

**UNIVERSIDADE CÂNDIDO MENDES**  
**PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”**  
**PROJETO A VEZ DO MESTRE**

**OS DIFERENTES ASPECTOS**  
**DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

**Por: Daniel de Paula Gama da Silva**

**Orientador**

**Prof. Anselmo Souza**

**Rio de Janeiro**

**2009**

**UNIVERSIDADE CÂNDIDO MENDES  
PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”  
PROJETO A VEZ DO MESTRE**

**OS DIFERENTES ASPECTOS  
DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Apresentação de Monografia à Universidade Cândido Mendes como requisito parcial para obtenção do grau de pós-graduado em Direito Público e Tributário.

Por: Daniel de Paula Gama da Silva

## AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores, orientadores e funcionários da Universidade Cândido Mendes. Em especial ao projeto:  
**“A Vez do Mestre.”**

## **DEDICATÓRIA**

Para os meus pais.  
Com especial carinho e gratidão.

## RESUMO

Essa monografia objetiva descrever os diferentes e mais importantes aspectos da Responsabilidade Tributária, como por exemplo, suas características, princípios fundamentais e diferentes formas de incidência dos dispositivos legais pertinentes à matéria.

Visando uma melhor compreensão do leitor quanto a Responsabilidade Tributária no Brasil, o capítulo I estará mostrando os conceitos e princípios fundamentais que norteiam a mesma.

O capítulo II é dedicado à exposição de um dos assuntos mais importantes relacionados a matéria, que é a Responsabilidade Tributária dos sócios e administradores, onde estarão sendo colocados de forma simples e objetiva todos os aspectos relacionados ao tema previsto no referido capítulo.

Nos capítulos III e IV, esse trabalho focará a Responsabilidade Tributária por solidariedade e por substituição, e a Sucessão Tributária na Fusão, incorporação, cisão de sociedades e na aquisição de estabelecimentos respectivamente. Temas que atualmente têm sido debatidos de maneira ampla nos tribunais, e também por muitos doutrinadores.

No capítulo V, será feita a análise acerca da Responsabilidade Tributária por Infrações. O referido capítulo abordará o tema através de uma análise fundamentalmente doutrinária e jurisprudencial acerca do mesmo.

A conclusão enfatiza a importância da Responsabilidade Tributária sob todos os aspectos, não só no âmbito do Direito Tributário, mas também na seara do direito civil e constitucional.

## **METODOLOGIA**

O método que conduziu essa monografia ao problema proposto foi a experiência pessoal na área da advocacia tributária, lidando frequentemente com situações do dia a dia, relacionadas aos diferentes aspectos da Responsabilidade Tributária e com o grande número de ações relacionadas ao tema, que hoje em dia grassam nos tribunais. Além da leitura de livros e artigos na seara tributária, que foram de suma importância para pesquisa do tema apresentado. Os principais autores do Direito Tributário como Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro, Leandro Paulsen e etc , foram com seus entendimentos acerca da Responsabilidade Tributária, suporte essencial no desenvolvimento do trabalho apresentado.

### **Artigos**

- . **A Evolução da Carga Tributária no Brasil**  
Dênerson Dias Rocha
- . **Conceito de Legislação Tributária**  
Marcelo Magalhães Peixoto
- . **Lei de Responsabilidade Fiscal - Algumas Considerações**  
Dario Luiz Gonçalves
- . **O que é Crédito Tributário?**  
Marcelo Magalhães Peixoto

