida há que ter como característica a possibilidade jurídica de que o ônus do tributo seja arcado por quem lhe deu causa, exceto nos casos de ilicitude, como anteriormente citado.

No entanto, o exercício de direito quanto à repercussão, inclusive quanto à ação de regresso, não é requisito para a aferição da constitucionalidade ou não da norma de competência tributária relativa à sujeição passiva, prescindindo de qualquer prova que ateste a efetividade da transferência do encargo econômico do tributo, pois para a “constitucionalidade da regra tributária basta a existência da repercussão jurídica”,¹³⁸ como ainda acrescenta o mestre gaúcho Alfredo Becker “esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado”.¹³⁹

São exemplos clássicos de substituição tributária, a previsão constitucional da sujeição passiva tributária antecipada ou substituição “para frente” - nos termos da redação dada pela EC nº 3 de 1993 ao parágrafo 7º do art.150 da

¹³⁷ Há posição oposta ao entendimento quanto à necessidade de norma legal específica que prescreva quanto ao direito de reembolso ou de retenção na fonte como anuncia Marçal Justen Filho;” A transferência jurídica de riqueza da titularidade de um sujeito para a titularidade alheia produz para o transferente uma situação de poder sobre o beneficiário da transferência. (...) A relação jurídica que existe é exterior ao direito tributário. Por decorrência dessa relação jurídica extra tributária é que surge uma situação de poder para alguém. Por atenção a essa situação de poder é que a lei tributária pode instituir a substituição. Mas, exatamente porque há uma situação de poder, não há necessidade de a lei tributária instituir um direito de regresso. Não se cria, entre destinatário tributário e substituto, outra relação jurídica além daquela que já pudesse existir. (**Sujeição Passiva** ...op.cit., p.281-283). O autor usa como arrimo de seus argumentos a título de exemplo a substituição tributária prevista quando da retenção na fonte de imposto sobre rendimentos – IR, dos empregadores em face dos rendimentos pagos ou devidos a seus funcionários, posição que ousamos discordar, tendo em vista, necessariamente nessa situação em que há o desconto de um valor referente (como também no caso de contribuição previdenciária devida em geral pelos trabalhadores empregados e e contribuintes individuais) a um direito subjetivo de retribuição pelo serviço prestado é que entendemos ser imprescindível uma norma específica que disponha sobre a hipótese de regra específica sobre a repercussão do ônus tributário.

¹³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito**...op.cit., p.567

¹³⁹ Idem, *Ibidem*. p.534. O mestre gaúcho foi notável estudioso da concepção teórica da substituição tributária, quando a apartou de influências extra jurídicas que a cercava, apresentando assim notável contribuição para a formação da Teoria Geral do Direito Tributário, no entanto, a própria classificação feita pelo autor para a sujeição passiva considerando o contribuinte ou na sua dicção, o contribuinte *de jure* como gênero que abarca a espécie daquele que pratica o fato signo presuntivo da riqueza e a do próprio substituto tributário não encontra amparo na disposição legal do art.121 do CTN, por nós aqui já ressaltado, ao contemplar as espécies de sujeito passivo da obrigação tributária principal, mais precisamente quando define o contribuinte como aquele que possua relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo.

Constituição Federal, para além da hipótese que citamos de retenção do Imposto de Renda da Pessoa Física dos empregadores em face da remuneração feita ao trabalhador - art.45, parágrafo único do CTN - existem ainda, dentre outras na legislação esparsa, como a prevista com relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS – em algumas hipóteses, nas substituições “para frente” e para trás” no Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS – e ainda na hipótese de retenção de 11% da contribuição previdenciária sobre o valor da nota fiscal.¹⁴⁰

A responsabilidade tributária por substituição alcançou assim, com a citada emenda constitucional, *status* constitucional, fundamentando as previsões legais que dispunham sobre a sujeição passiva tributária antecipada ou substituição tributária “para frente” e aqui, por escapar ao escopo do nosso trabalho, não vamos nos insurgir acerca das posições díspares a respeito de sua constitucionalidade ou não, mas por oportuno, deixamos claro que a nosso ver, o instituto da substituição é indispensável para dar efetividade ao princípio da praticabilidade e da racionalidade da tributação, além do que, o direito tributário não poder tornar-se alienígena à dinamicidade da evolução social, o que insta à utilização de mecanismos, de técnicas e procedimentos que garantam o ingresso da receita advinda dos tributos aos cofres públicos, tudo atado às constitucionais, assim como são os vértices para a figura geométrica do polígono.

Nota essencial da peculiaridade da substituição tributária que a destoa das demais hipóteses jurídicas de responsável tributário está no fato de que não há possibilidade de constituição do crédito tributário em face de quem o realizou, espancando as notas características de solidariedade ou subsidiariedade que possam existir quando da escolha pelo legislador do sujeito passivo da obrigação tributária.

¹⁴⁰ No Recurso Extraordinário nº 603.191/MT, relatado pela eminente Ministra Ellen Gracie, o Pleno decidiu pela constitucionalidade da contribuição previdenciária de 11% sobre o valor da nota fiscal prevista no art.31 da Lei 8.212/ 91 com a redação da Lei nº 9.711/98, com os seguintes fundamentos:1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos(...). No Recurso Extraordinário nº 603.191/MT, Rel.Min.Ellen Gracie. Pleno. Por maioria. Julgado em 1º.8.2011. DJ de 5.9.2011

Em matéria de substituição tributária ensinava Rubens Gomes de Sousa:

a substituição ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo por outro indireto”.¹⁴¹

A posição doutrinária e influenciadora de Rubens Gomes de Sousa¹⁴² nos enunciados prescritivos do CTN acerca da sujeição passiva foi largamente discutida e reinterpretada pela doutrina, resultando em diferentes posições, como a de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem o substituto a quem chama de “destinatário legal tributário) é sujeito passivo direto ao lado do contribuinte e a sujeição passiva indireta ocorre apenas nos casos de responsabilidade por transferência, como argumenta: “está claro que o sujeito passivo direto por fato gerador alheio ostenta um *status* jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de tributo alheio.”¹⁴³

A nosso ver e respeitada as posições dos mestres, pela simples inteligência da racionalidade sistêmica, que sendo o fato gerador praticado por uma pessoa e o dever de pagar o tributo imputado à pessoa diferente por disposição expressa de lei, vinculado direta ou indiretamente ao sujeito que o praticou ou diretamente ao próprio fato, submetido ao regime jurídico de quem o praticou e obedecidos os limites constitucionais impostos para o exercício da norma de competência tributária na eleição da sujeição passiva e em seu regramento, inclusive por normas específicas, entendemos ser a figura do substituto, a de um responsável tributário.

Por isso mesmo, damos ênfase ao aspecto de que o regime jurídico aplicado ao substituto é o do substituído, onde ele assume não só a obrigação de caráter patrimonial como as de caráter instrumental, as acessórias, assim como se

¹⁴¹ SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.93.

¹⁴² Em momento posterior o autor reformulou sua proposição doutrinária classificatória e considerou a sujeição passiva indireta e a responsabilidade como institutos únicos, abrangendo todas as demais hipóteses, com exceção do sujeito passivo direto, o contribuinte.

¹⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito**...op.cit., p.641. Renato Lopes Becho também se posiciona no sentido de que a classificação do sujeito passivo não pode abarcar tão somente o contribuinte e o responsável, pois existe a figura do substituto, que não se encaixa nas duas modalidades. (BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva**..op.cit., p.342)

reveste de direitos, administrativos e judiciais perante à Fazenda Pública e sob este prisma é que não damos a ele uma conotação pré-jurídica, mas sim como o resultado da implicação da norma substitutiva que macula o consequente da norma matriz de incidência tributária por retirar aquele que realizou o fato tributado, ao mesmo tempo em que traz no seu enunciado um novo sujeito para arcar com obrigação de quem foi substituído.

Nesse instante cabe frisar que o dever é de pagamento por dívida própria, e não alheia, em decorrência de fato de terceiro, e assim o substituto tributário, na verdade, atua como se duas figuras fosse, a que tem a obrigação de efetuar o pagamento do tributo devido pelo contribuinte e para além disso, a que vai arcar no caso de inadimplemento daquele.

Tanto é assim que caso a norma que dispõe sobre a hipótese de substituição tributária¹⁴⁴ for revogada, o realizador do fato tributário, ou seja, o contribuinte, em regra, será o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo respeitados os princípios constitucionais que atuam como limites à exigência dos tributos, em específico, ao da anterioridade clássica ou nonagesimal que proteja o tributo da exigência no mesmo exercício financeiro ou após 90 dias da lei que o instituiu ou aumentou, respectivamente.

Em suma, o enfoque aqui é na regra geral da hipótese de substituição tributária prevista em lei em que o parâmetro é a licitude dos atos que implica o nascimento da obrigação do responsável, e assim sendo, é abraçada pelo regime jurídico que cobre todo o panorama da responsabilidade tributária traçado no Texto Constitucional e nas normas gerais estabelecidas no CTN.

Portanto, tendo em vista o eixo temático principal do nosso trabalho, que tem em uma de suas razões o estudo mais amudado da hipótese de

¹⁴⁴ Por isso mesmo é que pensamos que o instituto excepcional da substituição tributária se amolda bem na textura legal do art.128 do CTN “ Seção I – disposição gera “, pois encontramos nesse dispositivo causa de justificação que o fundamento em sua inteireza, pois como argumenta Paulo de Barros Por Por isso mesmo é que pensamos que o instituto excepcional da substituição tributária se amolda na textura legal do art.128 do CTN “ Seção I – disposição geral “ pois encontramos nesse dispositivo causa de justificação que o fundamento em sua inteireza, pois como argumenta Paulo de Barros Carvalho, a espécie deve representar o gênero em todos os seus atributos e mais aqueles que a especifica, e dessa forma é que, principalmente na hipótese em que há a figura do retentor, vemos o alinhamento ao enunciado prescritivo uma vez que a regra dispõe sobre a possibilidade de excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter supletivo do pagamento total ou parcial do tributo, o que a nosso ver só ocorre por inexistência da lei que dispunha sobre a substituição, e além do que o vínculo indireto ao fato gerador exigido no dispositivo é possível, no entanto não é inarredável.

responsabilidade por substituição prevista no art.135, III, fundamentada na prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos em específico dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que dão origem à obrigação tributária, é que a apartamos para um tópico próprio mais adiante.

Mas, antes de alcançá-lo, faz-se ainda necessário trazer, dentre outras, notas gerais a respeito da responsabilidade tributária intitulada pela doutrina clássica como “responsabilidade por transferência”, que ao contrário da sujeição passiva indireta por substituição, é aquela em que a obrigação tributária nasce com a prática do fato previsto na regra matriz de incidência tributária pelo contribuinte e em virtude de ocorrência posterior de um fato não tributário, lícito ou ilícito, passa a ser de acordo com a previsão estatuída nas normas gerais de direito tributário, obrigação do responsável.

3.3 Notas sobre responsabilidade tributária por transferência: os sucessores e os terceiros

Os preceitos que versam sobre a responsabilidade por transferência,¹⁴⁵ de forma mais específica sobre a “responsabilidade dos sucessores”, para utilizar a terminologia do legislador, estão dispostos nos arts. 129 a 133 do CTN, que dispõem, de forma sucinta, sobre a atribuição da responsabilidade tributária àquele que adquire a titularidade de bens, pelos tributos relativos a esses até a data do ato da transmissão, nas seguintes situações, dentre outras: *i.* por aquisição tradicional de bens imóveis (art.130) ; *ii.* por aquisição de herança em virtude de morte (art.131)*iii.* pela incorporação ou fusão da pessoa jurídica (art.132)¹⁴⁶; ou ainda pela

¹⁴⁵ A classificação trazida para a Ciência do Direito Tributário que toma a sujeição passiva indireta por gênero, do qual são espécies a substituição e a transferência, não guarda no seu todo de precisão técnica, mas sabemos que no mundo da linguagem comunicacional, interpretações podem ser feitas de diversas formas, no entanto, há a necessidade de sempre buscar eliminar ou pelo menos reduzir os ruídos que poluem a linguagem do legislador e do intérprete, cabendo assim à própria Ciência do Direito minimizar os efeitos ruins das imprecisões terminológicas e das classificações decorrentes. Nesse sentido é que utilizaremos o termo “transferência” para caracterizar a sujeição passiva indireta nascida em virtude de fato posterior ao evento tributário, mas deixamos claro que em grande maioria dos dispositivos do CTN que tratam da responsabilidade sob esse manto, a figura do contribuinte permanece presente ao lado do responsável, de forma subsidiária ou até mesmo preferencial.

¹⁴⁶ Ainda que o dispositivo traga a hipótese de responsabilidade tributária, dentre as movimentações societárias citadas, diante da transformação do tipo societário, como por exemplo a de uma sociedade Ltda em uma S/A, não há alteração na sua personalidade jurídica, nem de regra na composição do patrimônio, não havendo uma sucessão propriamente dita. Não obstante, no que toca à extensão e limites da responsabilidade dos sócios poderá haver profundas alterações, talvez por

aquisição por pessoa física ou jurídica de estabelecimento empresarial sem a continuação das atividades pelo alienante.

Da análise sucinta dos enunciados podemos perceber que a responsabilização nasce com a ocorrência de um fato lícito de aquisição que implica a titularidade de bens móveis ou imóveis, pelos tributos devidos relativamente aos bens adquiridos até a data da sucessão, em virtude da prática pelo contribuinte do fato descrito na hipótese da norma de incidência básica que fez nascer o tributo e não foi pago. Ou seja, da comunhão dos dois fatos jurídicos independentes, há a alteração no polo passivo da relação tributária, e o responsável passa a compor o lugar do contribuinte ou junto com ele¹⁴⁷, seja de forma preferencial ou subsidiária.

Isso mesmo. Em tais hipótese não vislumbramos o vínculo com o fato jurídico tributário acontecido anteriormente à aquisição dos bens, ou com a manifestação de sua riqueza que caracteriza a aclamada capacidade contributiva que, seguindo o norte constitucional, deve ser intrínseca àquele que tem o dever de pagar de pagar tributos ao Estado.

Mas a exegese não se esgota nessa ideia, pois o vínculo que existe nas hipóteses de sucessão, na verdade, é entre o contribuinte sucedido e o responsável sucessor de forma subsidiária ou integral, em razão de fatos negociais ou não, o que não desnatura a figura do responsável tributário desenhada no art.128 do CTN, pois deixamos claro quando das anotações iniciais sobre o tema, que diante da interpretação sistêmica do contexto das normas que versam sobre a responsabilidade tributária, tal vínculo não ocorre somente ao pressuposto de fato

isso, numa atitude de objetividade o legislador tenha optado por juntá-la à hipótese dos sucessores. O oposto ocorreu com relação à cisão societária, seja parcial ou total - cisão é operação de transferência integral ou de parte do patrimônio de uma sociedade para uma ou mais sociedades - que não foi alvo do legislador no elenco da responsabilidade tributária por movimentações societárias. A Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) traz regramento no art.233 quanto à responsabilidade da empresa cindida e da sucessora no tocante às relações privadas, que como sabemos não podem ser opostas à Fazenda Pública, salvo disposição expressa em lei, e ainda o disposto no Decreto-Lei n.1.598/77(trata do Imposto sobre a Renda), daí decorrem amplas divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca da sua aplicação no que toca à responsabilidade tributária.

¹⁴⁷ Como a sucessão nem sempre implica a extinção do sucedido, por desaparecimento ou morte a depender da hipótese, a responsabilidade na maioria dos casos é exclusiva do sucessor, exceção feita ao art.133,II do CTN, que é subsidiária se o alienante continuar o exercício da atividade no prazo de seis meses. Nesse diapasão é que entendemos que a constituição do crédito pelo atuação da norma individual e concreta ou por autolancamento, se não feito à época da realização do fato gerador pelo contribuinte, há que ser feita diretamente em face do responsável sucessor, após o fato sucessório obviamente. E, de outra banda, se já tiver sido efetuado o lançamento em face do contribuinte e posteriormente ou em concomitância ocorre o fato que deu origem à sucessão, tal lançamento há que ser anulado por vício formal na identificação do sujeito passivo.

da norma matriz tributária, assim como, ambientados que estamos numa visão não radical e ortodoxa do direito, ao próprio realizador do fato jurídico tributário.

Importa ainda observar na seara da responsabilidade por sucessão que de acordo com a *ratio* do art.129¹⁴⁸ do CTN estão abrangidos todos fatos geradores ocorridos antes da sucessão, sejam lançados, em curso de lançamento ou ainda que lançados posteriormente, em suma, todos os débitos tributários preexistentes à data da sucessão referentes ao objeto da relação negocial.

Não nos alinhamos portanto aos que defendem a interpretação do dispositivo afastando os débitos existentes e somente constituídos posteriormente à data de sucessão, sob o argumento de que ao adquirente não cabia o conhecimento dos débitos existentes em sua integralidade, e dessa forma não poderia repercutir o tributo à pessoa que o realizou, afrontando assim o princípio da capacidade contributiva, da propriedade, dentre outros. Isso assim ocorreria se a única hipótese de repercussão do tributo fosse pelo abatimento ou outro tipo de transação envolvendo o valor do tributo devido no momento da negociação, mas não se pode perder de vista as ações disponíveis como meio de reparação de dano ou de reaver valores de direito, como por exemplo, a ação de regresso.

Em dias atuais, são várias as possibilidades que o sucessor tem para conhecer a situação tributária do objeto referente ao negócio jurídico realizado, tais como a análise de dados, informações e demonstrações contábeis exigidas como instrumentos indispensáveis tanto pelo Fisco como pelas novas regras contábeis, bem como dos normativos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC , assim como os livros e registros fiscais, a certidão negativa de débitos e das próprias declarações exigidas pela Fazenda Pública, como forma de manter atualizadas as informações gerais dos contribuintes, ainda que potenciais, enfim, a integração e a universalidade de informações fiscais caminha rumo a uma sistematização cada vez mais eficaz, o vem a favor do Fisco, reduzindo os riscos de inadimplência e de evasão fiscal, assim como em favor daquele de boa-fé que quer efetuar o negócio e tem sua clara regularidade fiscal, e enfim, ao próprio sucessor

¹⁴⁸ Art.129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos. E aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

que vem a ter maior proteção e segurança para a realização do negócio jurídico pretendido.

Também não abraçamos a ideia de alguns autores que consideram de natureza sancionatória o preceito geral sobre responsabilidade na sucessão - art. 29 – nem em específico o art.130, por dois motivos: primeiro, que o caráter sancionatório pela omissão do adquirente em verificar a regularidade fiscal retiraria a nota característica da repercussão jurídica do tributo obrigatória para as hipóteses de responsabilização tributária decorrente de fatos lícitos; segundo, que a sanção estaria ocorrendo, pelo não pagamento do tributo, e no seu conceito expresso no art.3º do CTN , excluído está da sua natureza a hipótese de sanção por ato ilícito.

E por falar mais uma vez em tributo, ainda que os dispositivos que tratam da sucessão refiram-se literalmente a “tributos” com exceção do art.130, o fato é que a responsabilidade na sucessão alcança em algumas hipóteses as multas também, de acordo com o caminho seguido por diversas decisões judiciais, com a ressalva de que só estão abrangidas as que à época da sucessão já estavam constituídas. Imaginamos ao mesmo tempo em que há uma preocupação no sentido de que por meio do ato sucessório existam meios ardilosos com a intenção de não pagamento de penalidades e ainda mais, desconhecidas do sucessor, há, noutro giro, a questão relevante da punição não transcender à figura do infrator.

Continuando na missão constitucional – art.146, III da CF/88 - de dispor sobre “normas gerais de Direito Tributário” o CTN prevê, ainda na seara da responsabilidade por transferência – a *responsabilidade de terceiros* , nos arts.134 e 135, ou de forma estreita, a responsabilidade em sentido estrito. Como já anunciamos, o art.135, III diz direto com o nosso tema principal, então cuidaremos em capítulo próprio, enquanto nesse primeiro momento traçaremos as notas essenciais que caracterizam os enunciados prescritivos do art.134.

A responsabilidade de terceiros prevista no art.134 do CTN¹⁴⁹ pressupõe duas condições para a imputação de responsabilidade às pessoas nele referidas: *i.* impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte e *ii.* que a obrigação tributária tenha nascido em virtude de sua interferência por ação ou omissão de um

¹⁴⁹ Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; (...) VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

dever próprio legalmente estabelecido.

A implicação da responsabilidade de pagar tributos atribuída ao pai, tutor, curador, administrador de bens de terceiros, inventariante, síndico, comissário, serventuário de ofício ou sócio não decorre da simples relação de representação ou de poder que esses sujeitos possuam em relação ao contribuinte, mas da comunhão entre a atuação ou omissão na administração de bens destes e a inadimplência da obrigação tributária, quer pelo impedimento de sua constituição, quer pelo não pagamento. Há dessa forma uma relação de causa e efeito imprescindível para a imputação da responsabilidade às pessoas referidas no art. 134, do CTN.

Renato Lopes Becho e Marçal Justen Filho fazem uma leitura diferente do dispositivo legal: o primeiro, considera que o enunciado tem caráter processual¹⁵⁰, em que é exigida, por exemplo, a responsabilidade do pai pelo tributo devido pelo filho, quando este não puder por algum motivo, apresentar-se perante a Administração Tributária; enquanto o segundo, parte da ideia de que a simples falta de recursos do contribuinte poderia ensejar a responsabilidade do terceiro, não dependendo da ação ou omissão deste, caso que justifica com base na ideia de que a lei tributária transformou os representantes em “garantidores legais das dívidas dos representados”.¹⁵¹

Pensamos que as justificativas dos renomados estudiosos não se sustentam, uma vez que da própria *ratio* do dispositivo legal torna-se imperativo a atuação – comissiva ou omissiva – do terceiro para a ocorrência do fato imponível e o inadimplemento da obrigação tributária, como já anunciamos. Nesta senda não podemos limitar a finalidade da norma à natureza processual, nem tampouco atribuir a responsabilidade ao terceiro pelo tributo devido em decorrência do mero vínculo que possa existir entre o responsável e o realizador do pressuposto de fato da tributação, ou como quer o segundo autor, pelo mero fato da “representação”.