### **Livros**

Título : **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**

Autor : Renato Lopes Bech

Edição : 6ª

Ano : 1999

Editora : Dialética

Título : **LRF - Doutrina e Jurisprudência**

Autor : Deusvado Carvalho

Edição : 4ª

Ano : 2005

Editora : Campus

Título : **Curso de Direito Tributário**

Autor : Leandro Paulsen

Edição : 4ª

Ano : 2006

Editora : Livraria do Advogado

Título : **Tributação e Dignidade Humana - 2009**

Autor : Anderson Trautmann Cardoso

Edição : 4ª

Ano : 2009

Editora : Livraria do Advogado

Título : **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**

Autor : Eurico Marcos Diniz de Santi

Edição : 3ª

Ano : 2006

Editora : Noeses

Título : **Revogação em Matéria Tributária**

Autor : Taréx Moysés Moussallem

Edição : 8ª

Ano : 1986

Editora : Noeses

Título : **Direito Processual Tributário**

Autor : Leandro Paulsen

Edição : 5ª

Ano : 2003

Editora : Livraria do Advogado

Título : **Direito Financeiro e Tributário**

Autor : Kiyoski Harada

Edição : 16ª

Ano : 2008

Editora : Atlas



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	10
CAPÍTULO I - Classificações, Conceitos e Princípios Fundamentais que norteiam a Responsabilidade Tributária .....	11
CAPÍTULO II - Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores .....	19
CAPÍTULO III – Responsabilidade Tributária Por substituição e Solidariedade .....	32
CAPÍTULO IV- Sucessão Tributária na Fusão, Incorporação e Cisão de Sociedades e na Aquisição de Estabelecimentos .....	40
CAPÍTULO V- Responsabilidade por Infração .....	55
BIBLIOGRAFIA .....	62
ÍNDICE .....	63

## INTRODUÇÃO

“A tributação tem ligação estreita com a luta pela afirmação dos direitos humanos e liberdades, consagrada na idéia de capacidade contributiva, limitações constitucionais ao poder de tributar e mínimo existencial. “

(Amaro, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, p.16)

O objetivo deste trabalho é mostrar a responsabilidade tributária como a determinação contida na lei pela qual o próprio contribuinte fica afastado do cumprimento da obrigação tributária, indicando uma terceira pessoa nos termos do art 128 do CTN.

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

Assim, conforme o disposto no art 128 do CTN, a lei que atribuir à terceira pessoa a responsabilidade tributária, poderá excluir a responsabilidade do contribuinte, ou atribuir ao contribuinte a responsabilidade em caráter supletivo ou subsidiário.

Será focada nos capítulos seguintes, a importância dos diferentes aspectos relacionados à Responsabilidade Tributária também no que tange às suas características, podendo ser pessoal, subsidiária ou solidária.

## **CAPÍTULO I**

# **CLASSIFICAÇÕES, CONCEITOS E PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS QUE NORTEIAM A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

### **1.1 Considerações iniciais:**

A responsabilidade tributária difere das demais normas existentes no direito positivo, apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, tendo como objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito.

As relações previstas no consequente das normas gerais e abstratas não apresentam vínculo capaz de gerar direitos e obrigações, mas apenas critérios para determiná-los. São consideradas, por isso, relações jurídico-formais, que enunciam o possível futuro fato relacional.

Já nas normas individuais e concretas, encontramos a relação jurídica intranormativa, decorrente da associação de implicação deontica de um fato. Por força da imputação normativa, uma pessoa denominada sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, sujeito passivo, o cumprimento de determinada obrigação prevista na relação.

A relação jurídico-tributária é composta por dois sujeitos, ativo e passivo, e um objeto. De um lado, direito subjetivo, de outro, obrigação ou dever. Interessa demonstrar a obrigação, que será tributária se o objeto da prestação for “entregar dinheiro aos cofres públicos.”

## 1.2 Conceito de sujeito passivo:

Sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública detentora de personalidade, e de quem juridicamente se exige cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.

Sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal. Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável como sendo a pessoa que embora não tendo relação direta e pessoal como fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

O CTN em dois dispositivos - artigos 121 e 122 do CTN – prevê a existência de dois sujeitos passivos, o da obrigação e o da obrigação principal que se divide em direto e indireto, ou seja, o contribuinte e o responsável.

No tocante a capacidade civil do sujeito (pessoa física ou jurídica) de uma relação tributária, Eurico Marcos Diniz de Santi diz que: “A sujeição passiva independe da capacidade civil ou da formal constituição do sujeito passivo no direito comercial. Para o pólo passiva, conforme prescreve o Código Tributário Nacional em seu art. 126, requer-se apenas a personalidade jurídica para ocupar o `topos` de sujeito passivo. É desta disposição do Código Tributário Nacional que decorre a necessidade da técnica da responsabilidade tributária como sistematizada pela Lei 5.172/66, para consecução das medidas judiciais conferidas ao fisco.”

Os dois sujeitos passivos, por terem obrigação de cumprir com o objeto da prestação, são responsáveis considerando-se a acepção correta do termo. Entretanto, dada a ambiguidade do referido vocábulo, passarei a designar “responsabilidade tributária” somente a obrigação do terceiro fundada no inciso II do referido parágrafo.

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

Segundo definição do Jurista Ruy Barbosa Nogueira: “Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada autoria ou titularidade passiva do fato imponível. Como objetivamente a situação fática e de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser, em princípio, o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva.”

### **1.3 Conceito de Responsabilidade Civil**

Cumprido salientar que a responsabilidade tributária também possui raízes na responsabilidade civil. E a compreensão da responsabilidade civil facilita uma melhor compreensão da responsabilidade tributária no que tange aos sócios e administradores de sociedades limitadas.

Inicialmente, deve-se diferenciar obrigação e responsabilidade. Álvaro Villaça Azevedo lembra que tais vocábulos exprimem situações diversas. “A relação Jurídica Educacional nasce da vontade dos indivíduos ou da lei e deve ser cumprida no meio social espontaneamente. Quando a obrigação não se cumpre pela forma espontânea é que surge a responsabilidade. “

Com efeito, o pressuposto básico da responsabilidade civil é que ela decorre necessariamente de um ato ilícito. A esse respeito, sobre a configuração do ato ilícito, o Código Civil estabelece em seus artigos 186 e 187, o seguinte:

“Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito ou causar dano a outrem, que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

“Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Distinguindo-se obrigação e responsabilidade, a primeira decorre da vontade ou da lei, enquanto que a segunda decorre sempre de lei. Quando baseada na culpa em sentido lato (negligência, imprudência, imperícia ou dolo), Arnaldo Wald expõe que “A responsabilidade subjetiva surge da aptidão do ser de pautar sua conduta, na vida social, de acordo com os padrões legalmente fixados. O desvio de conduta, ou seja, a violação da norma legal constitui a culpa, especialmente se havia possibilidade de evitá-lo”.

A responsabilidade civil, portanto, é um estado de sujeição, pelo qual os bens do responsável ficam sujeitos à reparação do prejuízo causado.

#### **1.4 Causas de Existência da Responsabilidade Tributária**

A causa mais difundida para criação das normas de responsabilidade é a arrecadatória. Alega-se que, por razões de conveniência e necessidade, a lei elege um terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo em caráter pessoal, subsidiário ou solidário. Este terceiro necessariamente não é o contribuinte, e deve encontrar-se indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente à pessoa que o realizou.

Existe, assim, a conveniência, pois é mais eficaz e menos oneroso para o fisco fiscalizar apenas um sujeito, do que milhares de contribuinte. Como exemplo, pode-se citar a substituição tributária para frente em que o fabricante recolhe o ICMS devido por toda a cadeia de circulação. Conveniência, também, por propiciar uma provável diminuição da inadimplência, ao se estabelecer a obrigação de recolher o tributo para fonte pagadora, como ocorre no IRRF sobre salários, ou da substituição tributária instituída pelos municípios, em que a fonte pagadora do serviço deve descontar do prestador a quantia relativa ao ISS devido e depois repassá-lo ao fisco.

Existe ademais, a necessidade, pois, em certas situações, o sujeito passivo originário desaparece, como nos casos da sociedade incorporada ou da pessoa física que falece.

Já a segunda causa de existência das normas de responsabilidade é a sancionatória. A lei determina que o terceiro seja responsável pessoal pelo pagamento do tributo, como forma de sanção pelo ato praticado com dolo, e que prejudicou os interesses do Fisco e, eventualmente, de terceiros. É a hipótese do artigo 135 do CTN, que responsabiliza aqueles que praticaram atos contrários à lei, ao estatuto ou ao contrato social, bem como agiram com excesso de poderes.

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

### **1.5 Responsabilidade Tributária e o Princípio da Capacidade Contributiva**

Faz-se necessária avaliar a questão da capacidade contributiva, tendo em vista ser esse o principal argumento de grande parte da doutrina, que defende que apenas o contribuinte poderia ocupar o pólo passivo das relações jurídicas tributárias. O responsável encontrar-se-ia obrigado em relações não tributárias.

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

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

É, portanto, a capacidade de se diminuir o patrimônio do realizador do fato considerando não sua riqueza pessoal, mas a riqueza do fato jurídico. Não fosse assim, a Constituição teria previsto apenas um critério material que é o fato de ter patrimônio, e todos os tributos incidiriam independentemente dos fatos passíveis de tributação, apenas a capacidade econômica da pessoa seria relevante.