Na prescrição normativa do art. 134 do CTN, a nosso ver, há uma valoração escolhida pelo legislador que pode ser entendida sob duas perspectivas: a uma, a defesa da proteção aos que de determinada forma dependem de terceiros e possam vir a ser por esses prejudicados pelo ato ou omissão do que deveria ser

¹⁵⁰ BECHO, Renato Lopes. Comentários dos artigos 121 a 137. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.) **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Ed., 2008, p.1043.

¹⁵¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva**...op.cit., p.309/310.

feito e não foi, desencadeando uma situação jurídica tributária não desejada; a duas, e por decorrência, resta revelada a intenção clara do legislador de punição - o *animus puniendi* – e natureza sancionatória da norma, por ato ilícito culposo,¹⁵² daquele a quem a ordem jurídica exige que atue em prol e com zelo, e não contra seus representados e em específico, se dessa forma, concorre para o não cumprimento da obrigação tributária.

Trata-se assim, pela inteligência do *caput* do artigo 134 do CTN, de responsabilidade subjetiva, em que para a sua configuração é importante perceber que exige-se pelo menos a culpa do agente que a desencadeia e que não se confunde com o fato tributário, mas com ele é conexo, cabendo à autoridade administrativa lançadora demonstrar no processo administrativo por meio da linguagem das provas cabíveis e de fortes indícios, “que existe a relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribuiu a responsabilidade,”¹⁵³ sob pena de estarmos diante de uma responsabilidade arbitrária.

Questão importante ainda com relação à responsabilidade de terceiros prevista no art.134 do CTN é no que toca à caracterização da responsabilidade imputada, pois na expressa literalidade do enunciado está o termo “solidariamente” em contradição ao pressuposto a que nos referimos no início da análise deste artigo que foi claro ao dispor: “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, que por sua vez, caracteriza a subsidiariedade.

Escandindo a ideia: a solidariedade é nota que caracteriza a responsabilidade tributária prevista expressamente no art.124 do CTN, em que não há uma definição de ordem de preferência na execução dos bens quando coexistam mais de um devedor, seja na categoria de contribuinte, responsável, ou os dois, o que implica que a dívida tributária poderá ser cobrada de qualquer um deles.

¹⁵² O pensamento de Regina Helena Costa segue nesta mesma trilha: “o dispositivo considera a culpa dos terceiros apontados para atribuir-lhes a responsabilidade tributária, em razão do descumprimento de deveres de fiscalização e de administração”. (**Curso de Direito Tributário**. Saraiva, 2009, p.203). Assim como o de Misabel Derzi quando doutrina: “... a responsabilidade dos terceiros, arrolados no art.134, depende da ocorrência de fato ilícito, posto em norma secundária; ter havido, em ação ou omissão, descumprimento do dever, legalmente previsto ou contratualmente nascido, de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu pagamento.” (Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário**op.cit., p.754).

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito**...op.cit., p.158

No revés, a subsidiariedade assegura que o responsável só poderá ser exigido após o contribuinte, ou seja, a execução fiscal terá que ser proposta inicialmente contra o contribuinte, e, após esgotados os meios cabíveis for constatado não haver patrimônio disponível para arcar com a dívida tributária.

Há dissenso doutrinário e jurisprudencial quanto à característica da responsabilidade de terceiros, mas a maior parte, nos dois casos, se posiciona quanto à subsidiariedade, inclusive é a posição que adotamos, pela interpretação do contexto normativo dos enunciados sobre a responsabilidade tributária e diante dos pressupostos de ordem formal e material que a justifica, é que entendemos que na hipótese do art.134 do CTN, só deverão ser responsabilizados os sujeitos ali arrolados, desde que o Fisco já tenha demandado o contribuinte e para este, seja impossível o cumprimento do dever de pagar o tributo, devido à ausência de patrimônio disponível para a satisfação do crédito tributário ou à impossibilidade de ser encontrado, também acontece.

Em suma: a responsabilidade contemplada no dispositivo em análise é subsidiária, e não solidária, nem tampouco pessoal.¹⁵⁴

Nesse sentido é que defendemos ter sido a utilização da expressão “solidariamente” pelo legislador, uma atecnia, um equívoco da linguagem prescritiva do enunciado, como várias outras existentes no estatuto que trata das normas gerais de Direito Tributário, mas o fato é que não foi suficiente ou impossível de resolução tendo em vista a hermenêutica utilizada no sentido de dar à norma o conteúdo simétrico ao contexto em que está inserida e que lhe melhor acentue a justificativa valorativa.

Zelmo Denari está entre aqueles que pensam diferente ao defender que a responsabilidade de terceiros é solidária, no entanto pode ser exigido primeiro os bens do devedor principal,¹⁵⁵ e em sentido oposto e igual ao que pensamos, Maria Rita Ferragut doutrina que “a responsabilidade é subsidiária na medida em que a lei não permite que o terceiro responsabilize-se pela dívida sem que o credor certifique-

¹⁵⁴ A análise jurídica das notas que caracterizam a responsabilidade tributária, se pessoal ou excludente, solidária, ou subsidiária, será por nós um pouco mais aprofundada no capítulo seguinte, com vistas a fundamentar nesse aspecto, as conclusões a serem sacadas na conclusão do trabalho. Assim como em específico, o inciso VII, do art.134 que dispõe sobre a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, quando faremos um paralelo com a hipótese do art.135, III, referente à responsabilidade dos administradores de pessoa jurídica quando atuam com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, casos que configuram a substituição tributária decorrente de ato praticado com ilicitude.

¹⁵⁵ DENARI, Zelmo. **Solidariedade e Sucessão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977, p.54.

se de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte é impossível.”¹⁵⁶

Em suma: a responsabilidade dos terceiros - art.134 do CTN – tem caráter sancionatório, é subsidiária e só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório, não respondendo assim, o responsável por infração praticada pelo contribuinte, salvo na hipótese de dolo específico do terceiro responsável na caracterização da infração tributária.

E responsabilidade por infração tributária é o tema sobre o qual nos debruçaremos no item seguinte desse trabalho, seguindo a mesmo traçado que fizemos quando tratamos da responsabilidade dos sucessores e de terceiros: aspectos normativos que a fundamenta e análise jurídica das notas essenciais que a caracteriza no intuito de demonstrar o contexto geral das normas que versam sobre responsabilidade tributária.

3.4 Notas sobre responsabilidade por infrações

Na esfera da prática de atos ilícitos que acarretam a responsabilidade tributária, estão as normas que estabelecem sanções pelo não-cumprimento de obrigação tributária - arts.136 e 137 do CTN – às quais o legislador denominou “responsabilidade por infrações”.¹⁵⁷

O art.136 do CTN¹⁵⁸ traz em seu enunciado hipótese de responsabilidade, que para a sua configuração, há que ser aferido o elemento subjetivo do autor da infração, no mínimo a culpa em conexão ao resultado, dispensando tão somente a intenção do infrator em causar o dano, ou seja, a presença do dolo ou da fraude, salvo as exceções previstas em lei, de acordo com a literalidade do dispositivo.

¹⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e**op.cit, p.111. A jurisprudência também se posiciona nesse sentido: “ (...)10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária “ nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária”. (EResp 446.955/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 19.05.08)

¹⁵⁷ Não vemos justificativa para o legislador ter separado em uma seção – Seção IV, a responsabilidade por infrações , se a responsabilidade de terceiros – arts. 134 e 135, decorre também da prática de atos ilícitos. Talvez, pelo fato de nessa seção ,ter sido dada uma configuração da responsabilidade diferente das outras hipóteses – objetiva – e de ter como pressuposto, de uma forma geral, a culpa. Vamos falar melhor sobre isso no desenvolver deste item.

¹⁵⁸Art.136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Há quem perceba nesse dispositivo uma regra de imputação de responsabilidade objetiva, como Edmar Oliveira de Andrade Filho, quando ao discorrer sobre o enunciado do *caput* do art.136, argumenta:

em face da existência de leis editadas com base naquela norma de competência, sanções tributárias são aplicadas na base do “tudo ou nada”, isto é, sem que a administração esteja obrigada a perquirir sobre as razões pelas quais se deu a ofensa tributária. A aplicação das normas sancionatórias é feita com base em simples subsunção(...) ¹⁵⁹

Em nosso entender, não há espaço para a responsabilização objetiva em matéria tributária, uma vez que, há nessa órbita, direitos fundamentais protegidos constitucionalmente, como o da liberdade e o do patrimônio, os quais por si sós, irradiam seus valores e sua imperatividade sobre outros, ainda que se trata de resposta do ordenamento jurídico por violação de normas que estabelecem um *dever-ser*, como a sanção, e esta na visão do autor, é um *conceito fundamental*¹⁶⁰ que representa a consequência de uma ação ou omissão considerada ilícita ou antijurídica.

Neste ponto, concordamos com o autor, a regra veiculada no art.136 do CTN, tem como carga valorativa a punição pela infração à lei fiscal que levou o legislador a tipificá-la como um delito. No entanto, com uma divergência de percepção, a infração fiscal é objetiva, não a responsabilidade.¹⁶¹

Sem dúvida que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação, sendo o dolo e a culpa, elementos não aferidos, evitando-se com isso a

¹⁵⁹ ANDRADE Filho, Edmar Oliveira. Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 77, 2002.p.14 Renovar, 1999, p.228.

¹⁶⁰ Idem, ibidem.p.18. Neste mesmo sentido pensa Ricardo Lobo Torres: “ aderiu o CTN, em princípio, à teoria da objetividade da infração fiscal. Não importa, para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato. Desimportante também que se constate o prejuízo da Fazenda Pública” (**Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro:Renovar1999, p.228)

¹⁶¹ Sob esta prisma Maria Rita Ferragut escreve com maestria: “(...) é inerente à responsabilidade tributária a noção de culpa ou dolo, pois ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade de um específico resultado, a infração decorre pelo menos de culpa, incluindo-se nessa regra as espécies in vigilando e in elegendendo. (Responsabilidade Tributária e o Código...op.cit., p147.

alegação de não conhecimento da lei, ou de simples impossibilidade financeira de adimplir a obrigação.

No entanto, parece-nos que a inteligência do dispositivo é no sentido de que para a configuração da responsabilidade por infrações, como regra geral o que se dispensa é a intenção, a vontade de lesar o Fisco,¹⁶² como já anunciamos, exigindo-se no mínimo, a culpa em um de seus graus: imperícia, imprudência ou negligência e independentemente da efetividade, natureza ou efeitos do ato ilícito.

Quanto à culpa, trata-se de culpa relativa do sujeito passivo, e nunca é demais lembrar, que cabe à Administração Pública demonstrar o ilícito e a conexão do evento ao sujeito infrator, por culpa no mínimo, ou dolo, dependendo da situação e, assim como é possível ao agente acusado, por meio de provas, demonstrar que não teve culpa na prática da infração, e assim eximir-se da sanção tributária. Nesta questão mora a diferença substancial entre a natureza objetiva e subjetiva da responsabilização em matéria tributária. A culpa, no mínimo ou o dolo, em uma de suas configurações, tem que ser demonstrado e comprovado pela autoridade fiscal quando da constituição do crédito e da representação fiscal para fins penais.

Exceção à caracterização da culpa para a responsabilização pela infração praticada, e por outro lado, só por disposição expressa de lei, inclusive as que o próprio CTN faz ao exigir dolo, até mesmo dolo específico, nas hipóteses do art.137,¹⁶³ como elemento indispensável para a tipificação da responsabilidade pessoal, (e eventuais coautores), assim como também para agravar a penalidade, já que nessas situações, o artifício, o ardis, o conluio não raro estão presentes com a intenção de não pagar tributos.

Nesse caso a responsabilidade é pessoal do agente, pois são hipóteses de ilícitos tributários, que configuram também ilícitos penais, isto é, os crimes fiscais tipificados na legislação penal, tais como a sonegação fiscal, a apropriação indébita. Nesses casos tendo em vista a gravidade da ilicitude e da lesividade, notadamente pelo bem tutelado juridicamente pela tributação - o interesse público - o legislador

¹⁶² Como bem escreve Luciano Amaro: "Ora, intenção aqui, significa vontade: Eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção.(...) O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. (**Curso de Direito...**op.cit., p. 471)

¹⁶³ A responsabilidade é pessoal do agente: I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico seja elementar; III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico(...).

exigiu para a tipificação o dolo genérico, e em alguns casos, o dolo específico, como no caso dos ilícitos praticados pelos sócios na liquidação irregular da pessoa jurídica, ou dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado quando agirem com infração à lei, no geral.

Ou seja, a intenção dolosa, a fraude, as condutas artificiosas para lesar o Fisco são elementos levados em conta pelo legislador e para que o Estado use sua força coercitiva em prol da ordem jurídica, ao tipificar os ilícitos tributários como crimes penais e não só infrações administrativas, e como consequência opta por agravar as penalidades impostas.

No entanto, não se pode perder de vista, que a inexistência de qualquer um desses elementos, ou do evidente erro escusável, da inexigibilidade de conduta diversa,¹⁶⁴ ou da própria culpa, na dúvida prestigia-se a inocência ou da própria culpa, na dúvida prestigia-se a inocência (art.112).¹⁶⁵

E para além disso, ainda que os ilícitos tributários configurem ilícitos penais – crimes ou contravenção – importa ressaltar que há previsão de acordo com norma veiculada pelo art.138 do CTN do instituto jurídico tributário da “denúncia espontânea” com o efeito de elidir a responsabilidade por infração, desde que o infrator a comunique antes de qualquer meio fiscalizatório e acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

São requisitos cumulativos portanto para a incidência da norma, com os efeitos da exclusão da responsabilidade por infração e caracterização da denúncia espontânea: a comunicação ao Fisco, acompanhado se for o caso, do pagamento do tributo ou do depósito arbitrado, dos juros moratórios,¹⁶⁶ e não ter sido ainda

¹⁶⁴ A jurisprudência dominante reconhece a inexigibilidade de conduta diversa como forma de afastar a punibilidade nos crimes de apropriação indébita previdenciária, quando caracterizado, nos autos, o estado de insolvência incontestável da empresa. Para isso, é necessário que os bens da empresa e dos sócios-gerentes, diretores ou administradores encontrem-se onerados”.(KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. Editora: *Jus Podium*. 2010, p.316).

¹⁶⁵ AMARO, Luciano. **Curso de Direito**...op.cit, p.472. Além do mais, o próprio CTN, quando trata do julgamento da infração, determina a observância do art.108, § 2º (equidade).

¹⁶⁶ Quanto às multas, o entendimento que predomina é no sentido de não atentar quanto à natureza da multa para fins de aplicação do art.138, uma vez que este não as distingue, conforme posição do Superior Tribunal de Justiça. “ DENÚNCIA ESPONTÂNEA.MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO..1. É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea” (STJ.1 T.,Resp 774.058/ PR. MinTeori Albino Zavascki, out/2009). Paulo de Barros Carvalho explica de modo diferente: “A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de

iniciado pela Fazenda Pública qualquer meio tendente a verificar a ocorrência da infração, leia-se: procedimento administrativo ou ação fiscalizatória.

A exclusão, enfatiza-se, é da multa punitiva e não do pagamento do tributo e dos juros de mora. Quanto à possibilidade de parcelamento fazer surgir os efeitos da denúncia espontânea, após divergências jurisprudenciais e doutrinárias, com a introdução do art. 155-A no CTN pela Lei Complementar 104/01 , não exclui a exigência de juros ou de multa, de qualquer natureza.

CAPÍTULO IV

A MOLDURA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CTN: SOLIDARIEDADE, SUBSIDIARIEDADE E PESSOALIDADE

4.1 Sujeição passiva e responsabilidade tributária: solidária, subsidiária e/ou pessoal 4.2 Art. 124 do CTN: fundamento de validade da responsabilidade solidária 4.2.1 Solidariedade passiva: interesse comum e previsão em lei 4.3 Grupo econômico: responsabilização tributária 4.4 A responsabilidade tributária do sócio ou administrador: interpretação e alcance do art.135, III - CTN 4.4.1. Contextualização da responsabilidade dos administradores: exegese do art.135, III e 137, VI: condutas tipificadas

4.1 Sujeição Passiva e Responsabilidade tributária: solidária, subsidiária e/ou pessoal

Seguindo o desenho que traçamos para este trabalho, após tratarmos do aspectos normativos e peculiaridades em notas essenciais para a análise jurídica e compreensão das proposições prescritivas inseridas no sistema jurídico tributário brasileiro que versam sobre a sujeição passiva e a responsabilidade tributária, partimos para a interpretação das notas que a caracteriza,¹⁶⁷ ou as suas

¹⁶⁷ Neste ponto, ousamos discordar de Maria Rita Ferragut para quem a solidariedade é espécie de responsabilidade tributária, aliás nos opomos à proposta de classificação para a responsabilidade tributária feita pela autora, *in verbis*: “ Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações.

modalidades como querem alguns autores – a solidariedade, subsidiariedade e/ou se pessoal ou excludente, pois a partir da análise jurídica diante dessa moldura é que podemos

A atuação do sujeito passivo diante da obrigação de pagar o tributo devido ou até de suportar a respectiva execução, como contribuinte ou responsável, pode ser diante das hipóteses previstas em lei, de forma pessoal ou plural, o que significa dizer, que na primeira hipótese, o tributo só poderá ser cobrado de uma única pessoa, enquanto que na segunda, a exigência do tributo poderá ser feita a mais de um sujeito passivo, contribuinte ou responsável, ou ambos, de forma paritária ou com ordem de preferência desde que integrem o polo passivo da relação jurídica tributária.

A sujeição passiva pessoal ou exclusiva pode ser daquele a quem a autoridade legislativa acolhe como contribuinte, por ter relação pessoal e direta com o fato tributado e assim desde a prática desse fato é o único que deve pagar o tributo, assim como pode ser daquele que a lei elegeu, por ter uma proximidade indireta com o fato tributado, ou direta ou indireta com quem o realiza, como no caso da substituição tributária, que tem como exemplo típico, a responsabilidade da fonte pagadora.

De outro modo, quando há mais de um sujeito passivo,¹⁶⁸ contribuinte ou responsável de quem poderá ser cobrado o tributo, dar-se-á a sujeição passiva

(**Responsabilidade Tributária e o Código...**op.cit., p.56). A nossa divergência é por dois motivos principalmente: primeiro, que o fato de existir mais de uma pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária, como no caso da solidariedade, não implica espécie de responsabilidade tributária, que decorre da comunhão de um fato tributário a um evento não tributário, lícito ou ilícito, e que por decorrência o legislador, pela diversas razões a que já nos referimos neste trabalho, optou por alterar o polo passivo da relação tributária, incluindo de forma pessoal ou excludente, subsidiária ou solidária a figura do responsável em conjunto ou não à do contribuinte. Estamos tratando do que caracteriza a sujeição passiva em matéria de exclusividade ou pluralidade de pessoas como contribuintes, ou responsáveis, de forma igualitária ou em ordem preferencial, portanto não se trata aqui de espécie; segundo, porque carece de fundamento apartar a hipótese de sucessão da responsabilidade de terceiros, notadamente, dentre outros aspectos, pelo fato de que o surgimento da obrigação tributária ocorre com o realizador do pressuposto de fato e após um evento posterior desencadeia a atuação do responsável, ainda que a natureza destes difira, pois na sucessão o fato não tributário é lícito, enquanto na de terceiros, no geral é ilícito, e eventualmente, há possibilidade de ser lícito.

¹⁶⁸ Aspecto importante e que merece destaque é o fato de que a sujeição passiva, direta ou indireta, em decorrência até do caráter *ex lege* da obrigação tributária, também é de estrita reserva legal, como bem anunciamos quando tratamos dos princípios mais afinados à responsabilidade tributária, e assim sendo é que as convenções particulares entre os contratantes são juridicamente válidas, exceto quando tiverem a pretensão de alterar o obrigado ao pagamento da obrigação tributária (art.123 do CTN) Não são assim oponíveis à Fazenda Pública, ou como escreve Hugo de Machado: (...) Terá esta, não obstante o estipulado em convenções particulares, o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas às quais a lei atribuiu a condição de sujeito passivo". (**Curso de Direito Tributário...**op.cit, p.144)

plural, também chamada de “concorrente”, hipótese em que se a obrigação de pagar o débito tributário existir, somente na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação do devedor principal ou direto, ou seja, do contribuinte, ela será subsidiária; enquanto, noutro giro, havendo mais de um sujeito passivo obrigado ao cumprimento da exação tributária, seja contribuinte, ou responsável, ao ainda em conjunto, em que qualquer um deles possa vir a ser compelido a pagar pela integralidade do valor do débito tributário, a nota que matiza essa sujeição passiva é a da solidariedade.

A solidariedade¹⁶⁹, prevista no art. 264 do Código Civil, existe quando há mais de um credor ou de um devedor, no polo ativo ou passivo da obrigação tributária, em que cada um deles, tem o direito ou a obrigação com relação à integralidade do crédito ou do débito, respectivamente.

Do instituto jurídico percebe-se quatro características principais: *i.* pluralidade de sujeitos ativos, passivos, ou de ambos; *ii.* multiplicidade de vínculos, sendo distinto ou independente o que une o credor a cada um dos codevedores solidários e vice-versa; *iii.* unidade de prestação, visto que cada devedor responde pelo débito todo e cada credor pode exigí-lo por inteiro; e *iv.* corresponsabilidade dos interessados, já que o pagamento da prestação efetuado por um dos devedores extingue a obrigação ou o direito dos demais.¹⁷⁰

Girando na órbita do nosso trabalho, está a solidariedade passiva, em que a concorrência de dois ou mais devedores, cada um com o dever de prestar a dívida toda, e por outro lado, possibilitando ao credor a seu critério exigir parte do débito de cada um dos devedores separadamente, ou por inteiro de apenas um, ou de parte deles.

Washington de Barros Monteiro explica:

tal modalidade é predicado externo que cinge a obrigação e por via do qual, de qualquer dos devedores que nela concorrem, pode o credor exigir a totalidade da dívida. Representa assim preciosa cautela para a garantia dos direitos obrigacionais.¹⁷¹

¹⁶⁹ Art. 264 do Código Civil : Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda.

¹⁷⁰ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. v.2, 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.152

¹⁷¹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 29.ed., atualizada por Carlos Alberto Maluf, 2003,v.4, p.176.

Pensamos que talvez seja assim, a solidariedade passiva, em apertada síntese: *i.* sua tônica: a autonomia e o vínculo da obrigação, que embora existam vários devedores, cada um responde pelo total do débito, como se único devedor fosse, ao mesmo tempo em que entre eles, apesar de cada um possuir uma parte individual do débito, estão vinculados uns aos outros;¹⁷² *ii.* sua função primordial: a garantia, a segurança que o instituto oferece para o credor, que no seu livre arbítrio, pode escolher aquele credor de maior solvência financeira ou de mais fácil acesso, viabilizando assim o recebimento do crédito de forma mais segura, prática e menos onerosa; e por fim, *iii.* seu efeito: ainda que aparentemente exista uma única obrigação e uma única relação, em verdade, há uma pluralidade de obrigações e de relações de acordo com tantos devedores existam, e todos vinculados pelo pagamento integral da dívida, enfim, há unidade de objeto e pluralidade de obrigações.

Cabe frisar que o regime jurídico aplicado é o mesmo para todos os codevedores e que na hipótese de um devedor fazer o pagamento integral da dívida e assim liberar a todos os outros em face do credor, resta-lhe o direito de exigir dos outros a quota-parte de cada um deles. A solidariedade pode surgir junto com a obrigação para os codevedores, como também em momento posterior em decorrência de um fato novo.

São várias as classificações adotadas pela doutrina quando o tema é solidariedade e dentre elas, a que mais nos interessa, é a que leva em conta os sujeitos que estão envolvidos na prática do pressuposto de fato da obrigação, que a identifica conforme a situação, em solidariedade paritária ou dependente. A primeira, quando há uma comunhão de interesses ou de fins das pessoas que praticam o fato que origina a obrigação, e a segunda, quando ainda que praticado o fato por uma só pessoa, a lei acresceu ao devedor originário, um terceiro coobrigado.

E por último, ainda que no Código Civil não haja disposição expressa acerca da solidariedade passiva e o benefício de ordem, ou seja, de uma ordem de preferência entre os devedores, a partir da análise do plexo de normas a respeito das obrigações é que subtede-se que a opção do legislador foi de excluí-lo quando a natureza da obrigação for solidária.

¹⁷² Esta também é a perspectiva em que a solidariedade é percebida: no ângulo externo e interno, respectivamente, onde a primeira se estabelece entre os vários devedores e o credor, e a segunda estabelecida entre os próprios devedores.

Estabelecidos em síntese, os aspectos relevantes acerca das obrigações de natureza solidária indispensáveis para a compreensão do instituto na seara civilista, e em especial no contexto normativo tributário, tendo em vista que mesmo marcadas pelas especificidades, as premissas fundamentais não se desiguam, notadamente porque o feixe luz que referencia é a *unidade do direito* e assim, importa agora trazer à sirga a nota essencial que a diferencia das obrigações marcadas pela subsidiariedade.

A subsidiariedade não está disciplinada, ou escrevendo melhor, não está conceituada na legislação como acontece com a solidariedade, o que obriga ao intérprete pelo enunciado dos dispositivos existentes extrair o seu conceito e peculiaridade.

Expliquemos. A subsidiariedade é instituto jurídico em que a ideia principal é de que diante da existência de vários obrigados com relação a uma dívida, o credor não pode estabelecer uma ordem de preferência para a cobrança da dívida e execução do coobrigado. O matiz da subsidiariedade, que a destoa em específico da solidariedade, é exatamente a presença do benefício de excussão e mais, entendemos que só por disposição expressa de lei.

Desse modo a responsabilidade subsidiária, ou na etimologia da palavra, secundária, obriga ao credor cobrar e executar em primeiro lugar, o devedor original, para em seguida, em virtude da insuficiência patrimonial deste, reverter a cobrança para os bens do devedor subsidiário. São assim dois pressupostos para a configuração da responsabilidade subsidiária: a cobrança em primeiro lugar do débito do devedor original ou principal e a constatação da impossibilidade de adimplemento da obrigação por este. Só a partir de então, o sujeito ativo poderá executar o patrimônio do responsável em caráter subsidiário.¹⁷³

A partir então das premissas feitas sobre a pessoalidade, solidariedade e a subsidiariedade que caracterizam as obrigações e a responsabilidade por estas, é que passamos a analisar as especificidades e suas consequências jurídicas em matéria tributária com o fim de examinar e identificar qual a natureza do vínculo

¹⁷³ Para Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona a responsabilidade subsidiária “nada mais é que uma forma especial de solidariedade, com benefício ou preferência de excussão de bens de um dos obrigados” (...) Na responsabilidade subsidiária, por sua vez, temos que uma das pessoas tem o débito originário e a outra tem apenas a responsabilidade por esse débito(...) não tendo sido encontrados bens do devedor ou não sendo eles suficientes, inicia-se a excussão de bens do responsável em caráter subsidiário, por toda a dívida” (GAGLIANO, Pablo Stolze. FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo Curso de Direito Civil**. v.II. Obrigações.11.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.116)

relacional estabelecido entre aqueles que participam direta ou indiretamente do pressuposto de fato da obrigação tributária, assim como entre estes e o sujeito ativo da exação tributária.

4.2 O Art.124 do CTN como fundamento da responsabilidade tributária solidária

As noções relevantes da figura jurídica da solidariedade na esfera civilista, foram traçadas no intuito de demonstrar que, em linhas gerais, elas foram incorporadas para o Direito Tributário, guardadas as diferenças em virtude de que o fenômeno tributário e as relações jurídicas instaladas ao seu redor são regidos por normas de direito público, o que significa dentre outros aspectos, que o Estado na sua posição de sujeito ativo deve exercer a sua função nas balizas da supremacia do interesse público e da sua indisponibilidade.¹⁷⁴

Os enunciados prescritivos que compõem o art.124 do CTN¹⁷⁵ dispõem sobre a pluralidade passiva simultânea pelo pagamento do tributo, quando prevê hipóteses de solidariedades, adotando os seguintes critérios: interesse comum na situação que constitua o fato gerador e a designação expressa de lei.

As hipóteses previstas permitem então que o sujeito ativo acione aquele devedor que tenha maior ou suficiente solvência financeira para o cumprimento da obrigação, uma parte deles ou todos simultaneamente ou de forma sucessiva, cada um respondendo como contribuinte por sua parte individualizada, e como responsável referente aos demais.

¹⁷⁴ Sabemos que a atuação do Estado, enquanto pessoa, está adstrita ao princípio da legalidade e ao da supremacia do interesse público, e que este representa tanto a garantia de poderes jurídicos recebidos e sua indisponibilidade, como uma barreira para que todo o exercício da atividade estatal seja em prol da sua efetivação, o que necessariamente impõe que ainda que goze de uma posição jurídica privilegiada sobre o sujeito passivo, ao disciplinar a relação jurídica tributária, quando da feitura da prescrição normativa pelo legislador, que prevê a inclusão de obrigados solidários ao pagamento de tributo além do seu devedor principal, bem como na interpretação da norma no momento de sua aplicação pela autoridade competente, não seja extrapolado tal espectro com o desvio da finalidade pública da tributação, dentre outras, a de dividir o ônus das despesas de forma igualitária e justa. Marçal Justen Filho preocupou-se com essa temática e escreveu: “ Porém, o sujeito ativo é destinatário de deveres e sujeições, porquanto sua tarefa é realizar interesse alheio (no caso, interesse público). Não há como dissociar a supremacia do interesse público (e, portanto, o aspecto dos poderes jurídicos recebidos) da sua natureza indisponível (ou seja, a utilização dos poderes jurídicos necessariamente para a realização do interesse público.” (**Sujeição Passiva** ...op.cit, p.87)

¹⁷⁵ Art.124 São solidariamente obrigadas: I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único: A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Trata-se de direito subjetivo do Estado, alertando-se para o fato de que o instituto jurídico da solidariedade atende principalmente ao interesse da administração tributária de viabilizar de forma mais segura e eficaz a arrecadação tributária, tendo em vista, que a necessidade constante de realização da sua atividade-fim, o serviço público em prol de toda a sociedade, não para, não sofre solução de continuidade. É a tutela direta do crédito tributário em favor do interesse público.

Na solidariedade passiva tributária, há assim, uma pluralidade de sujeitos passivos, pessoas físicas ou jurídicas, em que a obrigação tributária una decorre da prática do fato previsto no antecedente da regra matriz de incidência, de forma pessoal e direta pelo contribuinte, e junto com este, pela norma de responsabilidade tributária com base no interesse comum ou por disposição expressa de lei, há inclusão de uma terceira pessoa no polo da sujeição passiva como responsável pelo pagamento do tributo, vinculada ao fato tributado ou àquele que o praticou, o que por dedução lógica, não poderia ser diferente, por estarmos tratando de responsabilidade tributária, onde tais pressupostos são inarredáveis para a configuração da fisionomia do instituto jurídico conforme o traço desenhado pelo legislador complementar.

Bem, nesse compasso, cada um dos devedores é obrigado a cumprir com o total da dívida tributária, não podendo nenhum deles se eximir do pagamento da sua fração de dívida nem tampouco da fração a que cabe aos demais, no entanto é assegurado ao que pagou reaver a fração referente aos demais coobrigados pela ação regressiva.

Na solidariedade tributária não cabe benefício de ordem, podendo existir em sua configuração, uma pluralidade de sujeitos passivos, na categoria de contribuintes, ou de contribuintes e responsáveis.¹⁷⁶

¹⁷⁶ Não é demais reiterar que a solidariedade não é forma de inclusão de terceiro, ou espécie de responsabilidade tributária, mas tão somente uma nuance da responsabilidade tributária quando mais de uma pessoa figura como obrigada ao pagamento do tributo nas mesmas condições, seja contribuinte, ou este e o responsável tributário. Sob este mesmo prisma Misabel Derzi doutrina: "4.(...) A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta como querem alguns. (...) é apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo." (Nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário**..op.cit., p.729). Entre aqueles que consideram a solidariedade como espécie de responsabilidade tributária, está além de Maria Rita Ferragut que já citamos, Marcos Vínicius Neder, quando defende que "a norma de solidariedade albergada pelo art.124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade

A doutrina, no geral, classifica a solidariedade tributária de acordo com os critérios estabelecidos em lei, denominando-a *de fato*, aquela que decorre de uma situação fática, em que o interesse comum é a tônica da relação jurídica instalada; e *de direito*, quando prevista expressamente por lei.

Neste ponto cabe trazer à sirga um aspecto sutil, mas relevante: no direito tributário a solidariedade resulta de lei, sempre. Na primeira hipótese o legislador determina um critério - o interesse comum na situação que constitua o fato gerador – por si só suficiente para entrelaçar as pessoas envolvida nesse liame como solidárias, e portanto prescindindo de ser reiterado expressamente na lei instituidora do tributo.

O que significa que a norma geral e abstrata basta como fundamento de validade para a autoridade competente, diante da situação fática e verificado o pressuposto, atar como solidárias aqueles que estejam ligados pelo interesse no suporte factual da hipótese de incidência. É o caso de duas ou mais pessoas que são coproprietárias de uma terra, e assim, naturalmente, codevedoras solidárias do ITR, como também pode ser o caso de grupos econômicos não constituídos formalmente, como veremos em tópico próprio do nosso trabalho.

Enquanto na segunda hipótese, o legislador abre possibilidades para o ente político, no exercício de sua competência cravada na Carta Magna para a instituição de tributos, estipular outras situações fáticas que configurem solidariedade, que não seja o interesse comum na situação que configura o fato gerador, por uma exclusão óbvia.

tributária” (NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita. NEDER, Marcos Vinicius.(coords.) **Responsabilidade Tributária**...op.cit., p.32). Não nos filiamos a esta ideia, pelos motivos que já expomos e por entendermos que considerar a solidariedade uma espécie de responsabilidade nos levaria a tomar a responsabilidade subsidiária, a pessoal, como espécie, o que significa a subversão dos preceitos normativos da sujeição passiva, e mais de perto, a indireta. Como exemplo, podemos citar a hipótese de solidariedade quando várias pessoas são proprietárias de um imóvel urbano, e naturalmente a partir de uma relação negocial são coobrigados pelo pagamento da obrigação, o que nos faz crer que ainda que não existisse a hipótese de solidariedade, a responsabilidade de cada um por sua fração ideal persistiria entre os devedores e a unidade do objeto da obrigação perante o credor – o tributo devido - o que implica dizer que ausente o pressuposto da solidariedade, não desconfigura a hipótese de responsabilidade (em sentido lato), o que não acontece com as demais hipóteses de responsabilidade, como por exemplo, no caso de responsabilidade por um ato ilícito como o do administrador no ato de gestão de uma sociedade, se não praticado, jamais emergirá sua responsabilidade pelo tributo devido como decorrência do ato praticado. A norma de solidariedade vem apenas dar o laço de união àqueles obrigados como pessoas vinculadas perante o credor público e entre eles, portanto, uma questão de racionalidade e praticidade da administração tributária.

Assim também é a lição de Luciano Amaro que argumenta que é preciso fazer a distinção diante de situações em que a responsabilidade do terceiro é por algum outro interesse, outro vínculo e dessa forma dependerá de a lei expressamente a estabelecer.¹⁷⁷

Feito este prelúdio, o que importa deixar aclarado, é que o fundamento de validade para que seja instalada a solidariedade tributária, deita nas duas hipóteses estabelecidas na lei de normas gerais - por interesse comum e por disposição de lei - sobre as quais faremos um exame mais acurado no sentido de demonstrar a que pensamos ser a fundamentação exigida pela Constituição e que melhor atende ao sentido teleológico e sistemático da norma que tem trânsito no art.124 do CTN quando de sua aplicação à situação fática.¹⁷⁸

4.2.1 A solidariedade passiva: interesse comum e previsão em lei

Interesse comum na situação que configura o fato gerador - art.124, I do CTN - é o critério eleito pelo legislador complementar para colocar no tópico da sujeição passiva, pessoas físicas ou jurídicas, como solidárias pelo adimplemento da obrigação tributária principal.

Como já noticiado, a lei que institui a hipótese de incidência tributária não precisa trazer a previsão expressa do interesse comum no fato tributado, uma vez que já expressamente modulada no CTN, basta ser constatada a sua configuração na situação fática para que todos os vinculados à tal interesse sejam vinculados como devedores solidários pelo pagamento do crédito tributário.

¹⁷⁷ AMARO, Luciano. **Curso de Direito**..op.cit., p.341

¹⁷⁸ Lenio Streck esmiúça a ideia de forma clara ao dar ênfase à necessidade de que a resposta que se dê na aplicação do direito ao caso concreto seja a do ponto de vista hermenêutico correto e dessa forma há que ser devidamente justificada no plano argumentativo. Nas suas palavras: “Essa resposta propiciada pela hermenêutica deverá, a toda evidência, estar justificada (a fundamentação exigida pela Constituição implica a obrigação de justificar) no plano da argumentação racional, o que demonstra que, se a hermenêutica não pode ser confundida com teoria da argumentação, não prescinde, entretanto, de uma argumentação adequada(...) Afinal, se interpretar é explicitar o compreendido (Gadamer), a tarefa de explicitar o que foi compreendido é reservado às teorias discursivas e, em especial, à teoria da argumentação jurídica. Mas esta não pode substituir ou se sobrepor àquela, pela simples razão de que é metódico- epistemológica” (STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração da construção do Direito**. 2009, p.365.) O Texto Constitucional não silencia sobre o tema, quando expressamente prevê que os juízes e os tribunais no Brasil não precisarão explicar as suas decisões, mas justificá-las conforme determina o art.93, IX da CF/88: “ Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade (...)”

No entanto, não é tão simples como parece ser, pois trata-se, o interesse comum, de expressão não definida pela norma que a trouxe para o universo jurídico, cabendo à Ciência do Direito dar-lhe o significado que mais afine ao contexto normativo e racional dos enunciados prescritivos que fundamentam a imputação da sujeição passiva em matéria tributária.

Mas o ponto de partida da análise do enunciado prescritivo é que o interesse comum, não é um qualquer, mas tão somente o atrelado a uma situação jurídica, a uma relação jurídica inerente ao fato praticado ou ao próprio fato tipificado em lei, dos quais decorra a obrigação tributária, como no caso da propriedade, da prestação de serviços, do lucro auferido pelas empresas.

Na verdade, o pressuposto da solidariedade prevista no art.1241, I pode ser percebido sob duas perspectivas: o fato escolhido pelo legislador como irradiador do efeito tributário é praticado pela atuação comum de várias pessoas em prol dos seus interesses em virtude de uma relação de direitos e deveres que são convergentes em busca de determinados resultados, ou seja, se não houvesse a expectativa voltada para um fim, não haveria o interesse ou necessidade da prática do fato tributado.

Noutro giro, a segunda perspectiva: a nota que caracteriza o interesse comum exigido pela lei para aplicação do dispositivo analisado, ou seja, que implica a solidariedade, é jurídica, relação que é obtida, ainda que se trate de um conceito indeterminável, é possivelmente determinável a partir da interpretação sistemática das normas tributárias.

A *ratio essendi* do dispositivo legal é que o interesse no pressuposto fático do tributo é jurídico, o que requer necessariamente que as pessoas solidariamente obrigadas pelo tributo sejam sujeitos da relação que fez surgir a obrigação tributária, de forma direta ou ainda que pela participação indireta, integrando o polo passivo da relação jurídica.

O interesse jurídico é comum,¹⁷⁹ não apenas coincidente como o que há de serviço tem para com o tomador(que enseja a cobrança do ISS) em que há a

¹⁷⁹ Paulo de Barros Carvalho atenta para o fato de que a diretriz do *interesse comum* dos participantes na realização do evento é vaga, não sendo um roteiro seguro para a indicação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária, demonstrando a precariedade do caminho optado pelo legislador. (**Fundamentos Jurídicos** ...op.cit., p.227) Também vemos dessa forma, como um critério há de ser aferido no âmbito das balizas constitucionais para que não fique um campo muito aberto e permita interpretações desmedidas pelo aplicador da norma.

coincidência de interesse pelo objeto da prestação, o serviço, mas não há uma unidade quanto ao resultado, uma vez que a um cabe receber o preço, e ao outro, o serviço. É o que ocorre naturalmente nos negócios jurídicos bilaterais.

Não é assim que vemos que se configura o interesse jurídico¹⁸⁰ comum indispensável para a solidariedade tributária. Aqui, unimos as duas perspectivas a que nos referimos atrás: em que o elo é estabelecido a partir da atuação em conjunto de pessoas que assumem direitos e deveres reciprocamente, com interesses que convergem para o atendimento da necessidade, em que há uma expectativa quanto ao uno resultado pretendido. Como por exemplo, no caso da atuação em conjunto de pessoas jurídicas para o benefício de uma só atividade em que há pelos sócios a unidade de interesse jurídico nos atos negociais (de propriedade e de circulação)¹⁸¹

Há uma interdependência e uma unidade no plexo de interesses que envolve o interesse jurídico solidário, o que nos faz crer que ainda que o resultado econômico ou proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, não configure o interesse jurídico, ele tem que ser considerado pela autoridade competente para o lançamento fiscal, pois trata-se tão somente de uma relação de causa e efeito, efeito cascata, por sinal: atitude positiva ou negativa, impulsionada pelo interesse jurídico, em busca do atendimento da necessidade , para viabilizar o resultado pretendido.

Com relação à atuação das pessoas envolvidas na prática do fato jurídico tributário, ressaltamos que a nosso ver ela é comum, em conjunto, pela participação direta, como contribuinte, e indireta como responsável pelo tributo excedente à sua parte. A regra de solidariedade tem como efeito tornar o objeto da obrigação tributária, uno, como já vimos, posto que se tal regra não existisse, cada devedor seria obrigado pelo tributo referente à sua parte da riqueza revelada no pressuposto do fato tributado. Tanto é assim, que há previsão expressa no art.125 do CTN, quanto à isenção ou remissão pessoal, o que desobriga aos demais responsáveis, exatamente em virtude de existir uma pluralidade de relações. Nesse sentido é que entendemos ser possível a aplicação da norma de solidariedade entre os

¹⁸⁰ Para Alf Ross *interesses* são atitudes baseadas em necessidades, que impulsionam para a sua realização , o que não acontece com as atitudes morais, destituídas de necessidade e portanto, de interesses. (ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: Edipro:, 2003, p.409)

¹⁸¹CAMELO, Bradson Tibério Luna. **Grupo Econômico de Fato**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.170,p.16, nov.2009.

responsáveis tributários quando da prática de atos que configuram a hipótese de responsabilidade como por exemplo, no caso de vários administradores comuns de bens de terceiro que agem em conluio (art.134,III).¹⁸²

Talvez, por essas e outras situações, é que o legislador não tenha cuidado de especificar as circunstâncias que envolvem o interesse comum das pessoas envolvidas no fato jurídico tributário, posto que deverá ser visto caso a caso,¹⁸³ assim como tantas outras situações fáticas a serem examinadas para o enquadramento em sua norma regente, pois, impossível esgotar a dinamicidade das relações jurídicas.

Assim como também pensamos ser possível a aplicação da solidariedade por interesse comum como previsto no art.124, I do CTN, entre a pessoa jurídica e um dos sujeitos arrolados no art.135, III do CTN, mas tal ilação, importa realçar, a partir da visão ampla do interesse jurídico como nos referimos acima, em que, nesse caso o interesse comum e jurídico é configurado num plexo de relações envolvidas, inclusive quanto à perspectiva de resultados únicos que beneficia a empresa jurídica, assim como aos sócios. Esta ilação nada mais é que uma decorrência da interpretação sistemática dos enunciados prescritivos do art.121, 124, 128 e 135, do CTN, que não podem, sob pena de macular o verdadeiro sentido das normas, ser interpretados cada um de *per si*.

Tal interpretação pode ser vista na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, ainda que sob uma justificativa diferente, pois o ilustre mestre considera as hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, como por nós aqui já realçado, tem natureza de sanções administrativas,

(...) ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos a acontecimento do fato jurídico tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como

¹⁸² Assim também o posicionamento de Hugo Barreto Sodré Leal: “ (...) nos termos do art.124, I, do CTN, entendemos que há solidariedade entre os responsáveis tributários que realizam conjuntamente o suposto do fato que deu origem à sua responsabilidade(...)” (**Responsabilidade Tributária na Aquisição de Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.88.)