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

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

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

## **1.6 A Natureza Jurídica da Norma de Responsabilidade**

A natureza Jurídica da norma de responsabilidade, no meu entender, é sempre tributária, as modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora.

Será primária dispositiva quando se submeter ao regime jurídico tributário como por exemplo: os prazos de prescrição e decadência, o princípio da legalidade, a não-cumulatividade; possuir um antecedente lícito; a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar tributo e o pagamento realizado tiver o poder de extinguir o crédito tributário.



Será primária sancionadora quando o antecedente normativo descrever o descumprimento de uma conduta que competia ao sujeito (futuro responsável), implicando a consequência de passar a ser obrigado a entregar ao Estado uma quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte a título de tributo.

Assim, a descrição de um antecedente ilícito somada à sanção aplicável ao sujeito que praticou a infração não permite que a norma seja considerada primária dispositiva, em que pese permanecer sendo dotada de natureza tributária, pois submete-se ao regime jurídico tributário; possui um antecedente ilícito; a relação jurídica tem por objeto a obrigação de pagar o tributo, no pagamento realizado, tem a finalidade de extinguir o crédito tributário

obrigação de pagar tributo; no pagamento realizado, tem a finalidade de extinguir o crédito tributário.

Nessa situação enquadram-se os artigos 134, 135 e 137 do CTN. O caráter sancionatório fica evidente, por exemplo, no caput do artigo 134 do CTN, que estabelece a responsabilidade tributária pelos atos em que determinados sujeitos intervierem, ou pelas omissões de que forem responsáveis. As pessoas previstas neste artigo têm o dever de intervir com zelo e de não se omitir, e não o fazendo, submetem-se à sanção correspondente à quantia equivalente ao tributo.

A norma sancionadora, finalmente, poderá tanto constituir-se em sanção administrativa fiscal pelo descumprimento de um dever, como sanção penal decorrente da prática de crimes contra a ordem tributária. Na primeira hipótese pacifica-se o artigo 134, e por vezes, o artigo 135, e na segunda hipótese, o artigo 137 e por vezes, o artigo 135, todos do CTN.

Conclui-se, em face do exposto, que a norma de responsabilidade tem natureza tributária, podendo ser classificada tanto como norma primária dispositiva, quanto norma primária sancionadora.

## **1.7 Extinção da Responsabilidade Tributária**

A extinção das obrigações tributárias decorre do desaparecimento de um ou mais de seus elementos integrativos, ou das relações que os unem. Nesse sentido, pode haver o desaparecimento do sujeito ativo, do sujeito passivo, do objeto, do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor (desaparecimento do crédito) ou, finalmente do dever jurídico (ou também da obrigação) cometido ao sujeito passivo (desaparecimento do débito).

São doze as causas extintivas previstas no artigo 156 do CTN, todas aplicáveis às relações jurídicas que prevejam o responsável tributário como sujeito passivo da obrigação: pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição, decadência e conversão do depósito em renda, pagamento antecipado e a homologação do lançamento: a consignação em pagamento, decisão administrativa irreformável, decisão judicial passada em julgado e dação em pagamento em bens imóveis.

Sustenta-se, também, causa de extinção da obrigação tributária constituída em face do contribuinte, na hipótese contemplada no artigo 134 do CTN, bem como nas hipóteses de sucessão.

Assim, a responsabilidade extingue-se juntamente com o crédito tributário, seja qual for a modalidade de extinção. Mesmo na hipótese em que a responsabilidade admita a existência concomitante de duas normas (solidariedade), a extinção da obrigação tributária, que é a única e se encontra prevista em ambas as normas, ocorre quando o responsável quita a dívida.

Se o responsável paga o débito, coincidente com o do contribuinte ou com o do terceiro solidário, a relação jurídica instaurada entre estes últimos e o sujeito ativo extinta, já que o objeto da prestação – que é único considerando-se as duas relações – extingui-se pelo pagamento.

Não é necessário que o próprio contribuinte pague para que o débito gerado em função da ocorrência do fato jurídico desapareça. Qualquer terceiro poderia fazê-lo em seu nome. Da mesma forma, se o responsável quita sua dívida, relativa a fato jurídico praticado por outra pessoa, a extinção dar-se-á não apenas do que diz respeito a sua relação, mas a todas as que eventualmente existirem e que tiverem por objeto o débito quitado, que só pode ser exigido uma única vê.