¹⁸³ Como ensina Hugo de Brito Machado: “ A existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada. A solidariedade, em tais casos, independe de previsão legal. Nem pode a lei dizer que há interesse comum nesta ou naquela situação, criando presunções. Se o faz, o preceito vale por força do inciso li do art.124, que admite sejam consideradas solidariamente obrigadas pessoas sem interesse comum. Mas haverá defeito de técnica legislativa, que deve ser evitado. (**Curso de Direito Tributário**..op.cit., p.146)

ilícita. A lei, estruturada para garantir a eficácia de suas disposições, entrelaça os dois nexos obrigacionais, sugerindo, à primeira vista, a existência de uma única relação, com dois sujeitos que se aproximam pelas ligações de solidariedade jurídica ¹⁸⁴

Há no entanto, uma hipótese em que a solidariedade entre sujeitos passivos é prevista, excluindo o interesse comum, quando expressamente designada por lei, conforme previsto no art.124, II. É a chamada solidariedade de direito.

Atendidos os limites estabelecidos na Carta Magna e nas normas gerais do Código Tributário, quando o assunto é eleição de sujeitos passivos, inclusive o solidário, o legislador não tem ampla discricionariedade, como anunciamos em tópico anterior, e o pressuposto fundamental, é de que o terceiro eleito há que ter relação indireta com o fato jurídico, ou direta ou indireta com aquele que praticou de forma pessoal ou direta, e desde que não seja coincidente com as hipóteses estabelecidas no CTN.

Sabemos que este pressuposto, só afastado em hipótese de responsabilidade por tributo devido em decorrência da prática de ilícitos, é o que assegura a repercussão do ônus tributário àquele que efetivamente praticou o fato imponível.

Nesse diapasão é que o inciso II, do art.124, tem como destinatário o ente político, atribuindo-lhe a competência ordinária de estabelecer vínculos de solidariedade entre sujeitos passivos atendidos as balizas constitucionais e legais, com a finalidade, dentre outras, de assegurar, viabilizar o recebimento do crédito tributário.

Mesmo assim, importa observar que na hipótese de eleição de responsáveis solidários¹⁸⁵ com base nas hipóteses disciplinadas pelo CTN, não poderá ser desgarrado os elementos subjetivos previstos, como o dolo, no art.137, e a culpa, no mínimo, prevista para a responsabilidade dos sócios ou administradores por infração à lei, na hipótese do art.135, III.

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**...op.cit., p.351.

¹⁸⁵ O art.723 do RIR/99 determina que “são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto descontado na fonte. Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva gestão, administração ou representação. “

Então podemos encartar duas diferenças básicas entre os dois enunciados acerca da solidariedade. i. o traço distintivo do interesse comum, que dispensa previsão em lei específica do tributo, e por outro lado, é por óbvio, excluído quando a solidariedade for expressamente prevista em lei; ii. quando há o liame pelo interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, a atuação em conjunto faz nascer a solidariedade passiva plural, em regra, o que não impede de se constatar um responsável solidário em momento posterior quando da constituição do crédito tributário; enquanto na solidariedade prevista em lei, o evento que coloca um terceiro como corresponsável solidário, pode por exemplo, ser um fato totalmente estranho ao fato gerador, como na hipótese da prática de um ilícito que obste a norma impositiva ou o seu conhecimento pelo Fisco acarretando a obrigatoriedade para o contribuinte e o terceiro responsável, solidariamente e sem benefício de ordem.

A partir das considerações feitas sobre a norma de solidariedade passiva tributária, é que queremos trazer à tona mais uma questão: a aplicação dos enunciados normativos, a nosso ver, são autônomos e suficientes, ou seja, para que se configure a solidariedade entre os devedores do tributo, poderá ser diante do interesse comum no fato jurídico tributado, como explicitado, ou introduzida por lei ordinária, sem benefício de ordem, em qualquer caso.

A construção da regra sobre a obrigação solidária não acontece mediante a obediência dos dois requisitos de modo cumulativo,¹⁸⁶ pois, dessa forma não haveria utilidade e esvaziaria de conteúdo um ou outro, nem tampouco significa que considerando-se cada um individualmente, a previsão em lei ordinária seria de total liberdade para estabelecer hipótese de sujeição passiva solidária, pois, conforme destacamos, os pressupostos e limites para colocar no tópico da sujeição passiva, um terceiro, não perde a sua fisionomia por se tratar de solidariedade, são constitucionais e legais.

Como exemplo da exigência pelo ordenamento jurídico tributário do inarredável atendimento aos preceitos constitucionais e legais no momento da escolha do sujeito passivo e da situação fática que o coloca em conjunto com outras

¹⁸⁶ De forma contrária pensa Daniel Monteiro Peixoto, para quem a obrigação solidária é moldada a partir da aplicação cumulativa dos dois requisitos, um de ordem formal, a lei ordinária introdutória, e o requisito material, pelo interesse comum no arquétipo da hipótese de incidência atada com os critérios de relação jurídica solidária entre as pessoas autoras da conduta prevista na hipótese (**Responsabilidade Tributária e os Atos de Gestão...**op.cit. p.250-251)

peças para responder pelo adimplimento do tributo, é que trazemos à baila o tão controvertido e objeto de acirradas discussões art.13 da Lei n.8.620/93,¹⁸⁷ que previa a responsabilidade solidária dos sócios nas sociedades por cotas de responsabilidade limitada e dos que praticam atos de gestão para com outros tipos societários por débitos junto a Seguridade Social.

O citado dispositivo além de ter sido revogado pelo art. 79, VII da Lei n.11.941/2009 (conversão da Medida Provisória n.449, de 3 de dezembro de 2008), foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal¹⁸⁸ e declarada a sua inconstitucionalidade por vício formal e material, o que se fez importante tendo em vista que só a revogação, subsistiria a regra para o período anterior de sua vigência.

Ainda que retirado do ordenamento jurídico, importa tecer duas considerações por serem relevantes em termo de solidariedade. A primeira diz respeito ao fundamento da declaração de inconstitucionalidade: o vício formal - o fato da norma de responsabilidade não ter sido veiculada por Lei Complementar nos termos do art.146, III da CF/88 - e o vício material - por atribuir hipótese de responsabilidade tributária objetiva dos sócios ao mesmo tempo e da mesma forma que implica a desconsideração da personalidade jurídica societária.

A segunda questão é o entrelace entre a hipótese de solidariedade que previa o art.13 da Lei 8.620/93 e o CTN, pois numa visão estreita, a sua fundamentação seria exatamente no art.124, II, pela disposição expressa em lei, o que, no entanto, seria um ledor engano, porque este dispositivo prevê a pluralidade de pessoas no polo passivo da obrigação tributária expresso em lei, mas requer obrigatoriamente, que tais regras, estejam afinadas às normas gerais que desenham a arquitetura da responsabilidade de sócios e administradores, quais sejam, o dispositivo geral do art.128, os arts.134, VII, 135, III e ainda em conjunto aos casos de responsabilidade por infrações quando a ilicitude configurar crime ou contravenção, hipóteses que preveem o elemento subjetivo para a configuração da responsabilidade dos sócios, no mínimo a culpa, nos dois primeiros, e o dolo específico ou elementar, na segunda.

¹⁸⁷Art.13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplimento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

¹⁸⁸ Nos autos do RE n.562.276 Rel. Min.Ellen Gracie, julgado em 3.11.2010 sob o rito de Repercussão Geral pelo Tribunal Pleno e publicado no DJe. em 9.2.2011.

O fato é que lei ordinária ao instituir norma de responsabilidade com relação aos débitos perante à Seguridade Social não poderia subverter o regime jurídico estabelecido pelos enunciados prescritivos referidos, o que restou claro diante da disposição sobre hipótese de responsabilidade solidária dos sócios com a pessoa jurídica no *caput*, sem nenhuma prática de ilícito que a justificasse, no caso de sociedades limitadas, enquanto que no parágrafo único responderiam de forma solidária entre os que praticam atos de gestão ilícitos, por dolo ou culpa, mas de forma subsidiária com relação à sociedade, no caso de S/A, por exemplo

E por fim, nesse ponto, acrescentamos mais um aspecto de relevância: o art.146, III da CF ao dispor sobre a competência de lei complementar, delegou a atribuição de normas gerais em matéria tributária, notadamente na definição de tributos e todos os aspectos atinentes à regra matriz de sua incidência, o que quer dizer, que tal competência refere-se a conteúdo abrangente, condicionantes e estruturantes, não específicos, apesar do CTN trazer o arquétipo da sujeição passiva e da responsabilidade em minúcias, no entanto o ente político, ao dispor sobre a espécie tributária na órbita de sua competência, pode esmiuçar os contornos trazidos pelas normas gerais.

De forma bem simples: entendemos que a competência da lei complementar vinculante a todas as pessoas políticas em matéria tributária, não exclui a da lei ordinária, no revés, carece não raramente de sua integração, o que nos faz crer que normas de responsabilidade tributária, seja pessoal ou excludente, solidária ou subsidiária pode sim ser veiculada por lei ordinária do ente tributante, desde que não desvirtuadas, não transgredidas as regras matrizes que o Código Tributário Nacional¹⁸⁹ no exercício de sua função precípua de harmonizar o sistema tributário cravou como determinantes, tanto com relação ao conteúdo normativo, como com relação aos parâmetros por ele definidos. O que não foi o caso do art.13 da Lei n.8.620/93.

¹⁸⁹ Com relação, em específico, ao financiamento da Seguridade Social não exorbita demonstrar que da interpretação conjunta do art.195, § 4º e do art.154,I, ambos da CF/88, observa-se que a exigência de lei complementar é expressa, para o exercício da competência residual da União para criação de novas fontes de custeio, ou seja, para além das previstas nos incisos I a IV do art.195 da CF, e dentre estas, inclusa está a contribuição previdenciária, tributo objeto da obrigação solidária prevista na Lei 8.620/93 e retirada do ordenamento jurídico.

Quanto aos efeitos da solidariedade na relação jurídica tributária, o CTN as prevê expressamente (art.125), excetuando disposição em contrário, se prevista em lei.

A primeira consequência é a de que o pagamento integral da obrigação feito por um obrigado aproveita aos demais, o que consiste numa decorrência natural da natureza civil solidária, não podendo dessa forma o Fisco demandar nenhum outro componente do polo passivo da obrigação tributária.

A isenção ou remissão objetiva do tributo aproveita a todos os devedores, exceto se concedidas em caráter subjetivo, quando não faz parte dos elementos que envolvem o próprio fato jurídico tributário, e assim terão caráter pessoal, onde o sujeito é isento ou remido de sua fração, pois para esses a obrigação tributária inexistente, ao mesmo tempo em que não pode ser cobrado pela fração cabível aos demais, que por reflexo faz subsistir a obrigação para e entre os demais sujeitos passivos na proporção em que a situação material for imputável a essas pessoas.¹⁹⁰

Importa aqui destacar que este efeito tem aplicação diferente se a solidariedade é por interesse comum, ou por disposição de lei. Na primeira hipótese, estamos tratando de solidariedade paritária, onde a comunhão de pessoas, por interesse jurídico, praticam direta ou indiretamente, o fato gerador do tributo e nesta trilha a regra de efeito cabe, sem problemas. No entanto, se a hipótese for de responsabilidade dependente, em que a lei atribui um terceiro responsável como solidário, se a regra de isenção ou remissão for pessoal do responsável, subsistirá a obrigação do devedor principal, mas no revés, se for concedida ao devedor principal, a obrigação dependente do responsável, por reflexo também não mais existirá.¹⁹¹

Por fim, como último efeito previsto pelo legislador complementar, é o da interrupção da prescrição nas obrigações solidárias, em que no caso, ainda que ocorrido com relação a apenas um dos devedores implica a interrupção da prescrição com relação aos demais. Da mesma forma, quando a interrupção da prescrição for em favor de um dos obrigados, beneficia a todos os solidários.

¹⁹⁰. AMARO, Luciano. **Curso de Direito...**op.cit., p.343

¹⁹¹ Idem, Ibidem.p. 345. Luciano Amaro exemplifica: (...) “ Se “A” pratica certo fato (em regra previsto como gerador de obrigação) e a lei indica terceiro como responsável solidário, em razão de certo vínculo com a situação material em que traduza o fato gerador, o terceiro só é devedor da obrigação na medida em que “A” também seja, efetivamente, devedor. Uma norma isencional que venha a desqualificar o fato como gerador de obrigação (ainda que levando em conta condições pessoais de “A”) não deixa espaço para a responsabilidade do terceiro. (...)

Diante das considerações até aqui expostas sobre a solidariedade nas obrigações tributárias é que partimos para análise da responsabilidade tributária de sociedades que integram *grupo econômico*, de fato e de direito, organizados sob a égide das normas do direito positivo, para no capítulo seguinte, enfim, tratarmos da situação em que há o agrupamento de sociedades em organizações empresariais, atuando à margem da lei, de forma ilícita, em que são configurados o abuso de poder e o desvio de finalidade.

A intenção é demonstrar de que modo é imputada a responsabilidade pelo tributo devidos decorrentes dessa atuação ilícita, a quem, e de que forma se posicionam os devedores com relação ao tributo devido.

4.3 Grupo econômico: responsabilização tributária

A análise do art.170 da CF deixa claro que os fundamentos da atividade econômica estão, dentre outros, na valorização do trabalho humano, na livre iniciativa e na liberdade de concorrência, que demonstram, por sua vez, a exigência de que as empresas¹⁹² devam cumprir a sua responsabilidade social.

São princípios consagrados pelo direito positivo como proteção àqueles que queiram realizar atividades econômicas¹⁹³ lícitas através de empresas para atuarem individualmente, ou por meio de várias que agrupam-se em prol dos seus

¹⁹² A empresa por ser um fenômeno amplo e de estrutura complexa, atua como agente de produção e de circulação de bens e serviços para o mercado, ganhando cada vez mais relevância como fenômeno jurídico, o que acarretou a inserção no Código Civil de 2002 de regras quanto à estrutura, funcionamento, natureza, sócios e suas responsabilidades, através do Livro Direito de Empresa. A concepção de empresa e a sua função ressalta como seus elementos principais, o empresário, o estabelecimento e a atividade organizada. São precisas as palavras de Waldírio Bulgarelli sobre a concepção de empresalidade sob a perspectiva jurídica: “o empresário, como agente responsável e titular do exercício profissional da atividade econômica organizada; o estabelecimento, como objeto, para o fim de reconhecer o complexo de bens organizados pelo empresário na sua unidade e ditar um regime de circulação e de negócios jurídicos; e, a empresa, concebida como atividade econômica organizada, ou exercício profissional de atividade econômica organizada, e qualificada como fato jurídico servindo como elemento qualificador do sujeito e do objeto.” (**Tratado de Direito Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1997.p.108-109)

¹⁹³ Nos termos do art.966 do CC, “empresário é quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, excluindo-se quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento da empresa.” Para o nosso trabalho, trataremos do conceito de empresário ligando-o somente às pessoas jurídicas, e por isso excluídos a pessoa física e as atividades não empresariais. Adotamos assim a importância da Teoria da Empresa, “voltada para a organização dos fatores de produção que proporcionam a circulação de bens e serviços, com vistas ao lucro”. (PORTUGAL, Heloísa Helena de Almeida e RIBEIRO, Maria de Fátima. A Atuação do Fisco e o Atual Conceito de Empresa. In **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. Grunpenmacher, Betina Treiger (coord.) Quartier Latin. 2004, p.420.

objetivos através das movimentações societárias permitidas, como fusão, incorporação ou grupos de sociedades.

Por sociedade, consideramos no nosso trabalho, a pessoa jurídica organizada para o exercício de uma atividade em que há a convergência de esforços, bens ou serviços, com vistas a obtenção de um resultado, constituídas sob as regras do ordenamento, bem como aquelas, que ainda que não cabíveis na moldura do ordenamento, por atuarem ilicitamente, estão configuradas como atividade economicamente organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, uma ilação que decorre, além das situações fáticas observadas pelas organizações empresariais atuais, do próprio alargamento do conceito de empresa e empresário com o advento do Direito de Empresa no Código Civil.

Especificamente quando o tema é grupo de sociedades, duas nuances o reveste de imediato: a independência jurídica de seus integrantes e a unidade de direção,¹⁹³ que decorre da autonomia da vontade e da liberdade de contratar, dentre outros fatores.

O ordenamento jurídico brasileiro admite duas possibilidades para que as sociedades constituam grupos: com base nas relações societárias que possuem (art.1.097 CC c/c arts. 243 a 264 da Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas LSA), ou formalmente pela convenção entre as sociedades (arts. 266 e 271 - LSA). São denominados pela doutrina: grupo de fato e de direito, respectivamente.

No primeiro, o grupo de fato, quando há a união entre sociedades coligadas com o percentual mínimo de 10% (dez por cento) do capital social da outra, havendo também possibilidade de uma sociedade controladora possuir unidade de direção, (1.098 CC) que lhe garanta a atribuições decisórias e preponderância nas deliberações da sociedade.

No grupo de direito, cabe às sociedades que o constitui deliberarem na convenção do grupo sobre a quem compete a unidade de decisões, as atribuições dos órgãos de administração e as relações entre a administração do grupo e as demais sociedades. (art.269 LSA).

Nesse contexto, importa observar que a direção unitária é sob a perspectiva jurídica, a outorga de competência a um órgão ou sociedade, típico dos

¹⁹³ ANTUNES, José Augusto Q.L. Engracia. **Os Grupos de Sociedades: Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária**. Coimbra: Almedina, 1993, p 25-26.

grupos de coordenação,¹⁹⁴ onde as várias sociedades se unem em torno de uma direção econômica, mas a independência entre as sociedades é mantida, a autonomia jurídica e econômica, pois cada uma mantém sua personalidade jurídica e seu patrimônio, individuais.

Enquanto nos grupos em que há subordinação, a direção na mesma perspectiva, cabe a uma das sociedades que em geral é a controladora e se situa numa posição hierárquica superior sobre as demais sociedades do grupo¹⁹⁵, no entanto há também a independência e a autonomia jurídica, personalidade e patrimônio individualizados e inclusive respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade (art.278, §1º LSA), exceto se do contrário, houver disposição em lei.

Cabe um hiato para aclarar um aspecto importante: a competência na tomada de decisões nos grupos de sociedades é elemento de relevância no intuito de analisarmos se tal atuação dependo do poder de ingerência dessa tomada de decisões sobre as demais sociedades, pode ou não ser vinculada à responsabilidade por obrigações tributárias.

Ainda que estejamos na esfera dos grupos econômicos regularmente constituídos, em exercício lícitos de atividades econômicas, cabe tecer uma importante diferença com relação à tomada de decisões estratégicas e a conexão com a responsabilidade por obrigações tributárias de um órgão diretivo ou sociedade coligada, no grupo de fato, ou pela controladora, no grupo de direito.

Eis a questão: em alguns grupos de sociedades o órgão diretivo ou sociedade controladora terá competência para tomar decisões estratégicas fixando diretrizes empresariais dirigidas a um fim econômico comum ao grupo, cabendo a cada uma das sociedades o poder de decisão sobre a realização ou não de operações e negócios jurídicos, ou seja, a vinculação está restrita às estratégias gerais, ou seja, há o centro de decisões mas não há o controle direto das atividades exercidas pelas sociedades integrantes do grupo. Nesse caso não há uma vinculação ou uma comunhão na prática dos fatos jurídicos e nem à obrigação surgida, e de forma específica com relação à obrigação tributária, não há é possível a imputação de responsabilidade à todas as empresas envolvidas por faltar pressuposto exigido expressamente no art.124 e no art.128 do CTN.

¹⁹⁴ Idem, Ibidem. p.53

¹⁹⁵ Idem, Ibidem. p.54

Noutras espécies de grupos, o órgão de tomada de decisões ou a sociedade controladora que detém o poder de tomar decisões estratégicas, mantem o controle sobre as outras empresas, interferindo na decisão da prática das operações e dos negócios jurídicos, administrando inclusive, as obrigações deles decorrentes, como o pagamento de tributos e o cumprimento ou não de obrigações acessórias. As empresas desse tipo de grupo têm uma autonomia diferida ou disfarçada, pois o exercício de sua atividade é atado por quem controla. Nesse caso, há uma vinculação ao fato gerador da obrigação por quem controla a prática de atividades da empresa, e portanto, há a possibilidade de imputação de responsabilidade tributária entre as empresas componentes do grupo e à que compete o centro de decisões.

Importante o raciocínio Frederico Menezes Breyner sobre o assunto quando escreve:

Em conclusão, cabendo ao centro decisório a decisão pela realização de atos ou negócios jurídicos e pelo cumprimento das obrigações tributárias dele decorrentes, é possível a eleição das sociedades que intervêm na direção unitária nos termos da convenção do grupo ou da sociedade controladora como responsáveis tributários, desde que haja disposição expressa de lei nesse sentido.¹⁹⁶

¹⁹⁶ BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 187.abril.2011, p.75. Nos alinhamos com o pensamento do autor quanto aos pressupostos fáticos para a configuração do grupo econômico e dos efeitos relativos à responsabilidade tributária. No entanto, defendemos que, *data venia*, quanto aos efeitos reflexos dessa responsabilização, só poderá assim ser considerado, se, e somente se, a atuação econômica da organização for lícita. Vale a citação: "(...) temos que a vinculação se dá apenas em relação aos fatos geradores que consistem em atos ou negócios jurídicos cuja realização for efetivamente decorrente de decisão da direção unitária, e não a fatos geradores que possam se configurar, economicamente, como consequências destes, como é o caso do lucro e do faturamento," e acrescentamos, desde que a disposição de lei refira-se tão somente a uma espécie tributária." (Idem, *Ibidem*.p.76). No revés, se a organização estiver atuando de forma contrária das regras tributárias e societárias, não guarda coerência com o que fundamenta a responsabilização nesse sentido, ou melhor, atuando de forma abusiva e fraudulenta, pensamos ser diferente, o que quer dizer que, em decorrência do controle de tomada de decisão de um órgão diretivo ou de uma controladora, várias empresas do grupo praticam, por exemplo, a produção e comercialização de um bem conjuntamente e alinhado a todos os elementos fáticos que citamos necessários para a configuração do grupo econômico, não vemos justificativa bastante para ser diferenciada a imputação de responsabilidade solidária a todas as empresas, pelo tributo devido com relação à comercialização do produto – ICMS e no momento do lucro auferido pelas empresas, efeito tão somente à atividade econômica, a responsabilidade ser somente da empresa submetida ao controle, não guarda lógica positiva, nem tampouco tal ilação realiza a igualdade e a justiça fiscal. Mas, sobre isso, cuidaremos melhor, no próximo capítulo.

Por esta razão é que a disposição expressa de lei é requisito indispensável para imputar responsabilidade tributária diante das organizações lícitas de atividade econômica, não por pertencer a um grupo econômico, posto que a partir das considerações feitas acima, isto por si só, não é suficiente, sendo necessário a atuação das empresas sob a coordenação, o controle de tomada de decisões negociais destinadas a um objetivo comum e das consequências surgidas, e dentre essas, o não pagamento do tributo decorrente de tais práticas, para que esteja atada a responsabilização das sociedades pelos tributos devidos a partir dos fatos jurídicos praticados.

Nesse diapasão, é que pensamos que deve ser a interpretação do art.30, IX, da Lei n.8.212/1991 - Lei de Custeio da Seguridade Social, quando prevê a solidariedade¹⁹⁷ para empresas que integram um grupo econômico referentes às contribuições discriminadas na lei e para a eficácia da norma e no mesmo grau, para subsista a sua validade, insta que receba a interpretação sistemática que o compatibilize com o ordenamento jurídico.¹⁹⁸

Não basta a previsão expressa e tampouco pertencer a grupo econômico, requer a convergência de indícios e de elementos fáticos e a fundamentação da imputação deverá estar descrita de forma pormenorizada nos relatórios dos autos devidamente atreladas à produção de provas,¹⁹⁹ cujo ônus, nesse caso é da Fazenda Pública (arts.142 e 149 do CTN). A previsão expressa em lei de solidariedade tributária, repisamos, tem que estar nos desenhos do art.128 do CTN, ou seja, a vinculação entre pessoas que realizam o fato gerador é o maior traço.

Cabe o realce do que ensina Wladimir Novaes Martinez, quando o assunto é configuração de grupo econômico:

¹⁹⁷Art.30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas.(redação dada pela Lei n.8620/1993) (...) IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.”

¹⁹⁸ Renato Lopes Becho ensina que a interpretação do citado dispositivo que venha a garantir sua constitucionalidade é no sentido de ser imprescindível que as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenha atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha ocorrido.(A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico .**Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 221.fev. 2014., p.75)

¹⁹⁹Tanto é verdade que a Administração Tributária demonstra cada vez mais preocupação com a produção de provas nos lançamentos fiscais em que há pluralidade de sujeitos passivos, que no âmbito federal está disciplinado na Portaria n° 2.284, de 29 de novembro de de 2011, expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” Art.2°”Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.”

Grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes às mesmas pessoas, não necessariamente em partes iguais ou coincidindo os proprietários, compondo um conjunto de interesses econômicos subordinados ao controle do capital. (...) O importante, na caracterização da reunião dessas empresas, é o comando único, a posse de ações ou quotas capazes de controlar a administração, a convergência de políticas mercantis, a padronização de procedimentos e, se for o caso, mas sem ser exigência, o objetivo comum.²⁰⁰

A jurisprudência, ainda que às vezes destoante, tem caminhado nesse rumo, e a título de exemplo, demonstramos a decisão em que a imputação de solidariedade tributária pelo mero status de pertencer a grupo econômico, não guarda a proteção do ordenamento jurídico.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato – a co-propriedade – é-lhes comum. [...] 7. Conquanto a expressão “interesse comum” – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. [...] 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação

²⁰⁰ MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à lei básica da previdência social**, tomo I. São Paulo: LTR, 2010.p. 446.

que constitui o fato imponible. [...] 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o polo passivo da execução, tão somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do polo passivo da execução o Banco Safra S/A. (STJ, Resp 884.885/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Data do julgamento 05.02.09)²⁰¹

Em suma: para que haja a responsabilização por tributos devidos entre empresas que integram grupos econômicos, de fato e de direito, é imprescindível a fundamentação legal(art.124, II do CTN) em conjunto com o pressuposto de vinculação ao pressuposto de fato da regra matriz de incidência (art.128 do CTN) juntos aos elementos fáticos que comprovam a dependência administrativa e econômica, na tomada de decisões, sobre a prática do fato gerador do tributo, e o cumprimento ou não da obrigação tributária, principal e acessória.

Afastada esta hipótese, na sera tributária, só é cabível a imputação de responsabilidade tributária e solidária entre pessoas jurídicas por fatos jurídicos praticados por outras pertencentes ao mesmo grupo econômico, se comprovado o interesse comum das pessoas jurídicas no fato jurídico tributário (art.124, I do CTN) ou pela prática de ato fraudulento ou simulado, abuso da personalidade jurídica, esvaziamento do patrimônio da pessoa jurídica ou ainda pelo desvio de finalidade previstos nos atos constitutivos da sociedade. Sobre esse tema é o nosso debruçar no último capítulo desse trabalho.

No entanto, importa agora tratarmos da análise sistêmica do conteúdo normativo das regras prescritivas que versam sobre a responsabilidade do sócio ou administrador das sociedades empresariais, a partir das notas introdutórias trazidas sobre a natureza jurídica e características que envolvem as hipóteses de imputação de responsabilidade tributária a tais sujeitos.

²⁰¹ STJ, Resp 884.885/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Data do julgamento 05.02.09

4.4 A responsabilidade tributária do sócio ou administrador: interpretação e alcance do art.135, III – CTN

Do ponto de vista jurídico a personalidade das sociedades²⁰² não se confunde com a dos seus sócios, e este fato é ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência, assim como são separados o patrimônio da sociedade e o patrimônio pessoal dos sócios.

É a regra geral em matéria tributária também. No entanto, em caráter excepcional, o CTN, nos arts.134, VII e 135, III, dispõe sobre a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas e dos sócios ou administradores diante da prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, respectivamente.

O enunciado do art.135, III²⁰³ é o nosso objeto de estudo principal, pois a partir dessa análise interpretativa é que alcançaremos as conclusões finais sobre a responsabilidade da pessoa jurídica²⁰⁴ e dos seus sócios e administradores diante de práticas ilícitas empresariais.

A hipótese de responsabilidade tributária como vimos, pode ser em decorrência de atos lícitos ou ilícitos, e com base nesses últimos é que o legislador complementar previu a hipótese de ser imputada responsabilidade tributária ao sócio ou administrador pelos tributos devidos pela pessoa jurídica em decorrência da prática de tais atos, que cabe afirmar, não se confundem com a prática de fatos jurídicos tributários.

Cabe destacar que como regra geral, na sociedade limitada, por exemplo, a responsabilidade dos sócios é limitada ao valor de sua participação subscrita no

²⁰² Sobre a pessoa jurídica, o patrimônio e a limitação da responsabilidade falaremos no próximo capítulo, com ênfase nas notas gerais da responsabilidade no caso das sociedades limitadas e nas sociedades anônimas, por serem mais usuais nas organizações empresariais econômicas.

²⁰³ Art.135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às 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 ou empregados

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

²⁰⁴ A importância que a dogmática jurídica atribui à diferença entre a noção de pessoa física ou jurídica é no sentido de que a primeira como pessoa natural e a segunda como uma ficção jurídica, as duas assumem sua personalidade jurídica no sentido pelo qual ao direito importa que cada uma represente um centro de atribuições, ações ou omissões, direitos e deveres.

capital social, ainda que não integralizado,²⁰⁵ o que se amolda de forma perfeita à proteção que o ordenamento jurídico dá à livre iniciativa e à atividade econômica, pois de outra forma, ninguém se submeteria ao risco inerente à atividade empresarial, em que o empresário costuma ser remunerado em virtude e linearmente ao retorno do investimento feito.

É de clareza meridiana o caráter sancionatório da norma, demonstrando a preocupação do legislador em imputar responsabilidade ao sócio ou administrador (aqui considerados os gerentes, diretores ou representantes) e desconsiderar a separação patrimonial, apenas quando estiverem presentes atos ilícitos praticados com no mínimo culpa ou o dolo.

O dispositivo é alvo de divergências doutrinárias e jurisprudenciais, notadamente quanto a três aspectos essenciais: *i.* a interpretação literal da norma que traz a regra de responsabilidade pessoal; *ii.* o alcance ou não somente do sócio ou administrador que possua atos de gestão; *iii.* A possibilidade de extensão em determinadas situações da responsabilidade para a pessoa jurídica.

Na tentativa de desenvolver cada item supracitado, importa primeiro deixar claro, que estamos diante de uma fato complexo, em que há a comunhão de um ato com excesso de poderes ou ato ilícito (norma secundária que imputa a responsabilidade) com o fato jurídico tributário praticado (norma básica que institui a obrigação tributária) em virtude do nexo causal entre a prática do ilícito e o fato tributado.

Essa é a maneira mais recorrente na doutrina de interpretação do dispositivo²⁰⁶, ou seja, a prática de atos ilícitos pelo gestor da sociedade e contrário aos interesses dessa, dando causa à obrigação tributária.

Nesse sentido usual do enunciado da norma e em qualquer outro, na verdade, torna-se de extrema relevância que sejam identificados os atos de gestão que foram praticados de forma ilícita e contrária aos interesses da sociedade. Por

²⁰⁵ A diferença entre capital subscrito ou integralizado, é que o primeiro se refere à promessa e o comprometimento do sócio com relação à sua participação na sociedade conforme contrato social, e o segundo representa a quantia que efetivamente foi disponibilizada, entregue para a sociedade.

²⁰⁶ Nesta linha de interpretação Mizabel Derzi explica os pressupostos para aplicação do art.135:(i)a prática dolosa de um ato ilícito; (ii) o ato ilícito violador de normas que regem a relação entre o contribuinte e o terceiro responsável, praticado contrariamente aos interesses daquele que seja externo à norma tributária em sentido estrito; e (iii) a atuação conjunta da norma básica, que institui a obrigação tributária em sentido estrito, e da norma secundária (constante no dispositivo em questão, determinadora da responsabilidade tributária.) (Nota de atualização, in BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário** ...op.cit., p.757)

outro lado, é notável que o destinatário legal do enunciado da norma é aquele que tem poder de administração, comando e prática de atos negociais da empresa, seja como sócio, ou como administrador, que pode estar incluído o diretor, o gerente ou a pessoa que tenha poderes de representação da sociedade, tudo nos contornos de suas atribuições previstas no contrato social das sociedades de responsabilidade limitada ou no estatuto social das sociedade anônimas.

Dessa forma, a conduta que desencadeia a responsabilização do sócio ou administrador com poderes de gestão, não é tão somente uma conduta que externa às suas atribuições, mas que seja caracterizada como abusiva e contrária à lei ou aos atos constitutivos da sociedades, como também à própria lei tributária, o fato é que em qualquer das hipóteses, deve ser praticada com o elemento volitivo, o dolo, a má-fé, ou a fraude, que vem a dar causa à obrigação tributária ou mesmo de impedir a positivação da norma de incidência tributária.

Pois é pacífico hoje na jurisprudência que o simples inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte, que é a pessoa jurídica, não caracteriza infração à lei e não acarreta a responsabilidade pessoal do sócio ou administrador, que por sua vez, não pode ter o redirecionamento da execução fiscal para si, se não deu causa, nem ter seu nome inserido no polo passivo da Certidão de Dívida Ativa²⁰⁷ sem o devido processo legal, em que seja garantido o contraditório e a ampla defesa.

Ainda com referência às decisões dos tribunais, em específico o Superior Tribunal de Justiça, tem aplicado a hipótese de responsabilização pessoal dos sócios prevista no art.135 do CTN no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica²⁰⁸, ainda que o feito não guarde conexão com o fatos jurídico tributário, cabendo o ônus da prova de que não incorreu nas hipóteses legais aos que estão sendo responsabilizados, configurando mais uma forma o *animus puniendi* do legislador e sendo a temática já pacificada pelo enunciado da súmula n°435, do Tribunal Superior.²⁰⁹

²⁰⁷ Nesse sentido: STJ, Resp 656860/RS, 2ª Turma, j.16.08.2007, Rel. Min. Eliana Calmon

²⁰⁸ Chamada de dissolução de fato, quando não são feitas as formalidades exigidas em lei para implicar o encerramento das atividades empresariais.

²⁰⁹ STJ, Agravo Regimental no Agravo n° 1.345.913/RJ, 1ª Turma, Rel.Min.Arnaldo Esteves Lima, julgado em 4.10.2011, DJe de 13.10.2011; O teor da súmula n° 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 par o sócio-gerente”.

De todo o exposto na interpretação do artigo legal, podemos concluir que somente responderão de forma pessoal ou exclusiva se praticarem atos com excesso de poderes, infração ao contrato social ou estatuto, ou ainda infração à lei, os sócios ou administradores que possuem ordem diretiva nos atos negociais da pessoa jurídica, e dessa forma devem responder pessoalmente e de forma direta, uma vez que agiram contra os interesses do contribuinte, transgredindo a relação de confiança com aquele e com a Administração Tributária, e esta por outro lado, se não verificadas as infrações cometidas e a conduta dolosa daqueles, estará agindo de forma arbitrária podendo até ensejar a responsabilidade civil do Estado, e de suportar o direito de regresso.

Nessas situações a responsabilidade é pessoal ou excludente do sócio ou administrador que agiu de forma dolosa ou fraudulenta, com infração à lei, o que não raro, acontece em grandes organizações empresarias, notadamente na forma de sociedades anônimas, que possuem um grande número de acionistas, que na realidade são todos sócios, mas o poder diretivo, de comando e de gestão patrimonial, administrativa e financeira está restrito àqueles são detentores ou de maior número de ações ou que representam o maior valor patrimonial, e agem com base em seus interesses, lesando a pessoa jurídica e os demais sócios.

Ora, de um fato jurídico podem advir diversas relações, e da mesma forma acontece com um ato ilícito, como por exemplo, a hipótese de um ou mais sócios de uma pessoa jurídica resolverem extrapolar suas atribuições no contrato ou estatuto social (infração à lei societária e civil) , desviar a finalidade do objeto social da empresa(violação ao contrato social ou estatuto) e passar a comercializar produtos contrabandeados (ilícito penal) e dessa forma obtém o resultado econômico positivo acrescentando o seu patrimônio(fato jurídico tributário).

Ou seja , a responsabilidade será imputada ao membro da sociedade quando o fato jurídico tributário também constituir um ilícito²¹⁰ excesso de poderes ou violação ao contrato ou estatuto social e nesse caso a interpretação que melhor atende aos valores que justificam as normas que tratam de responsabilizar um terceiro pelo tributo devido em decorrência de um ato praticado e pelo seu desvalor ou valor negativo juridicamente, nada mais coerente, do que a responsabilidade

²¹⁰ MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São paulo: Dialética, n° 111. dez.2004. p.70

pessoal e exclusiva desses sujeitos e por esses motivos, não achamos que a sociedade tenha a obrigação de arcar com o pagamento do tributo devido junto com aqueles, nem de forma solidária, nem subsidiária.²¹¹

Parece-nos que, de início, a intenção do legislador foi essa e a sua melhor leitura é a de que a norma é sancionadora ao atribuir a responsabilidade integral e exclusivamente àqueles que com poderes de gestão, optaram pela prática ilícita de atos e como decorrência, não há fundamento para a exigência da obrigação tributária da pessoa jurídica. Nesse caso o infrator paga por débito próprio e sem direito de ação de regresso porque agiu contra os interesses da pessoa jurídica e para além disso, causando dano pela conduta ilícita.

No entanto, esta é uma possibilidade interpretativa de construção da norma atenta estritamente apegada à literalidade do teor verbal do art.135, caput, do CTN, cabível somente quando há a comunhão dos pressupostos que citamos e sem perder de vista o resultado que comina no surgimento da obrigação tributária em virtude da atuação do sócio ou administrador pelo descumprimento de dever jurídico, ou seja, o fator causal.

Mas, a nosso ver, a hipótese de responsabilidade sobre a qual, ora nos debruçamos, cabe outra interpretação, a partir da sua integração e conjunção a outros enunciados para a melhor construção da norma no sentido de abarcar as condutas ilícitas das empresas unidas em grupos econômicos irregulares e criadas por interpostas pessoas, situações cada vez mais usuais na atuação empresarial.

²¹¹ Há também controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a caracterização da responsabilidade prevista no art.135, III. Pensamos, que para esta circunstância é a melhor interpretação para o dispositivo, como defende Aliomar Baleeiro e Ives Gandra da Silva Martins, que citamos as lições, nessa ordem.” O caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art.135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte” (**Direito Tributário**..op.cit., p.435) e “ O elemento, todavia, fundamental, a nosso ver, reside no fato de cuidar o artigo de 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.(...)Sob este aspecto, parece-nos sadia a orientação legislativa em tornar para estes casos: a) pessoal; b) total e c) exclusiva a responsabilidade de pessoas físicas, enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – Conselho de Administração que não praticou atos de gestão – Inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – Outras questões processuais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.27.1997.p.144.) Em sentido oposto é a convicção de Hugo de Brito Machado ao defender que a pessoa jurídica não foi excluída do polo passivo pelo legislador, uma vez que não o previu expressamente, assumindo junto com os diretores, gerentes ou representantes a obrigação pelo tributo devido. (**Curso de Direito** ...op.cit., p.170)

4.5 Contextualização da responsabilidade dos administradores: necessidade de integração do art.135, III por outros enunciados prescritivos

Lembra-se, no entanto, que o foco da análise interpretativa do dispositivo legal pode tomar outro norte, dentre outros, como por exemplo: *i.* o não recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública em virtude do ilícito praticado pelos sócios ou administradores em benefício da empresa e pela utilização desta, em conjunto à impossibilidade de recebimento do valor pelo esvaziamento do patrimônio da sociedade, ou como comum na praxe fiscal, “pelo trânsito do lucro auferido na atividade empresarial através da pessoa jurídica, por atuação dos seus sócios ou administradores e escoado em prol dos reais beneficiários da atividade ilícita”. Indaga-se: quem é o responsável tributário.

Aqui, é que a atuação do intérprete na construção da norma jurídica veste-se no manto da perspicácia, da integração das normas com vistas a moldar a diversidade da situação fática à regra, ao sentido daquela extraído sistematicamente, sem no entanto mudar sua fisionomia jurídica e para isso, muitas vezes é preciso o trânsito por diversos segmentos de enunciados prescritivos do direito positivo.²¹¹

Nesse diapasão é que a interpretação do art.135, III, precisa de temperamentos, para ser atrelada a outros dispositivos, para termos o alcance maior da norma, nas situações em que aquele que tem poderes de gestão, de decisão dos atos negociais que podem gerar a obrigação tributária ou criar obstáculos à positivação da regra matriz de incidência, ou ainda causar o inadimplemento daquela, aliado à insolvência da empresa estão atuando ainda que com infração à lei, mas com base em interesses comuns e em benefício também da sociedade.

Com relação aos atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social previstas na redação do dispositivo, o leque é amplo, principalmente com relação à expressão “excesso de poderes” sendo necessário uma análise minuciosa da autoridade fiscal no momento de sua avaliação que pode ser carregada de subjetividade, mas pode ser feito um paralelo entre as atribuições previstas nos atos constitutivos da sociedade e a as leis que a disciplina.²¹²

²¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos** ...op.cit., p. 79-80.

²¹² Como por exemplo os arts. 154, § 2º, 155, I, II e II da LSA 6.404/76 que estipulam de forma clara sobre a vedação de determinadas condutas do sócio ou administrador por configurarem atos

A infração à lei, entendemos ser das hipóteses previstas na lei, a que mais afeta à seara tributária e nesse sentido a construção da norma de responsabilidade não cabe na literalidade do que dispõe o caput do art.135, pois carece de integração para a partir do alcance da tipicidade da infração, se penal, civil, societária, tributária, ou seja dos enunciados que qualifiquem a dita atitude ilícita, retornar aos enunciados de responsabilidade tributária e assim completar o sentido da norma.²¹³

São várias as condutas tipificadas e que podem ser adequadas à proposta acima descrita, e que foge do escopo do nosso trabalho, mas apenas a título de exemplo, podemos citar os crimes falimentares (Lei n.11.101/2005), a fraude (Lei n.4.502/64), a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal, depende da circunstância em que for praticado), a fraude à Fazenda Pública (CTN, art.185) que pode configurar o ilícito civil também, o art.1.107 do CC, enfim, são diversos os tipos normativos encontrados, às vezes de cunho dispositivo, noutras já sancionadora. Em qualquer um dos casos, vislumbramos a possibilidade de aplicação integrativa ao art.135, III, verificadas as peculiaridades em cada área de regulação.

Em realidade, há que haver a comunhão com outros enunciados prescritivos no direito positivo em outras áreas como citamos, assim como às normas do próprio CTN, é claro, como já bastante frisado em nosso trabalho, há necessidade da referência sistêmica para a capitulação legal certa diante dos fatos. É nesse sentido que a extração da norma de responsabilidade tributária que alcance as atuações empresarias referidas como nossa temática central, não pode ser pela inteligência de um só dispositivo previsto na norma geral de matéria tributária, mas pela comunhão de vários, para além dos acima citados, com os arts. 121, 128, art.124, I e II, e ainda dos 135, III e 137, I e III.

irregulares de gestão, combinado ao art.158, que por outro lado, traz a previsão de hipóteses de exclusão da responsabilidade do administrador quando seus atos de gestão forem regulares, prevendo, por outro lado situações que possam vir a configurar sua responsabilidade, no caso de dano, por práticas ilícitas, excesso de poderes com culpa ou dolo, etc. O fato é que longe de esgotar as possibilidades, mas o que se defende aqui à a casuística a ser verificada uma a uma, mas são parâmetros a serem observados

²¹³ Na esteira segue o entendimento de Daniel Peixoto ao discorrer sobre a necessidade da dupla motivação que deve ser formulada pelo aplicador da norma de responsabilidade, como explica: “ Essa conclusão singela já demonstra o traço de nulidade presente em muitos autos de infração, ou mesmo em atos de redirecionamento da execução fiscal, que se limitam a capitular, para efeitos de motivação, os dispositivos do Código Tributário, quando há necessidade, também, de capitular os dispositivos da lei que tipificam a infração.” (**Responsabilidade Tributária**....op.cit., p.336)

As atuações empresarias referidas são aquelas em que há a configuração do abuso da personalidade jurídica, a fraude, o conluio, o desvio da função social da empresa e da sua finalidade, que estão cada vez mais presentes no universo atual das organizações empresariais que se unem em grupos econômicos, não formalizados juridicamente, mas que pela atuação dos seus gestores ou do órgão ou da sociedade que controla, praticam atos ilícitos, infrações às leis, crimes tributários e enriquecem ilicitamente, em detrimento da ordem social, econômica e tributária.