## CAPÍTULO II

### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

#### **2.1 A Responsabilidade dos Sócios e Administradores prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional: Responsabilidade por Solidariedade.**

Inicialmente cabe verificar se os sócios e administradores de sociedades limitadas podem ser responsabilizados pelos tributos devidos por sociedades limitadas, com fundamento em solidariedade.

O Código Tributário Nacional trata de responsabilidade por solidariedade em seu artigo 124, incisos I e II, verbis:

“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 prevista neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Trata-se, portanto, de solidariedade passiva, na qual dois ou mais sujeitos passivos são colhidos pela regra de incidência tributária no momento do fato jurídico, fazendo cada um deles responsável pela totalidade da obrigação tributária, podendo o sujeito ativo cobrar qualquer deles, tanto que o parágrafo único do referido dispositivo legal, estabelece que a solidariedade prevista neste artigo não comporta benefício de ordem.

É oportuno registrar a crítica à expressão *interesse comum* que, sendo vaga, como sustenta Paulo de Barros Carvalho, “não é um roteiro seguro para a identificação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária.”

Para efeito da solidariedade deve prevalecer o critério de que duas ou mais pessoas estejam colocadas sob uma mesma hipótese de incidência tributária, como ocorre no caso do IPTU incidente sobre um mesmo imóvel, pertencente a várias pessoas. Hugo de Brito Machado observa essa questão da seguinte maneira: “Uma coisa é terem duas ou mais pessoas interesse na situação. Outra é terem duas ou mais pessoas interesse comum na situação. Comprador e vendedor têm interesse na compra e venda, mas não se trata de interesse comum e sim de interesses contrapostos. O interesse comum, cuja presença cria a solidariedade, não é o interesse meramente de fato, e sim o interesse jurídico.”

Sendo assim, a solidariedade a que se refere o inciso I do artigo 124, do Código Tributário Nacional pressupõe que não haja “bilateralidade no seio tributário”, ou seja, pressupõe que os partícipes do fato tributado não estejam em “posições contrapostas, com objetivos antagônicos”, como ocorre no caso do imposto de transmissão de imóveis, onde se vê comprador e vendedor, cujos interesses são antagônicos, não cabendo solidariedade entre eles.

Não se cogita, portanto, no inciso I, de solidariedade que possa atingir sócios ou administradores de sociedades empresárias. Já o inciso II do artigo 124, do Código Tributário Nacional, numa análise superficial, parece deixar ao desejo do legislador ordinário o poder de estabelecer quaisquer outras situações que configurem solidariedade, onde se concluiria que o legislador ordinário estaria autorizado a estabelecer solidariedade entre sócios e administradores de sociedades limitadas por tributos devidos pela pessoa jurídica. Contudo, essa interpretação superficial, é um evidente equívoco, pois não se pode abandonar a inserção da regra em seu contexto, exigindo-se, por isso, uma interpretação sistemática. Nesse ponto, referindo-se ao inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional, é preciso notar a advertência de Paulo de Barros Carvalho: “Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado da ocorrência do fato típico. Falta a ele, legislador, competência

constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre a pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever....

.... Portanto, não tem o legislador ordinário ampla liberdade para eleger qualquer sujeito como responsável solidário, estando essa possibilidade circunscrita aos partícipes do evento jurídico tributário previsto na hipótese de incidência.”

Com efeito, responsabilidade tributária é regra estrutural do sistema tributário, que demanda instituição via de lei complementar. Assim sendo, cogitar que o inciso II do artigo 124 autoriza o legislador ordinário a instituir outras hipóteses de responsabilidade tributária implica reconhecer a flagrante inconstitucionalidade desse dispositivo legal do Código Tributário Nacional, por violação do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, que exige lei complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária, de modo que não poderia o legislador complementar, delegar sua competência, sem que para tanto tivesse autorização constitucional.

Torna-se impossível, portanto, sustentar que o artigo 124 inciso II, atribui competência ao legislador ordinário para criar outras hipóteses de solidariedade, que não estejam em conformidade com o critério contido no inciso I do mesmo artigo.

### **2.1.1 Solidariedade do cônjuge**

A solidariedade prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional, quando caracterizada, implica na responsabilização da meação do cônjuge, na medida em que ambos têm interesse no fato imponible

A solidariedade prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional, quando caracterizada, implica na responsabilização da meação do cônjuge, na medida em que ambos têm interesse no fato imponible. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, diz que: “É indiscutível que a sociedade conjugal faz surgir situações nas quais pode haver interesse comum dos cônjuges em certos fatos que, ao menos em tese, podem ser, ou vir a ser, colhidos como hipótese de incidência tributária.”