TERCEIRA PARTE

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E AS ATUAÇÕES
EMPRESARIAIS ILÍCITAS**

CAPÍTULO V

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A CONDUTA ILÍCITA

5.1 A sociedade empresária: tipo societário e a responsabilidade 5.2 Organização societária e a patologia fiscal de não arrecadar tributos 5.3. A responsabilidade tributária no grupo econômico irregular organizado por interpostas pessoas: solidária, subsidiária ou pessoal do sócio ou administrador 5.4 A desconsideração da personalidade jurídica, o ônus da prova que implica a responsabilidade tributária

5.1 A sociedade empresária: tipo societário e a responsabilidade

Na esteira das premissas feitas neste estudo é que passamos à descrição das vertentes mais relevantes no que toca à pessoa jurídica, os atos ilícitos praticados no exercício da atividade econômica, com o fim de alcançarmos em que extensão pode ser atribuída a responsabilidade pelas dívidas tributárias aos sócios,

acionistas ou administradores pelos seus atos de gestão em conjunto ou não à responsabilidade da sociedade.

Partimos da ideia já fincada de que a sociedade como pessoa jurídica é ficção jurídica, criação da linguagem normativa, com personalidade própria adquirida a partir dos registros de seus atos constitutivos (art.985 CC), como um centro de deveres e de direitos, e que possui patrimônio próprio que não se confunde com o dos seus sócios. Cabe frisar que ainda que a pessoa jurídica possua personalidade própria, empiricamente, é atribuída a conduta omissiva ou comissiva àquele que tem competência para atuar em seu nome, de acordo com os seus atos constitutivos.

Tendo em vista a delimitação da temática desse trabalho, já foi ressaltado que as sociedades consideradas são as empresariais, as sociedades limitadas (art.1052 a 1.087 do CC) e as sociedades anônimas (LSA 6.404/76), por atuarem mais significativamente com a criação ou circulação de riquezas, através da produção ou circulação de bens e serviços, com objetivo de auferir lucros.

O regime de responsabilização nesses dois tipos societários difere, pois na sociedade limitada, a responsabilidade dos sócios é restrita ao valor do capital subscrito, ainda que não integralizado, respondendo os sócios entre si solidariamente pela subscrição, enquanto na sociedade anônima, a responsabilidade de cada sócio ou acionista está limitada ao preço das ações subscritas ou adquiridas, e não há responsabilidade pelos débitos sociais perante terceiros.

Mas há um traço em comum quanto à responsabilidade societária: os sócios, nos dois tipos societários possuem responsabilização limitada à participação societária, e havendo impossibilidade de adimplemento da obrigação tributária pela sociedade, a Fazenda Pública não poderá demandar os sócios, exceto no caso da limitada em função da solidariedade prevista entre os sócios (art.1.052 CC) e limitada ao capital social,

Inserida então na esfera da excepcionalidade é que em matéria tributária , como já frisamos, a responsabilidade por dívida tributária poderá alcançar o patrimônio dos sócios dentro dos contornos definidos em lei, e ainda assim abarca somente aos que exercem possuem poder de gestão, controle e tomada de decisões dos atos negociais, exercendo a gerência ou administração, podendo no primeiro caso coincidir com a pessoa do sócio, e no segundo não.

Importa agora demonstrar algumas atuações dos gestores empresariais na condução das atividades que as configuram como práticas ilícitas e acarretam efeitos na responsabilização pelo crédito tributário.

5.2 Organização societária e a patologia fiscal de não arrecadar tributos

As liberdades estão protegidas e consagradas na CF/88: a livre iniciativa, a liberdade individual e de contratar, a livre concorrência e o exercício da atividade empresarial. Esta, por sua vez, tem como maior característica o risco assumido em face do retorno a ser obtido pelo investimento feito. A dinâmica da atividade empresarial é linear à que envolve os atos negociais, ao progresso científico e tecnológico, ao atendimento das necessidades do mercado e às próprias expectativas quanto ao financiamento e obtenção de recursos para a exploração econômica da atividade.

Na busca deste propósito é natural que os empresários reúnam esforços e recursos para viabilizar suas atividades, reorganizem-se mediante as movimentações societárias admitidas pelo ordenamento jurídico, façam planejamentos fiscais e exerçam suas atividades empresariais com vista à obtenção de lucro e de que a empresa cumpra sua função social e econômica perante a sociedade. Um dos desafios talvez seja conciliar os interesses envolvidos com a essência e a forma jurídica como são praticados diante da combinação de negócios.

Neste ponto é importante destacar que apartamos do escopo deste item as atividades de reorganizações societárias lícitas - fusão, cisão, incorporação, formação de grupo econômicos - protegidas pelas leis, princípios e valores consagrados pelo ordenamento jurídico, e ainda o planejamento fiscal como resultado de condutas em busca de menor carga tributária.²¹⁴

A questão da licitude das operações realizadas pelos contribuintes nas organizações societárias deveria ser tão somente uma preliminar, uma pedra de toque assentada a partir da qual surgiriam os seus efeitos, tendo em vista ser a

²¹⁴ Marco Aurélio Greco ao mencionar o planejamento tributário ensina que trata-se de “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. Ao dizer “legalmente” estou falando de atos lícitos. Mas não estou me referindo apenas à licitude no sentido de não haver agressão a nenhuma norma específica; “conduta legal” neste contexto tem um sentido mais amplo por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos” e com o Direito (que abrange, além das leis, os princípios e os valores prestigiados pelo ordenamento.” (**Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p.117)

empresa um dos maiores instrumentos jurídicos para que se realizem os objetivos fundamentais da ordem econômica cravada no Texto Constitucional.

Este modelo, no entanto, não é seguido por todos e é possível perceber a presença de organizações societárias e celebrações de negócios desenhados com os traços das figuras não legais, como o abuso de direito, a simulação, o propósito negocial, fraude à lei, dentre outras. O que mais nos interessa, nesse desenho, é identificar com base na interpretação das normas de responsabilidade tributária, com quem está firmada, a relação jurídica tributária diante dos efeitos tributários dos atos praticados dentro desse contexto.

Seguindo os traços do desenho das figuras não legais, podemos numa visão larga, reuni-las numa só: abuso da personalidade jurídica, que pode ser configurado dentre outros aspectos, quando: *i.* há o desvio da finalidade prevista nos atos constitutivos, ou a própria constituição da sociedades para fins outros que não os previstos juridicamente; *ii.* formação de grupos societários não formalizados, unidos pelo interesse comum em praticar atos e realizar negócios jurídicos montados na intenção de não pagar tributos; *iii.* utilização do tratamento diferenciado oferecido pelo ordenamento jurídico, como na hipótese da redução do ônus tributário para empresas de pequeno porte e microempresas, mascarando aquele que realmente tem o maior interesse jurídico na realização do fato tributário; *iv.* desvio do patrimônio da sociedade, causando o esvaziamento e a aparente insolvência pela transferência de bens ou distribuição de lucros indevidas.

Ora, neste contexto, aparece uma figura maior: a patologia de não arrecadar tributos e desse mal jurídico padece aquelas sociedades que estão reunidas em grupos econômicos irregulares e naquelas constituídas por interpostas pessoas, de forma concomitante ou não.

5.3. A responsabilidade tributária no grupo econômico irregular organizado por interpostas pessoas: solidária, subsidiária ou pessoal do sócio ou administrador

A natureza de grupo econômico, por si só, não desfigura a independência, a autonomia e a identidade das sociedades que o forma, nem em matéria tributária, como regra geral, cada uma é responsável por suas obrigações tributárias individualmente, exceto se por previsão expressa em lei nos limites estabelecidos pelo legislador complementar, se houver interesse jurídico comum daquelas na

realização do fato jurídico tributado ou ainda pelo abuso da personalidade jurídica, como descrito acima.

O tema a ser enfrentado é no que diz respeito à responsabilidade tributária dos envolvidos em grupos econômicos, por interesse comum na prática do fato gerador de tributos e que exercem suas atividades com abuso da personalidade jurídica das sociedades agrupadas.²¹⁵ De súbito, indene de dúvidas que a opção de

²¹⁵ Na tentativa de demonstrar uma das possibilidades desta situação, façamos uma simulação: A grande empresa multinacional "VIP" instalada no estado RS, tributada com base no lucro real, é produtora em larga escala de um determinado bem e o comercializa para vendas em lojas próprias como franquias no mercado interno, e para o mercado externo, de onde provem sua maior fonte de receita. Situa-se no perfil de grandes contribuintes, utiliza pela matriz e filiais, de forma direta em sua produção fabril em torno de 8.000 pessoas, e mantém relações negociais diversas, dentro e fora do país. É constituída sob a forma de sociedade anônima, possui um quadro societário enxuto, com participação de pessoas jurídicas inclusive estrangeiras, tem como representante legal um de seu sócios acionistas majoritário, que além dessa, é responsável, em conjunto ou não com os demais sócios, por mais cerca de 20 empresas espalhadas pelo país. Sem dúvida, a atividade empresarial até aqui é exercida na moldura do ordenamento jurídico, dentro dos limites legais, exercendo a grande função social e econômica da empresa, de circular bens e riquezas, gerar empregos e contribuir com a distribuição de rendas pelos tributos pagos. No entanto, a grande empresa muda de estratégia e resolve abrir uma grande filial em outro estado, ainda sob o mesmo regime jurídico, e com base no seu perfil propulsor econômico, consegue junto ao governo benefícios fiscais, concessões de uso de bens públicos para a instalação do parque fabril e de todos os outros setores que compõe a estrutura da empresa. Num pequeno lapso temporal, a grande filial instalada na nova cidade, transforma-se em múltiplas pequenas empresas, agora sob a tutela do regime diferenciado de pagamento de tributos, como por exemplo o Simples Nacional, e constituídas por outras pessoas instaladas em várias cidades pequenas, exercendo a atividade de produção de bens, agrupadas em cada local em um mesmo estabelecimento, com quadros societários variados e com grande alteração e alternatividade dos sócios entre as pequenas empresas, ou seja, foram criadas no sentido de reduzir riscos, pulverizar receitas, obter o benefício tributário, descentralizar em pessoas jurídicas o processo de industrialização, distribuir despesas entre as mesmas, e viabilizar o processo cíclico de obtenção de lucros e distribuições constantes, havendo de fato a subordinação patrimonial, econômico e financeira, além da coordenação da empresa "VIP". Observa-se ainda, só para aclarar que as pequenas empresas foram criadas por ex-empregados da grande empresa "VIP", que antes uma potencial contribuinte, transformou-se numa empresa com cerca de menos de 500 empregados, um faturamento ínfimo, e no entanto, continua realizando grandes negócios, agora através das múltiplas sociedades pequenas. Essas, por sua vez, (as empresas, A,B,C,D,E,F, G, H,I) realizam toda a fabricação para um único cliente, a empresa "VIP", que com aquelas celebrou contratos iguais de compra e venda, com reserva de domínio e de bens industriais, inclusive coma transferência de todo o quadro de empregados mediante uma falsa rescisão de contrato. Configura-se inclusive, a nosso ver nessa situação, a confusão patrimonial, gerencial e financeira entre as empresas integrantes do grupo econômico, caracterizada por transferências financeiras para cobertura de despesas, concessão de empréstimos, inclusive pagamentos desses, despesas básicas com o processo de fabricação ora rateadas, ora assumidas quase na sua totalidade por uma única das empresas, adiantamento de valores constantes pelo processo de industrialização com serviço exclusivo para um só cliente. Importante também é o trânsito do lucro auferido agora pelas empresas , que pagando valores irrisórios de tributos, ou os não pagando, o resultado econômico é distribuído mensalmente entre os sócios das empresas, sem declarações no imposto de renda, claro. O fato é que diante de tal situação fática, ainda que por exemplo, o que para nós, o que mais interessa é a medida do interesse comum a tais sociedades, qualificado pela lei, que não está somente na esfera econômica do resultado ou proveito obtida por uma ou mais de uma das empresas que pertencem ao grupo econômico, mas da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível , ou seja,

atuar na órbita da ilicitude tem o efeito reflexo da não proteção do ordenamento jurídico, em especial, no que diz respeito aos limites constitucionais e legais para imputação de responsabilidade de adimplir a obrigação tributária nascida de tais atos, e assim escapam, dentre outros, os princípios da capacidade contributiva, da vedação do tributo com efeito de confisco, da proteção patrimonial e da propriedade, pois, como bem aclarado, o bem tutelado pela tributação é de ordem pública.

O fato é que nas trilhas da situação fática, em que presentes estão as figuras do abuso da personalidade jurídica, a simulação, o abuso do direito, a confusão patrimonial, há a permissão para que a autoridade fiscal desconsidere os atos dissimulados praticados, nos termos da lei²¹⁶ e colher como responsáveis pelos tributos devidos em decorrência da realização em conjunto do fato jurídico tributário, sem prejuízos das demais penalidade cabíveis, sancionadoras administrativas e penais, se for o caso.

Há assim a extensão em caráter excepcional da responsabilidade para alcançar o patrimônio de todas as pessoas atadas juridicamente pelo interesse na realização do pressuposto do fato da tributação, destacando a individualização das sociedades participantes do grupo econômico, apenas aparente, e para além disso, alcançar também o patrimônio daqueles que tem poderes de gestão, de decisão dos atos negociais das empresas, em específico, daqueles irradiadores de efeitos tributários.

Em suma, de todas as linhas traçadas até aqui, o nosso intuito foi a demonstração de que a aplicação dos enunciados prescritivos da responsabilidade tem que ser feita através da comunhão com outros enunciados prescritivos no direito positivo, pela referência sistêmica para a capitulação legal certa diante dos fatos e

na ideia de que juntas realizam a situação configuradora do fato gerador da exação tributária, que por outro lado decorre da necessidade em conjunto da prática dos atos jurídicos, para viabilizar o resultado pretendido. Nesta linha, foi que nas notas acima defendemos que o interesse jurídico que dá a nuance em certos atos negociais em conjunto, tem que ser visto sob uma perspectiva ampla, diante da situação fática. Nesta por exemplo, clara está o abuso da personalidade jurídica, com a constituição de empresas para fins, que não os previstos exatamente nos atos constitutivos, por pessoas que não são os seus verdadeiros sócios, configurando a fraude a lei, a simulação e o abuso do direito. E assim, tal situação, representa uma atual forma de organização empresarial matizada com a patologia fiscal de não arrecadar tributos no viés do enriquecimento ilícito.

²¹⁶ Art.116 do CTN. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa 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.

pela comunhão de vários, para além dos acima citados, com os arts. 121, 128, art.124, I e II, e ainda dos 135, III e 137, I e III.

Diante desses casos é que propomos nas notas introdutórias desse trabalho, o uso da metáfora bíblica do “ joio e do trigo”, pois somente diante do fato é que é possível ao interprete moldá-las à norma que melhor atenda aos valores consagrados pelo direito.

Diante dessa sorte de considerações, há fundamentação bastante para que na hipótese de grupos econômicos irregulares, cujas pessoas jurídicas foram constituídas por interpostas pessoas, identificados e formalizados pela autoridade administrativa, para a aplicação da responsabilidade entre as pessoas jurídicas envolvidas atados pelo interesse comum no fato jurídico(art.121, I e II, art.128 e art.124,I do CTN) e se existir para corroborar a disposição em lei (art.124,II), junto com a responsabilidade dos sócios, por infração à lei (art.135, III), e se cabível ainda a aplicação do art.137, I e III, quando configurado crime ou contravenção penal, aliado aos dispositivos de referência nas lei civil e societária. A responsabilidade a que nos referimos, é a solidária e sem benefício de ordem, entre as pessoas jurídicas e os sócios, administradores, acionistas com poderes de gestão, em virtude de que pela prática do ilícito e do fato jurídico tributário, o benefício também foi comum a todos, com base em provas fundamentadas.

Por fim, damos ênfase de que a interpretação feita do relicário da solidariedade passiva na seara tributária açula como resultado da sistematização das normas para que seja alcançado a *ratio essendi* dos dispositivos legais de modo que tal exegese descansa na acústica dos princípios constitucionais da legalidade, isonomia tributária, capacidade contributiva e ainda da segurança jurídica – norteadores da relação jurídico tributária.

5.4 A desconsideração da personalidade jurídica, o ônus da prova que implica a responsabilidade tributária

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica²¹⁷ aplicável em matéria tributária consiste em estreita síntese, em afastar a personalidade da sociedade para

²¹⁷ CC - Art.50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério público

alcançar o patrimônio do sócio ou administrador, com intuito de garantir o pagamento do crédito tributário.

No entanto, nem todos os casos de responsabilização se enquadram em hipótese de desconsideração, assim como há o inverso, a aplicação da teoria em que o efeito não é a responsabilização.

O fato é que a teoria só pode ser aplicada nas situações em que haja fundamentos, como no caso de abuso de direito, fraude à lei, simulação, ou seja, fatos jurídicos que fundamentem de forma suficiente à sua aplicação, o que no revés, impede que seja baseada em arbitrariedades pela autoridade aplicadora, pois o seu caráter é excepcional .

O que se pretende esclarecer é que há uma exigência jurídico positiva para a sua aplicação e que diante disso, as hipóteses previstas de responsabilidade tributária solidária, ou subsidiária, ou pessoal dos sócios ou administradores pela obrigação da pessoa jurídica, não requer por uma interpretação axiológica, de desconsiderar a personalidade da empresa para atribuir a responsabilidade, posto que estão seus pressupostos devidamente desenhados pelo legislador complementar nas hipóteses de incidência da norma, se por motivos de praticidade e eficácia da fiscalização e arrecadação ou de caráter sancionador.

No que toca ao ônus da prova em matéria de responsabilidade tributária, cabe ressaltar que o art.9º do Decreto 70.235,²¹⁸ que disciplina o processo administrativo fiscal dispõe sobre a necessidade de instrução por meio da linguagem de provas de toda a situação fática e as circunstâncias pormenorizadas que deu origem ao crédito tributário lançado e ao fato da imputação da responsabilidade, em sua total extensão, revertendo o ônus da prova para a Fazenda Pública, caso o sujeito passivo apresente impugnação ao lançamento fiscal.

Por outro lado, quando se trata de execução fiscal há entendimento jurisprudencial, no sentido de que se há a mera indicação do nome do responsável no título da CDA, há a inversão do ônus da prova, dentre outros motivos, com base na justificativa de que a Certidão de Dívida Ativa, goza de presunção de liquidez e

quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

²¹⁸ Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

certeza, relativa mas suficiente para fazer prova. Caso contrário, se a CDA não contiver o nome do responsável, cabe ao Fisco a prova dos pressupostos, por exemplo, do art.135, para redirecionar à pessoa do sócio ou administrador, a execução.

O fato é que como bem coloca Paulo Roberto Lyrio Pimenta, não faz sentido o deslocamento “para o âmbito do processo jurisdicional a discussão e a certificação acerca da existência da responsabilidade tributária”, pois como argumenta, “o processo de execução não se destina à declaração de direito.”²¹⁹

²¹⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da Necessidade de Apuração da Responsabilidade Tributária no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n° 211. abril.2013.p153.

CONCLUSÃO

1. O direito como realidade social no universo dos bens culturais se expressa através da linguagem, a linguagem jurídica, ou mais precisamente, em discursos jurídicos linguísticos, um que cabe à Ciência do Direito, e o outro ao seu objeto, em sentido estrito, o direito positivo. Nessa perspectiva é que é estudada a responsabilidade tributária, como um fenômeno jurídico a ser interpretado em suas inter-relações por meio da linguagem.
2. As normas jurídicas são pois, elementos do sistema Direito positivo, tratando-se assim de um sistema autopoietico, autônomo, em que a autorreprodução de seus elementos, ou seja as novas normas jurídicas acontece segundo códigos e programas próprios, havendo assim uma clausura operativa organizacional e uma abertura cognitiva, ou seja, semântica e pragmática que garanta a sua evolução.
3. O sistema da Ciência do Direito, cujo objeto é o estudo do Direito positivo, através de uma linguagem descritiva, que emite juízos de valor sobre o contexto normativo, interpretando-as sistematicamente em suas conexões, no sentido de alcançar uma integração e uniformidade de conceitos e racionalidade dos argumentos produzidos no que toca aos efeitos de tais normas, enfim da própria atuação desse enredo normativo.
4. A característica dos princípios como normas fundamentais, de súbito aparta qualquer possibilidade de que sejam mitigados ou mesmo afastados, ainda que se lance mão do critério interpretativo mediante a técnica da ponderação em face de possível conflito quando da aplicação de determinado princípio ou da prevalência de um diante de outro, posto que, o que é fundamental para a concepção de Direito e de Estado, é por decorrência inafastável.
5. A interpretação da norma jurídica constitucional com vistas a que se realizem os valores, fins ou interesses por ela carreados é uma decorrência lógica de uma nova visão hermenêutica do Direito contemporâneo que passou a ser compreendido como um sistema aberto de regras e princípios, permeável a valores supra positivos, no qual as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel principal, notadamente os que atinam ao universo dos contribuintes em sentido lato.

6. A igualdade na distribuição da carga tributária é um dos notáveis meios para que ocorra a Justiça, pois pensamos que numa visão ampla, o matiz dos princípios constitucionais tributários é a realização da Justiça tributária e esta para ser alcançada pressupõe que, antes de tudo, um princípio fundamental - e não só os expressamente previstos na Constituição - seja objetivamente justo e para esse fim, há que ser adequado à realidade e ter como imagem retora, a Ética.

7. A ética que permeia a construção do aspirado sistema tributário justo, há que ser ao mesmo tempo o elemento propulsor das atuações dos contribuintes, ainda que notadamente não seja apartada a ideia de que na relação jurídico-tributária está fincada uma vulnerabilidade dos destinatários da norma tributária em face do Estado e o exercício de sua tríplice função, por ser a um só tempo o criador da lei tributária, o aplicador e o que exerce a função jurisdicional, administrativa e judicial dos conflitos que surjam em virtude da lei aplicada.

8. No Direito Tributário a relevância do princípio da legalidade atrai luzes pela missão que tem de ser a fonte de revelação e garantia da justiça fiscal, além, é claro, de estar profundamente relacionado à segurança jurídica dos cidadãos contribuintes, tendo em vista que para além da criação e aumento da base de cálculo ou alíquota a ser aplicada ao tributo, a sua própria modificação e extinção só ocorrerá mediante lei editada por autoridade competente.

9. A função atribuída à lei complementar em matéria tributária é, na maior parte, cumprida pelo Código Tributário Nacional – CTN (lei n.5.172/66), ao estipular normas complementares ao Texto Constitucional, traçando balizas gerais a serem seguidas pelo legislador ordinário no momento da criação do tributo, bem como à Fazenda Pública no momento de sua cobrança e aos julgadores, administrativos e judiciais, enfim, a todos os seus intérpretes, representando uma das maiores garantias fundamentais concedidas aos contribuintes.

10. O princípio que veda à tributação, o confisco, está laçado pelo princípio da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da propriedade, o que leva à certeza de que o patrimônio, a renda, e a propriedade do contribuinte não poderão ser apropriados injustamente pelo Estado com a instituição de tributos excessivamente onerosos, o que faz com que o princípio em tela seja uma verdadeira limitação ao exercício do poder de tributar, direta ou indiretamente, não

podendo assim, existir no ordenamento jurídico pátrio lei que regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.

11. A eleição pelo legislador de fatos da vida social que demonstrem manifestação de riqueza e aptidão para concorrer às despesas públicas, configura a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, o que trocando em miúdos quer dizer que a hipótese de incidência tributária em seu aspecto material há que ser um ato ou fato que revele ou represente manifestações de riqueza e por outro lado, um limite à graduação máxima no exercício da competência tributária, ambos fundamentam juridicamente o tributo.

12. A justiça distributiva fiscal consiste em que aqueles que possuam mais aptidão para contribuir no custeio das despesas públicas o façam em medida maior, e noutro giro, o Estado tem o poder-dever de arrecadar tributos para realização de suas atividades fins e que atendam à necessidade de todos, em especial daqueles que por possuir menor aptidão para contribuir necessitam e utilizam em medida maior os bens e serviços estatais, é que se esbarra em mais um inarredável princípio informador do sistema tributário e também manifestação da capacidade contributiva: a solidariedade social tributária.

13. A norma jurídica por ser uma prescrição contém uma ordem a ser cumprida, uma proibição que deve ser obedecida ou pode ainda estabelecer uma faculdade, e assim a sua ilação pelo intérprete e pelo aplicador do direito dependerá sempre da contextualização lógica das normas em todo o sistema para colher a sua real significação. A norma jurídica é, portanto, veiculada pelo seu suporte físico que é o texto do Direito positivo, utilizado como meio de alcançar a sua finalidade, em síntese, a regulação das condutas humanas.

14. A norma posta de responsabilidade tributária pelo ato jurídico do lançamento tributário é uma norma de conduta *stricto sensu*, enquanto as isenções, imunidades e as normas de competência e imposição de limites ao exercício destas pelas pessoas jurídicas de direito público previstas na Constituição Federal, por exemplo, são de estrutura.

15. A incidência ou aplicação do Direito nada mais é senão o fenômeno especificamente jurídico de subsunção de um fato a uma hipótese legal, o que significa que o fato ocorreu na moldura desenhada pelo enunciado descrito pela linguagem da prescrição normativa tributária projetando os efeitos previstos na

formação do vínculo jurídico entre os dois sujeitos de direito.

16. O sujeito passivo da obrigação principal pode ser nos termos do Código Tributário Nacional, art.121, aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou ainda aquele que sem revestir a condição de contribuinte, seja designado por lei.

17. Contribuinte, na dicção do citado dispositivo, é aquele que possui “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, portanto aquele que realizou o fato jurídico tributário e dessa forma está obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, ou como escreve Luciano Amaro que “dado o fato, ele é atribuído a alguém que o tenha realizado. Essa pessoa via de regra é o contribuinte. Portanto, há pertinência lógica entre o fato impositivo e o contribuinte (uma situação e uma pessoa, um fato e seu autor, uma ação e seu agente).

18. Responsável tributário é aquele que não tem uma relação direta e pessoal com o fato irradiador de efeitos tributários e da relação jurídica tributária, mas que por disposição expressa de lei, será aquele a arcar com o ônus do pagamento do tributo. Mas como dito acima, o legislador ordinário não tem uma ampla e irrestrita liberdade para a escolha do responsável tributário, tem que haver pelo menos um vínculo entre o sujeito passivo indireto e o fato jurídico tributário, ou a quem o realizou.

19. O legislador ordinário tem, para além dos limites formais e materiais do texto constitucional, a lei complementar que versa normas gerais e determina que a eleição da sujeição passiva indireta não poderá ser feita de forma aleatória, mas terá necessariamente que ao descrever os pressupostos de fato e possibilitar a exigência do tributo por pessoa diversa do contribuinte, que com aquele manter um vínculo.

20. Existem dois sujeitos com o dever de pagar o tributo coercitivamente ao Estado: o contribuinte com relação pessoal e direta com o fato gerador tributário (sujeito passivo direto) e titular da dívida e da responsabilidade ; e o responsável (sujeito passivo indireto), que por não ter relação direta e pessoal com os fatos irradiadores dos efeitos tributários, não possui uma relação tributária, possuindo a responsabilidade patrimonial de pagamento do tributo devido por terceiro, e não por dívida própria, como regra geral, admitas algumas exceções diante das hipóteses de substituição tributária e de responsabilidade por infrações.

21. É preciso reconhecer que o elemento de justificação das regras que excepcionam o direito ao patrimônio constitucionalmente assegurado, pela eleição de um responsável em que será retirada parcela de sua riqueza para a entrega do valor do tributo à Fazenda Pública mora no aspecto de que a responsabilidade tributária é instituto jurídico plantado com finalidades específicas de punir o responsável (sanção), ou de viabilizar, simplificar e dar mais praticidade e efetividade à arrecadação de tributos, situações em que está instalada a necessidade e o interesse do Estado credor.

22. O ato ilícito é o pressuposto imediato que fundamenta as hipóteses de responsabilidade tributária estipuladas pelo Código Tributário Nacional de caráter sancionatório, punitivas, notadamente os enunciados prescritivos dos artigos 134 a 138, quando dispõe sobre a “responsabilidade de terceiros” e sobre a “responsabilidade por infrações”.

23. O ato volitivo, segundo o princípio da autonomia da vontade é condição inarredável para a configuração da ilicitude, posto que a par de uma consciência e das consequências possíveis resultantes da conduta praticada dentro do livre arbítrio de decidir, ocorra a opção pela prática do ato ou omissão lesiva e que assim sendo constitua o fato a que deu causa ao dano.

24. O dano é indispensável à configuração do ato ilícito e determinação da responsabilidade civil, podendo ser patrimonial, o que representa a perda patrimonial efetivamente suportada como consequência do fato ou a que vier ocorrer como decorrência do concurso de circunstâncias supervenientes, assim como o dano pode não produzir efeito patrimonial, mas tão somente de ordem moral.

25. As normas matrizes que as regem guardam semelhança pela própria unidade do direito e como regra geral, o que faz com que as normas de responsabilidade tributária sejam estabelecidas como um instrumento de sanção é exatamente que no dever jurídico descumprido esteja configurado o ato ilícito tributário em que, do ato ou da omissão praticado pelo agente, o tributo não seja pago, ou de alguma forma seja reduzido, postergado ou mesmo turbe a arrecadação, bem como pelo uso de meios que impeçam a própria positivação da regra matriz de incidência como de início fixada ou que de certa forma, direta ou indiretamente, acabe por mascarar o verdadeiro responsável pelo tributo devido.

26. Por estarem diretamente alinhadas ao paradigma penal - cláusula geral do

citado art.136 - “ responsabilidade por infrações em que há uma reprovação social pela conduta em virtude do bem jurídico protegido é que nessas infrações o aspecto subjetivo, no mínimo a culpa em sentido estrito, há que ser devidamente comprovada pela Administração Pública, uma vez que na dicção legal do enunciado geral da responsabilidade por infrações, o dolo, a intenção de causar o resultado, só será exigido, em situações excepcionadas por lei, como próprio prevê o estatuto tributário, na hipótese do art.137, II e II, quando exige a figura do dolo específico.

27. Em sentido oposto vemos o art.135 quando prevê a responsabilidade pessoal quando os atos forem praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, da formulação textual do legislador complementar, claro está que prescinde a presença de dolo, sendo suficiente apenas a realização do ato ilícito para a imputação da responsabilidade tributária ao agente infrator e a culpa. Nesta perspectiva é que afirmamos estar configurada nesta hipótese a responsabilidade subjetiva do responsável tributário, cabendo ao Fisco comprovar pelos meios admitidos no ordenamento jurídico o ato ilícito que desencadeou a responsabilidade sancionatória, bem como a culpa do agente infrator.

28. Entendemos, que em tais situações não pode haver o amparo do regime jurídico e dos limites estabelecidos quando da observância dos princípios constitucionais informadores da tributação, pois a pretensão é a de coibir práticas com vistas ao não pagamento de tributos, lesivas e extremamente abusivas ao interesse público a ser protegido pelo Estado, e dessa forma, que os agentes tenham um tratamento jurídico linear à consequência dos seus atos. Isto é tão somente uma das feições da feitura prática do princípio constitucional da isonomia tributária, inarredável em todas as suas acepções do ordenamento tributário.

29. O legislador complementar pode ainda desbancar a responsabilidade do contribuinte, aquele que realiza o fato acolhido na hipótese de incidência tributária ou a ele está diretamente vinculado, fazendo com que o mesmo perca sua função de personagem passiva principal, o faz também por interesse do Fisco, do Estado, de atender à necessidade de simplificação, de dar maior praticidade na arrecadação e fiscalização do tributo, bem como até de torná-la possível em determinadas situações, e de estabelecer condições de eficácia e funcionalidade em busca da garantia do crédito tributário até sua última instância.

30. A responsabilidade tributária instituída com base no interesse, na necessidade

do Estado credor, como política fiscal para viabilizar o adimplemento da obrigação tributária, e nesses casos, o fato lícito é o pressuposto da hipótese de incidência da atuação do legislador que tem que ser na moldura estatuída pelo texto constitucional, isto é, dentro dos limites formais e materiais estabelecidos, notadamente com base nas normas gerais estabelecidas pelo legislador, e dos princípios que esmiuçamos como o da capacidade contributiva, da vedação do tributo confiscatório, da igualdade, da proteção da propriedade e garantia da preservação do mínimo vital.

31. O fundamento e a justificação axiológica das normas trazidas nos enunciados prescritivos que estabelecem o dever do responsável legal tributário, não pode, notadamente nas situações de substituição tributária, deixar de assegurar que o ônus econômico do tributo seja suportado por quem efetivamente realizou o fato revelador da capacidade contributiva escolhido pelo legislador como desencadeador relacional da obrigação tributária e que, no revés, atue como limite imposto ao Estado de tributar apenas fatos e situações pintados com o matiz jurídico de fato signo presuntivo de riqueza imponible.

32. As figuras jurídicas desenhadas pela doutrina tradicional que possibilitam a substituição legal tributária através da repercussão do ônus do tributo ao sujeito que realizou o fato tributado, em função do modo como determina a lei, são agrupadas em duas categorias ou modalidades: o reembolso e a retenção na fonte, em que pela primeira há um direito do substituto de acrescentar no preço do negócio jurídico realizado com o substituído o valor referente ao tributo já pago, transferindo assim o encargo financeiro; enquanto na segunda modalidade, - retenção, há um direito subjetivo do responsável de abater, da quantia devida ao sujeito com quem mantém relação jurídica de natureza comercial, civil, trabalhista, dentre outras, o valor devido ou já pago a título de tributo em razão da prática, por este último, da situação fática descrita na hipótese normativa tributária.

33. A responsabilidade tributária por substituição alcançou assim, com a citada emenda constitucional, *status* constitucional, fundamentando as previsões legais que dispunham sobre a sujeição passiva tributária antecipada ou substituição tributária “para frente” e aqui, por escapar ao escopo do nosso trabalho, não vamos nos insurgir acerca das posições díspares a respeito de sua constitucionalidade ou não, mas por oportuno, deixamos claro que a nosso ver, o instituto da substituição é

indispensável para dar efetividade ao princípio da praticabilidade e da racionalidade da tributação, além do que, o direito tributário não poder tornar-se alienígena à dinamicidade da evolução social, o que insta à utilização de mecanismos, de técnicas e procedimentos que garantam o ingresso da receita advinda dos tributos aos cofres públicos, tudo atado às constitucionais, assim como são os vértices para a figura geométrica do polígono.

34. Nota essencial da peculiaridade da substituição tributária que a destoa das demais hipóteses jurídicas de responsável tributário está no fato de que não há possibilidade de constituição do crédito tributário em face de quem o realizou, espancando as notas características de solidariedade ou subsidiariedade que possam existir quando da escolha pelo legislador do sujeito passivo da obrigação tributária.

35. Cabe frisar que o dever é de pagamento por dívida própria, e não alheia, em decorrência de fato de terceiro, e assim o substituto tributário, na verdade, atua como se duas figuras fosse, a que tem a obrigação de efetuar o pagamento do tributo devido pelo contribuinte e para além disso, a que vai arcar no caso de inadimplemento daquele.

36.

regime jurídico aplicado ao substituto é o do substituído, onde ele assume não só a obrigação de caráter patrimonial como as de caráter instrumental, as acessórias, assim como se reveste de direitos, administrativos e judiciais perante à Fazenda Pública e sob este prisma é que não damos a ele uma conotação pré-jurídica, mas sim como o resultado da implicação da norma substitutiva que macula o conseqüente da norma matriz de incidência tributária por retirar aquele que realizou o fato tributado, ao mesmo tempo em que traz no seu enunciado um novo sujeito para arcar com obrigação de quem foi substituído.

37. Os preceitos que versam sobre a responsabilidade por transferência de forma mais específica sobre a “responsabilidade dos sucessores”, para utilizar a terminologia do legislador, estão dispostos nos arts. 129 a 133 do CTN, que dispõem, de forma sucinta, sobre a atribuição da responsabilidade tributária àquele que adquire a titularidade de bens, pelos tributos relativos a esses até a data do ato da transmissão, nas seguintes situações, dentre outras: *i.* por aquisição tradicional de bens imóveis (art.130) ; *ii.* por aquisição de herança em virtude de morte de morte (art.131) *iii.* pela incorporação ou fusão da pessoa jurídica (art.132) ou ainda pela aquisição por pessoa física ou jurídica de estabelecimento empresarial sem a continuação das atividades pelo alienante.

38. O vínculo que existe nas hipóteses de sucessão, na verdade, é entre o contribuinte sucedido e o responsável sucessor de forma subsidiária ou integral, em razão de fatos negociais ou não, o que não desnatura a figura do responsável tributário desenhada no art.128 do CTN, pois deixamos claro quando das anotações iniciais sobre o tema, que diante da interpretação sistêmica do contexto das normas que versam sobre a responsabilidade tributária, tal vínculo não ocorre somente ao pressuposto de fato da norma matriz tributária, assim como, ambientados que estamos numa visão não radical e ortodoxa do direito, ao próprio realizador do fato jurídico tributário.

39. A responsabilidade de terceiros prevista no art.134 do CTN pressupõe duas condições para a imputação de responsabilidade às pessoas nele referidas: *i.* impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte e *ii.* que a obrigação tributária tenha nascido em virtude de sua interferência por ação ou omissão de um dever próprio legalmente estabelecido.

40. A implicação da responsabilidade de pagar tributos atribuída ao pai, tutor, curador, administrador de bens de terceiros, inventariante, síndico, comissário, serventuário de ofício ou sócio não decorre da simples relação de representação ou de poder que esses sujeitos possuam em relação ao contribuinte, mas da comunhão entre a atuação ou omissão na administração de bens destes e a inadimplência da obrigação tributária, quer pelo impedimento de sua constituição, quer pelo não pagamento. Há dessa forma uma relação de causa e efeito imprescindível para a imputação da responsabilidade às pessoas referidas no art .134, do CTN.

41. A subsidiariedade assegura que o responsável só poderá ser exigido após o contribuinte, ou seja, a execução fiscal terá que ser proposta inicialmente contra o contribuinte, e, após esgotados os meios cabíveis for constatado não haver patrimônio disponível para arcar com a dívida tributária.

42. Nesse sentido é que defendemos ter sido a utilização da expressão “solidariamente” pelo legislador, uma atecnia, um equívoco da linguagem prescritiva do enunciado, como várias outras existentes no estatuto que trata das normas gerais de Direito Tributário, mas o fato é que não foi suficiente ou impossível de resolução tendo em vista a hermenêutica utilizada no sentido de dar à norma o conteúdo simétrico ao contexto em que está inserida e que lhe melhor acentue a justificativa valorativa.

43. O art.136 do CTN traz em seu enunciado hipótese de responsabilidade, que para a sua configuração, há que ser aferido o elemento subjetivo do autor da infração, no mínimo a culpa em conexão ao resultado, dispensando tão somente a intenção do infrator em causar o dano, ou seja, a presença do dolo ou da fraude, salvo as exceções previstas em lei, de acordo com a literalidade do dispositivo.

44. Em nosso entender, não há espaço para a responsabilização objetiva em matéria tributária, uma vez que, há nessa órbita, direitos fundamentais protegidos constitucionalmente, como o da liberdade e o do patrimônio, os quais por si sós, irradiam seus valores e sua imperatividade sobre outros, ainda que se trata de

resposta do ordenamento jurídico por violação de normas que estabelecem um *dever-ser*, como a sanção, e esta é um conceito fundamental que representa a consequência de uma ação ou omissão considerada ilícita ou antijurídica.

45. No entanto, parece-nos que a inteligência do dispositivo é no sentido de que para a configuração da responsabilidade por infrações, como regra geral o que se dispensa é a intenção, a vontade de lesar o Fisco, exigindo-se no mínimo, a culpa em um de seus graus: imperícia, imprudência ou negligência e independentemente da efetividade, natureza ou efeitos do ato ilícito.

46. A intenção dolosa, a fraude, as condutas artificiosas para lesar o Fisco são elementos levados em conta pelo legislador e para que o Estado use sua força coercitiva em prol da ordem jurídica, ao tipificar os ilícitos tributários como crimes penais e não só infrações administrativas, e como consequência opta por agravar as penalidades impostas.

47. Há previsão de acordo com norma veiculada pelo art.138 do CTN do instituto jurídico tributário da “denúncia espontânea” com o efeito de elidir a responsabilidade por infração, desde que o infrator a comunique antes de qualquer meio fiscalizatório e acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

48. A atuação do sujeito passivo diante da obrigação de pagar o tributo devido ou até de suportar a respectiva execução, como contribuinte ou responsável, pode ser diante das hipóteses previstas em lei, de forma pessoal ou plural, o que significa dizer, que na primeira hipótese, o tributo só poderá ser cobrado de uma única pessoa, enquanto que na segunda, a exigência do tributo poderá ser feita a mais de um sujeito passivo, contribuinte ou responsável, ou ambos, de forma paritária ou com ordem de preferência desde que integrem o polo passivo da relação jurídica tributária.

49. contribuinte ou responsável de quem poderá ser cobrado o tributo, dar-se-á a sujeição passiva plural, também chamada de “concorrente”, hipótese em que se a obrigação de pagar o débito tributário existir, somente na impossibilidade de exigência do cumprimento d

50. Quando há mais de um sujeito passivo obrigação do devedor principal ou direto, ou seja, do contribuinte, ela será subsidiária; enquanto, noutro giro, havendo

mais de um sujeito passivo obrigado ao cumprimento da exação tributária, seja contribuinte, ou responsável, ao ainda em conjunto, em que qualquer um deles possa vir a ser ser compelido a pagar pela integralidade do valor do débito tributário, a nota que matiza essa sujeição passiva é a da solidariedade.

51. A subsidiariedade não está disciplinada, ou escrevendo melhor, não está conceituada na legislação como acontece com a solidariedade, o que obriga ao intérprete pelo enunciado dos dispositivos existentes extrair o seu conceito e peculiaridade.

52. A subsidiariedade é instituto jurídico em que a ideia principal é de que diante da existência de vários obrigados com relação a uma dívida, o credor não pode estabelecer uma ordem de preferência para a cobrança da dívida e execução do coobrigado. O matiz da subsidiariedade, que a destoa em específico da solidariedade, é exatamente a presença do benefício de excussão e mais, entendemos que só por disposição expressa de lei.

53. Os enunciados prescritivos que compõem o art.124 do CTN dispõem sobre a pluralidade passiva simultânea pelo pagamento do tributo, quando prevê hipóteses de solidariedades, adotando os seguintes critérios: interesse comum na situação que constitua o fato gerador e a designação expressa de lei.

54. Na solidariedade passiva tributária, há assim, uma pluralidade de sujeitos passivos, pessoas físicas ou jurídicas, em que a obrigação tributária una decorre da prática do fato previsto no antecedente da regra matriz de incidência, de forma pessoal e direta pelo contribuinte, e junto com este, pela norma de responsabilidade tributária com base no interesse comum ou por disposição expressa de lei, há inclusão de uma terceira pessoa no polo da sujeição passiva como responsável pelo pagamento do tributo, vinculada ao fato tributado ou àquele que o praticou, o que por dedução lógica, não poderia ser diferente, por estarmos tratando de responsabilidade tributária, onde tais pressupostos são inarredáveis para a configuração da fisionomia do instituto jurídico conforme o traço desenhado pelo legislador complementar.

55. No direito tributário a solidariedade resulta de lei, sempre. Na primeira hipótese o legislador determina um critério - o interesse comum na situação que constitua o fato gerador – por si só suficiente para entrelaçar as pessoas envolvida nesse liame como solidárias, e portanto prescindindo de ser reiterado

expressamente na lei instituidora do tributo.

56. Na verdade, o pressuposto da solidariedade prevista no art.1241, I pode ser percebido sob duas perspectivas: o fato escolhido pelo legislador como irradiador do efeito tributário é praticado pela atuação comum de várias pessoas em prol dos seus interesses em virtude de uma relação de direitos e deveres que são convergentes em busca de determinados resultados, ou seja, se não houvesse a expectativa voltada para um fim, não haveria o interesse ou necessidade da prática do fato tributado.