A título de ilustração, está o exemplo da regra que determina a incidência do imposto sobre a inquisição da renda. Nesse caso, se a obrigação tributária não é cumprida, a responsabilidade pode atingir qualquer dos cônjuges, uma vez que se pressupõe

que a aquisição de renda tenha beneficiado a ambos, marido e mulher, se casados em regime de comunhão parcial ou universal de bens. Daí a solidariedade do cônjuge, amparada pelo artigo 124 inciso I do Código Tributário Nacional.

## **2.2 A Responsabilidade dos Sócios e Administradores prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional: Responsabilidade por subsidiariedade**

O artigo 124, incisos I e II, antes analisado, também os artigos 134 e 135 do Código Tributário nacional contemplam hipóteses que podem ensejar a responsabilidade de sócios e administradores de sociedades limitadas por obrigações tributárias da pessoa jurídica. São casos que tratam de normas de responsabilidade de terceiros.

Torna-se necessário analisar as hipóteses do artigo 134 do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores.

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados.

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes.

IV - o inventariante pelos tributos devidos pelo espólio.

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário.

VI- os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

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

Parágrafo único: o disposto neste artigo só se aplica em matéria de penalidade, à de caráter moratório.”

Em todas as hipóteses dos incisos I a VII, porém, o pressuposto claro é o de que os terceiros, ou seja, os pais, os tutores e curadores, os administradores de bens de terceiros, o inventariante, o síndico e o comissário, os tabeliães, os escrivães e demais serventuários, e os sócios, somente assumem responsabilidade por tributos de outrem “nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.”

Paulo de Barros Carvalho diz que no artigo 134 há “um timbre sancionatório”, e que todos os incisos têm por pressuposto “a presença de um dever descumprido”, de modo que “as pessoas arroladas hão de intervir com zelo e não praticar omissões”, sob pena de que sejam punidas, passando a responsabilidade pelo tributo devido por outrem, subsidiariamente, desde que seja impossível a exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, e tenham participado no ato que configurou o fato jurídico tributário ou tenham agido com omissão.

Com efeito, o inciso VII trata da hipótese de responsabilidade dos sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas. Só quando se trata de sociedade de pessoas é que tem lugar a aplicação do inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional. Cumpre ressaltar ainda, que o Código Tributário Nacional, ao referir-se às “sociedades de pessoas”, teve por pressuposto uma determinada classificação das sociedades empresárias, baseada na dualidade entre sociedades de pessoas e sociedades de capitais. “A definição da natureza jurídica das sociedades limitadas”, lembra Maria Rita Ferragut, “revela-se extremamente importante, já que, a partir da conclusão obtida, teremos ou não a subsunção dessa espécie societária ao inciso VII, do artigo 134, do Código Tributário Nacional.”

Registrando a reflexão doutrinária a respeito dessa classificação das sociedades citadas, a autora Maria Regina Ferragut explica: “A definição da natureza jurídica das sociedades limitadas, longe de se constituir em discussão meramente acadêmica, revela-se extremamente importante, já que, a partir da conclusão obtida, teremos ou não a subsunção dessa espécie societária ao inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional. Já o autor Fran Martins entende que as sociedades limitadas são espécies da de pessoas, ao afirmar: “As sociedades de pessoas são aquelas em que a pessoa do sócio tem papel preponderante, não apenas na constituição como durante a vida da pessoa jurídica. Como sociedade de pessoa teremos, no direito brasileiro, as sociedades em nome coletivo, em comandita simples, as de capital indústria e as por quotas de responsabilidade limitada.”

Já Aliomar Baleeiro discorda desse posicionamento, afirmando que o Código Tributário Nacional, ao fazer referência às sociedades de pessoas, se reporta às sociedades em nome coletivo e outras que não se enquadram nas categorias anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada.”

Diante desse quadro, concluo que as sociedades limitadas não podem ser classificadas como sociedades de pessoas, na mesma linha de entendimento sustentada por Aliomar Baleeiro e Maria Rita Ferragut.