57. A segunda perspectiva: a nota que caracteriza o interesse comum exigido pela lei para aplicação do dispositivo analisado, ou seja, que implica a solidariedade, é jurídica, ilação que é obtida, ainda que se trate de um conceito indeterminável, é possivelmente determinável a partir da interpretação sistemática das normas tributárias.

58. A *ratio essendi* do dispositivo legal é que o interesse no pressuposto fático do tributo é jurídico, o que requer necessariamente que as pessoas solidariamente obrigadas pelo tributo sejam sujeitos da relação que fez surgir a obrigação tributária, de forma direta ou ainda que pela participação indireta, integrando o polo passivo da relação jurídica.

59. Há uma interdependência e uma unidade no plexo de interesses que envolve o interesse jurídico solidário, o que nos faz crer que ainda que o resultado econômico ou proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, não configure o interesse jurídico, ele tem que ser considerado pela autoridade competente para o lançamento fiscal, pois trata-se tão somente de uma relação de causa e efeito, efeito cascata, por sinal: atitude positiva ou negativa, impulsionada pelo interesse jurídico, em busca do atendimento da necessidade , para viabilizar o resultado pretendido.

60. Há no entanto, uma hipótese em que a solidariedade entre sujeitos passivos é prevista, excluindo o interesse comum, quando expressamente designada por lei, conforme previsto no art.124, II. É a chamada solidariedade de direito.

61. O dispositivo legal tem como destinatário o ente político, atribuindo-lhe a competência ordinária de estabelecer vínculos de solidariedade entre sujeitos passivos atendidos as balizas constitucionais e legais, com a finalidade, dentre outras, de assegurar, viabilizar o recebimento do crédito tributário.

62. A construção da regra sobre a obrigação solidária não acontece mediante a obediência dos dois requisitos de modo cumulativo pois, dessa forma não haveria utilidade e esvaziaria de conteúdo um ou outro, nem tampouco significa que considerando-se cada um individualmente, a previsão em lei ordinária seria de total liberdade para estabelecer hipótese de sujeição passiva solidária, pois, conforme destacamos, os pressupostos e limites para colocar no tópico da sujeição passiva, um terceiro, não perde a sua fisionomia por se tratar de solidariedade, são constitucionais e legais.

63. A lei ordinária ao instituir norma de responsabilidade com relação aos débitos perante à Seguridade Social não poderia subverter o regime jurídico estabelecido pelos enunciados prescritivos referidos, o que restou claro diante da disposição sobre hipótese de responsabilidade solidária dos sócios com a pessoa jurídica no *caput*, sem nenhuma prática de ilícito que a justificasse, no caso de sociedades limitadas, enquanto que no parágrafo único responderiam de forma solidária entre os que praticam atos de gestão ilícitos, por dolo ou culpa, mas de forma subsidiária com relação à sociedade, no caso de S/A, por exemplo.

64. O art.146, III da CF ao dispor sobre a competência de lei complementar, delegou a atribuição de normas gerais em matéria tributária, notadamente na definição de tributos e todos os aspectos atinentes à regra matriz de sua incidência, o que quer dizer, que tal competência refere-se a conteúdo abrangente, condicionantes e estruturantes, não específicos, apesar do CTN trazer o arquétipo da sujeição passiva e da responsabilidade em minúcias, no entanto o ente político, ao dispor sobre a espécie tributária na órbita de sua competência, pode esmiuçar os contornos trazidos pelas normas gerais.

65. A análise do art.170 da CF deixa claro que os fundamentos da atividade econômica estão, dentre outros, na valorização do trabalho humano, na livre iniciativa e na liberdade de concorrência, que demonstram, por sua vez, a exigência de que as empresa devam cumprir a sua responsabilidade social.

66. O ordenamento jurídico brasileiro admite duas possibilidades para que as sociedades constituam grupos: com base nas relações societárias que possuem (art.1.097 CC c/c arts. 243 a 264 da Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas LSA), ou formalmente pela convenção entre as sociedades (arts. 266 e 271 – LSA), São denominados pela doutrina: grupo de fato e de direito, respectivamente.

67. Nesse contexto, importa observar que a direção unitária é sob a perspectiva jurídica, a outorga de competência a um órgão ou sociedade, típico dos grupos de coordenação onde as várias sociedades se unem em torno de uma direção econômica, mas a independência entre as sociedades é mantida, a autonomia jurídica e econômica, pois cada uma mantém sua personalidade jurídica e seu patrimônio, individuais.

68. Enquanto nos grupos em que há subordinação, a direção na mesma perspectiva, cabe a uma das sociedades que em geral é a controladora e se situa numa posição hierárquica superior sobre as demais sociedades do grupo no entanto há também a independência e a autonomia jurídica, personalidade e patrimônio individualizados e inclusive respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade (art.278, §1º LSA), exceto se do contrário, houver disposição em lei.

69. O órgão de tomada de decisões ou a sociedade controladora que detém o poder de tomar decisões estratégicas, mantém o controle sobre as outras empresas, interferindo na decisão da prática das operações e dos negócios jurídicos, administrando inclusive, as obrigações deles decorrentes, como o pagamento de tributos e o cumprimento ou não de obrigações acessórias. As empresas desse tipo de grupo têm uma autonomia diferida ou disfarçada, pois o exercício de sua atividade é atado por quem controla. Nesse caso , há uma vinculação ao fato gerador da obrigação por quem controla a prática de atividades da empresa, e portanto, há a possibilidade de imputação de responsabilidade tributária entre as empresas componentes do grupo e à que compete o centro de decisões.

70. Não basta a previsão expressa e tampouco pertencer a grupo econômico, requer a convergência de indícios e de elementos fáticos e a fundamentação da imputação deverá estar descrita de forma pormenorizada nos relatórios dos autos devidamente atreladas à produção de provas cujo ônus, nesse caso é da Fazenda Pública (arts.142 e 149 do CTN). A previsão expressa em lei de solidariedade tributária, repisamos, tem que estar nos desenhos do art.128 do CTN, ou seja, a vinculação entre pessoas que realizam o fato gerador é o maior traço.

71. Do ponto de vista jurídico a personalidade das sociedades não se confunde com a dos seus sócios, e este fato é ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência,

assim como são separados o patrimônio da sociedade e o patrimônio pessoal dos sócios.

72. É a regra geral em matéria tributária também. No entanto, em caráter excepcional, o CTN, nos arts.134, VII e 135, III, dispõe sobre a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas e dos sócios ou administradores diante da prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, respectivamente.

73. A hipótese de responsabilidade tributária como vimos, pode ser em decorrência de atos lícitos ou ilícitos, e com base nesses últimos é que o legislador complementar previu a hipótese de ser imputada responsabilidade tributária ao sócio ou administrador pelos tributos devidos pela pessoa jurídica em decorrência da prática de tais atos, que cabe afirmar, não se confundem com a prática de fatos jurídicos tributários.

74. Nesse sentido usual do enunciado da norma e em qualquer outro, na verdade, torna-se de extrema relevância que sejam identificados os atos de gestão que foram praticados de forma ilícita e contrária aos interesses da sociedade. Por outro lado, é notável que o destinatário legal do enunciado da norma é aquele que tem poder de administração, comando e prática de atos negociais da empresa, seja como sócio, ou como administrador, que pode estar incluído o diretor, o gerente ou a pessoa que tenha poderes de representação da sociedade, tudo nos contornos de suas atribuições previstas no contrato social das sociedades de responsabilidade limitada ou no estatuto social das sociedade anônimas.

75. É pacífico hoje na jurisprudência que o simples inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte, que é a pessoa jurídica, não caracteriza infração à lei e não acarreta a responsabilidade pessoal do sócio ou administrador, que por sua vez, não pode ter o redirecionamento da execução fiscal para si, se não deu causa, nem ter seu nome inserido no polo passivo da Certidão de Dívida Ativa sem o devido processo legal, em que seja garantido o contraditório e a ampla defesa.

76. Com referência às decisões dos tribunais, em específico o Superior Tribunal de Justiça, tem aplicado a hipótese de responsabilização pessoal dos sócios prevista no art.135 do CTN no caso de dissolução irregular da pessoa inda que o feito não guarde conexão com o fatos jurídico tributário, cabendo o ônus da prova de que não incorreu nas hipóteses legais aos que estão sendo responsabilizados, configurando

mais uma forma o *animus puniendi* do legislador e sendo a temática já pacificada pelo enunciado da súmula nº435, do Tribunal Superior.

77. Nessas situações a responsabilidade é pessoal ou excludente do sócio ou administrador que agiu de forma dolosa ou fraudulenta, com infração à lei, o que não raro, acontece em grandes organizações empresarias, notadamente na forma de sociedades anônimas, que possuem um grande número de acionistas, que na realidade são todos sócios, mas o poder diretivo, de comando e de gestão patrimonial, administrativa e financeira está restrito àqueles são detentores ou de maior numero de ações ou que representam o maior valor patrimonial, e agem com base em seus interesses, lesando a pessoa jurídica e os demais sócios.

78. O sócio ou administrador paga por débito próprio e sem direito de ação de regresso porque agiu contra os interesses da pessoa jurídica e para além disso, causando dano pela conduta ilícita.

79. Da análise interpretativa do dispositivo legal pode tomar outro norte, dentre outros, como por exemplo: *i.* o não recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública em virtude do ilícito praticado pelos sócios ou administradores em benefício da empresa e pela utilização desta, em conjunto à impossibilidade de recebimento do valor pelo esvaziamento do patrimônio da sociedade, ou como comum na praxe fiscal, “pelo trânsito do lucro auferido na atividade empresarial através da pessoa jurídica, por atuação dos seus sócios ou administradores e escoado em prol dos reais beneficiários da atividade ilícita”.

80. A interpretação do art.135, III, precisa de temperamentos, para ser atrelada a outros dispositivos, para termos o alcance maior da norma, nas situações em que aquele que tem poderes de gestão, de decisão dos atos negociais que podem gerar a obrigação tributária ou criar obstáculos à positivação da regra matriz de incidência, ou ainda causar o inadimplemento daquela, aliado à insolvência da empresa estão atuando ainda que com infração à lei, mas com base em interesses comuns e em benefício também da sociedade.

81. A infração à lei, entendemos ser das hipóteses previstas na lei, a que mais afeta à seara tributária e nesse sentido a construção da norma de responsabilidade não cabe na literalidade do que dispõe o caput do art.135, pois carece de integração para a partir do alcance da tipicidade da infração, se penal, civil, societária, tributária , ou seja dos enunciados que qualifiquem a dita atitude ilícita, retornar aos

enunciados de responsabilidade tributária e assim completar o sentido da norma.

82. Em realidade, há que haver a comunhão com outros enunciados prescritivos no direito positivo em outras áreas como citamos, assim como às normas do próprio CTN, é claro, como já bastante frisado em nosso trabalho, há necessidade da referência sistêmica para a capitulação legal certa diante dos fatos. É nesse sentido que a extração da norma de responsabilidade tributária que alcance as atuações empresárias referidas como nossa temática central, não pode ser pela inteligência de um só dispositivo previsto na norma geral de matéria tributária, mas pela comunhão de vários, para além dos acima citados, com os arts. 121, 128, art.124, I e II, e ainda dos 135, III e 137, I e III.

83. A sociedade como pessoa jurídica é ficção jurídica, criação da linguagem normativa, com personalidade própria adquirida a partir dos registros de seus atos constitutivos (art.985 CC), como um centro de deveres e de direitos, e que possui patrimônio próprio que não se confunde com o dos seus sócios. Cabe frisar que ainda que a pessoa jurídica possua personalidade própria, empiricamente, é atribuída a conduta omissiva ou comissiva àquele que tem competência para atuar em seu nome, de acordo com os seus atos constitutivos.

84. O regime de responsabilização nas sociedades limitadas (art.1052 a 1.087 do CC) e as sociedades anônimas (LSA 6.404/76), difere, pois na sociedade limitada, a responsabilidade dos sócios é restrita ao valor do capital subscrito, ainda que não integralizado, respondendo os sócios entre si solidariamente pela subscrição, enquanto na sociedade anônima, a responsabilidade de cada sócio ou acionista está limitada ao preço das ações subscritas ou adquiridas, e não há responsabilidade pelos débitos sociais perante terceiros.

85. Inserida então na esfera da excepcionalidade é que em matéria tributária a responsabilidade por dívida tributária poderá alcançar o patrimônio dos sócios dentro dos contornos definidos em lei, e ainda assim abarca somente aos que exercem possuem poder de gestão, controle e tomada de decisões dos atos negociais, exercendo a gerência ou administração, podendo no primeiro caso coincidir com a pessoa do sócio, e no segundo não.

86. As liberdades estão protegidas e consagradas na CF/88: a livre iniciativa, a liberdade individual e de contratar, a livre concorrência e o exercício da atividade empresarial. Esta, por sua vez, tem como maior característica o risco assumido em

face do retorno a ser obtido pelo investimento feito.

87. A questão da licitude das operações realizadas pelos contribuintes nas organizações societárias deveria ser tão somente uma preliminar, uma pedra de toque assentada a partir da qual surgiriam os seus efeitos, tendo em vista ser a empresa um dos maiores instrumentos jurídicos para que se realizem os objetivos fundamentais da ordem econômica cravada no Texto Constitucional.

88. As atuações empresárias ilícitas são aquelas em que há a configuração do abuso da personalidade jurídica, a fraude, o conluio, o desvio da função social da empresa e da sua finalidade, que estão cada vez mais presentes no universo atual das organizações empresariais que se unem em grupos econômicos, não formalizados juridicamente, mas que pela atuação dos seus gestores ou do órgão ou da sociedade que controla, praticam atos ilícitos, infrações às leis, crimes tributários e enriquecem ilicitamente, em detrimento da ordem social, econômica e tributária.

89. Há uma figura maior no contexto da ilicitude empresarial: a patologia de não arrecadar tributos e desse mal jurídico padece aquelas sociedades que estão reunidas em grupos econômicos irregulares e naquelas constituídas por interpostas pessoas, de forma concomitante ou não.

90. A natureza de grupo econômico, por si só, não desfigura a independência, a autonomia e a identidade das sociedades que o forma, nem em matéria tributária, como regra geral, cada uma é responsável por suas obrigações tributárias individualmente, exceto se por previsão expressa em lei nos limites estabelecidos pelo legislador complementar, se houver interesse jurídico comum daquelas na realização do fato jurídico tributado ou ainda pelo abuso da personalidade jurídica.

91. Nas trilhas da situação fática, em que presentes estão as figuras do abuso da personalidade jurídica, a simulação, o abuso do direito, a confusão patrimonial, há a permissão para que a autoridade fiscal desconsidere os atos dissimulados praticados, nos termos de colher como responsáveis pelos tributos devidos em decorrência da realização em conjunto do fato jurídico tributário, sem prejuízos das demais penalidade cabíveis, sancionadoras administrativas e penais, se for o caso.

92. Há assim a extensão em caráter excepcional da responsabilidade para alcançar o patrimônio de todas as pessoas atadas juridicamente pelo interesse na realização do pressuposto do fato da tributação, destacando a individualização das sociedades participantes do grupo econômico, apenas aparente, e para além disso,

alcançar também o patrimônio daqueles que tem poderes de gestão, de decisão dos atos negociais das empresas, em específico, daqueles irradiadores de efeitos tributários.

93. A aplicação dos enunciados prescritivos da responsabilidade tem que ser feita através da comunhão com outros enunciados prescritivos no direito positivo, pela referência sistêmica para a capitulação legal certa diante dos fatos e pela comunhão de vários, para além dos acima citados, com os arts. 121, 128, art.124, I e II, e ainda dos 135, III e 137, I e III.

94. A responsabilidade a que nos referimos, é a solidária e sem benefício de ordem, entre as pessoas jurídicas e os sócios, administradores, acionistas com poderes de gestão, em virtude de que pela prática do ilícito e do fato jurídico tributário, o benefício também foi comum a todos, com base em provas fundamentadas.

95. Quanto à teoria da desconsideração da personalidade jurídica há uma exigência jurídico positiva para a sua aplicação e que diante disso, as hipóteses previstas de responsabilidade tributária solidária, ou subsidiária, ou pessoal dos sócios ou administradores pela obrigação da pessoa jurídica, não requer por uma interpretação axiológica, de desconsiderar a personalidade da empresa para atribuir a responsabilidade, posto que estão seus pressupostos devidamente desenhados pelo legislador complementar nas hipóteses de incidência da norma, se por motivos de praticidade e eficácia da fiscalização e arrecadação ou de caráter sancionador.

96. O ônus da prova em matéria de responsabilidade tributária deve ser feito por meio da linguagem de provas em sua total extensão, revertendo o ônus da prova para a Fazenda Pública, caso o sujeito passivo apresente impugnação ao lançamento fiscal.

97. Carece de fundamento o ônus da prova ser deslocado ou não para o sujeito passivo em função de constar a inclusão ou não do nome do responsável desde o início na Certidão de Dívida Ativa, conforme atual entendimento jurisprudencial.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANTUNES, José Augusto Q.L. Engracia. **Os Grupos de Sociedades: Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária**. Coimbra: Almedina, 1993.

ANDRADE Filho, Edmar Oliveira. Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 77, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____, Geraldo. **República e Constituição**. 3.ed. São Paulo:Malheiros .2011

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Revista por Misael Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2002.

BALTAZAR, José Paulo Junior. **Crimes Federais**. 6a edição, rev. e atual. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2010.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____, Luís Roberto. **O Novo Direito Constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil**.2.reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 3 ed. São Paulo: Celso Bastos Ed., 2002.

BECHO, Renato Lopes. Comentários dos artigos 121 a 137. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.) **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008.

_____, Renato Lopes. A Sujeição Passiva Tributária na Jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 201, junho.2012.

_____, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico **.Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 221.fev.2014.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.187.abril.2011.

BULGARELLI, Waldírio. **Tratado de Direito Empresarial**. 3.ed.São Paulo: Atlas, 1997.

_____, Renato Lopes. **A Sujeição Passiva Tributária na Jurisprudência do STF**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 201, junho/2012.

_____, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho, 17a tiragem, Rio de Janeiro, Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais**, in Tributos e Direitos Fundamentais. Coordenador: Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004

_____, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 3.ed. 3 a tiragem. São Paulo: Malheiros, 1981.

_____, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1993.

_____, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In **Caderno de Pesquisas Tributárias n.14**. Centro de Estudos de Extensão Tributária e Editora Resenha Tributária. São Paulo: 1989.

_____, Edvaldo. Princípios Constitucionais Tributários. In **Caderno de Pesquisas Tributárias n.18**. Centro de Extensão Tributária e Editora Resenha Tributária. São Paulo: 1993.

CALIENDO, Paulo. **Tratado de direito constitucional tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. (coord) Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. **Grupo Econômico de Fato**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.170, nov.2009.

CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito **Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 13.ed. São Paulo:Saraiva,2012.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais,1981.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 15.ed.São Paulo:Saraiva, 2009.

_____, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4.ed. São Paulo: Malheiros.2012

DENARI, Zelmo. **Solidariedade e Sucessão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. v.2, 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. NEDER, Marcos Vinicius.(coords.) **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

_____, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**.2.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.ed. São paulo: Atlas, 2011.

FOUCAULT, Michel. **Microfísica do Poder**. Rio de janeiro:Graal, 1979.

_____, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. Revista, atualizada e aumentada de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. Revista, atualizada e aumentada de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GODOI, Marciano Seabra (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio.

_____, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1997. p.21-23

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20.ed. são Paulo:Atlas,2011.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 12.ed. são Paulo:Saraiva.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

_____, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado, 3a ed., Armênio Amado, Coimbra, 1974.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 7a. ed. Salvador: *Jus Podium*. 2010.

LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1995.

LARENZ, Karl . **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Kalouste Gulbenkian,1997.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição de Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed., São Paulo: Atlas, São Paulo, 2009.

MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 111. dez.2004.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**, tomo I, 7.ed. São Paulo: LTR ,2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – Conselho de Administração que não praticou atos de gestão – Inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – Outras questões processuais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.27.1997.

_____, Rogério Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder. Ives Gandra da Silva. **Tratado de Direito Tributário**.1.ed.São Paulo:Saraiva, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo:Dialética, 2010.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**.26.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Limites da Revisão : Cláusulas Pétreas ou garantias de Eternidade. Possibilidade Jurídica de sua Superação**”, in:Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul (AJURIS), n.60,1994.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3.ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1999.2.t

MONTESQUIEU. **Do Espírito das Leis**. São Paulo: Nova Cultural, 1997, 2 v. (Os Pensadores).

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Pádua: Cedam, 1973.

_____, Francesco. LORENZON, Gianfranco. SCHIAVOLIN, Roberto, LORIS, Tosi. **La Capacità Contributiva** . Padova: Cedam, 1993.

_____, Francesco. La Capacità Contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. **Trattato de Diritto Tributario**. Tomo I. Padova: Cedam, 1994.

MULLER, Friedrich. **Metodologia do Direito Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo:Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar,1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil. Contratos – Declaração Unilateral de Vontade – Responsabilidade Civil** . 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. v.II. 20.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética

_____, Paulo Roberto Lyrio. Da Necessidade de Apuração da Responsabilidade Tributária no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 211. abril.2013.

PORTUGAL, Heloísa Helena de Almeida e RIBEIRO, Maria de Fátima. A Atuação do Fisco e o Atual Conceito de Empresa. In **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. Grupenmacher ,Betina Treiger (coord.) Quartier Latin. 2004.

POPPER, KARL. **Lógica das Ciências Sociais**. 3.ed. Tradução de Estevão de Rezende Martins. Rio de janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Lições Preliminares de Direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROHDEN, Huberto. **Sabedoria das Parábolas**. Martin Claret, 2005.

SAMPAIO. José Adércio Leite. **Teoria e prática do poder constituinte. Como legitimar ou desconstruir 1988 – 15 anos depois**. In SAMPAIO. José Adércio Leite (coord.). Quinze anos de Constituição. Belo Horizonte:Del Rey, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Responsabilidade Tributária na Aquisição de Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.88.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. Coordenação:IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração da construção do Direito**. Livraria do Advogado Editora , 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes** . Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

_____, Klaus. YASHAMITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, XXX.

TOMÉ, FABIANA DEL PADRE. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo:Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____, Klaus. YASHAMITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores,

UCKMAR, Victor. **Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario**. 2.ed. Padova: Cedam, 1999.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.