O Supremo Tribunal Federal, quando ainda tinha competência para interpretar a lei federal, antes portanto do advento da Constituição Federal de 1988, analisou o inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional, em acórdão no qual registrou que “a sociedade por quotas de responsabilidade limitada é mista e não de pessoas.”, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 70.870/SP, como se vê na ementa do referido julgado:

EMENTA: SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA,  
EXECUTIVO FISCAL CONTRA OS SÓCIOS.

1. A sociedade por quotas de responsabilidade limitada é mista e não de pessoas.
2. Se extinta, o executivo fiscal, pelas dívidas dela, só poderá atingir os bens dos sócios se verificadas as circunstâncias excepcionais dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.
3. “O responsável na forma da lei” – a que se refere o artigo 4, inciso V do Decreto-lei nº 960/1938, há de ser um dos indicados como tais pelo Código Tributário Nacional.”

Do acórdão referido se colhe a seguinte fundamentação, em voto do eminente Ministro Aliomar Baleeiro:

“Das pessoas do artigo anterior, 134 (pais, inventariante, etc) só interessam ao caso “os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.”



Por isso, não há dúvida de que tem inteira razão Maria Rita Ferragut, ao afirmar que “ artigo 134 do Código Tributário Nacional não se aplica aos sócios de sociedade limitada, e aos de sociedade anônima.” No mesmo sentido, afirma Hugo de Brito Machado: “ Em síntese e em conclusão, a responsabilidade atribuída pelo artigo 134 inciso VII ao sócio diz respeito apenas aquele que, nos termos das leis comerciais, tem responsabilidade solidária e ilimitada e que no ato da liquidação não paga, como devida, as dívidas da sociedade pelas quais responde. Repita-se que a referência à sociedade de pessoas, feita do inciso VII do artigo 134, é importante para deixar claro que a responsabilidade decorrente da simples condição de sócio ocorre apenas nessa espécie de sociedade, não nas sociedades de capitais.”

Diante disso, conclui-se que os sócios não podem ser responsabilizados por obrigações tributárias de sociedades limitadas, com fundamento no inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Por fim, vale ressaltar que o parágrafo único do artigo 134, estabelece que as pessoas arroladas como responsáveis assumem, além da obrigação principal apenas as multas de caráter moratória, incluindo-se, portanto, as multas de ofício e as decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.

### **2.2.1 Responsabilidade dos Administradores Prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional: responsabilidade Pessoal**

Ainda na seara da responsabilidade de terceiros no âmbito do Código Tributário Nacional, resta analisar o artigo 135, que dispõe, verbis:

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado.”

Desta forma, é relevante destacar que o caput do artigo, diz que as pessoas referidas nos incisos do dispositivo legal em questão “ são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. “

Para Hugo de Brito Machado “ dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indicam, não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a quem é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte.”

Já para Maria Rita Ferragut, diferentemente, não há dúvidas de que se trata de responsabilidade pessoal, sustentando ela que “ o terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. “

Cabe destacar as hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, não ensejam responsabilidade tributária dos sócios de sociedades limitadas, mas apenas os administradores. E tal conclusão decorre do fato de que o inciso II não faz qualquer referência à figura dos sócios, mas apenas aos “ mandatários, prepostos e empregados”. E mesmo tendo em conta o inciso I do mesmo artigo, que remete a todas “ pessoas referidas no artigo anterior”, já se viu que no artigo 134 inciso VII a previsão de responsabilidade dos sócios restringe-se aos sócios pertencentes às “ sociedades de pessoas”, entre as quais não tem lugar a sociedade limitada.

### **2.2.2 Excesso de Poderes**

Segundo Renato Ventura Ribeiro “ o administrador, profissional ou não, é uma pessoa com conhecimentos gerais. Como são variados os assuntos relativos à empresa, não se pode exigir do administrador conhecimento técnico específico em cada um deles, como ser perito em contabilidade, administração financeira, balanço, etc.”

A referência na lei a atos praticados com excesso de poderes, anota Hugo de Brito Machado diz respeito aos atos abusivos.

O administrador, quando pratica algum ato, ainda que investido nessa condição pela sociedade, e que pratica esse ato em nome da sociedade, mas o faça “extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido um ato com excesso de poderes.”

O ato praticado com excesso de poderes, portanto, é um ato abusivo estranho às finalidades do contrato social.

### **2.2.3 Necessidade de Inclusão do Nome do Administrador na Certidão de Dívida Ativa.**

Vistas as hipóteses em que o administrador de uma sociedade limitada pode ser responsabilizado, pessoalmente, por crédito tributário, interessa questionar se a Fazenda Pública pode promover execução judicial sem que o nome do administrador conste na Certidão de Dívida Ativa.

Com efeito, a experiência forense demonstra que muitas vezes as execuções fiscais são ajuizadas apenas contra a pessoa jurídica, e que, não sendo encontrados bens penhoráveis, o fisco, sob o argumento de que o simples inadimplemento do tributo configura infração da lei, promove o redirecionamento da execução para atingir o administrador, requerendo sua citação para pagamento do tributo, sob pena de penhora dos seus bens pessoais.

Tal prática, contudo, não deve ser admitida. Isso porque simples inadimplência de tributo não gera responsabilidade pessoal do administrador. Além disso, a Fazenda Pública, via de regra, não tem título executivo constituído perante o administrador, o que contraria o teor do artigo 202, do Código Tributário Nacional que dispõe, in verbis:

“Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticada pela Autoridade competente indicara obrigatoriamente:

- I - o nome do devedor e, sendo casos, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III - origem da natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV - a data em que foi inscrita;
- V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha de inscrição.”

A inexistência de título contra o administrador, contraria ainda, o parágrafo 5º do artigo 2º da lei nº 6830/1980 (lei das execuções fiscais).

Assim, a certidão de dívida ativa que não contém a indicação do nome do devedor ou responsável, é nula de pleno direito.

Logo, deve o fisco constituir o título executivo contra o administrador, na qualidade de responsável tributário. Nesse sentido, o entendimento de Renato Lopes Becho que “ seguindo aquela linha de rememorarmos o óbvio, vale lembrar que processo de execução foi construído partindo-se da idéia central de que existe um título, judicial ou extrajudicial, líquido, certo e exigível. Por isso, o rito executivo é tão distinto do rito cognitivo ou caulelar.”

A jurisprudência, contudo, não tem acolhido a interpretação aqui defendida, como se vê na ementa do seguinte acórdão:

“EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 133. LEI N. 6.830, DE 22.9.1980, ART.4º,INCISO VI. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, ART. 568, INCISO V.

I- A EXECUÇÃO FISCAL PODE SER MOVIDA CONTRA O DEVEDOR OU

CONTRA O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, NÃO SENDO NECESSÁRIO QUE O NOME DESTA CONSTE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.PRECEDENTE.

## II- RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.” (1)

A doutrina, por sua vez, não é unânime na solução dessa questão, havendo posição majoritária considerando desnecessária a inclusão do nome do responsável na certidão de dívida ativa. Sobre os argumentos dessa corrente, é conveniente citar o relato de Maria Rita Ferragut: “ Gelson Amaro de Souza, ao discorrer sobre o art. 568, do Código de Processo Civil, considera que apenas o devedor é sujeito à indicação obrigatória do título executivo extrajudicial, concluindo que: “o enunciado a esse respeito apenas se referiu àquele constante no primeiro inciso e nada fez de referência em relação aos demais. Logo, se assim preferiu é porque para as demais serem legitimados não há necessidade de seus nomes constarem no título.”

Já para Helena Junqueira: “Se a ação de execução fiscal inicia-se contra a pessoa jurídica, mas fica comprovado durante o processo que havia, na verdade, a substituição tributária na relação jurídica com o sujeito ativo, a troca dependerá, apenas, da comprovação da ocorrência dos atos ilícitos que possibilitaram o não-pagamento do tributo.”

Isto posto apesar da jurisprudência contrária e da divergência existente entre os doutrinadores, não resta dúvida de que deve o fisco constituir o título executivo contra o administrador, na qualidade de responsável tributário, sob pena de nulidade da execução.

### **2.2.4 Meação do Cônjuge**

Antes de encerrar a análise da responsabilidade pessoal do administrador, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, cumpre fazer um registro: tal responsabilidade não atinge a meação do cônjuge.

Hugo de Brito Machado anota que, realmente, a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos consolidou-se “no sentido de que em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher.”

---

(1) Superior Tribunal de Justiça, recurso especial nº 19.388/0-PR, Rel.Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, segunda T; un, j. em 17/11/1993.

### **2.2.5 Quadro da Responsabilidade dos Sócios e Administradores das Sociedades Limitadas**

Perante tal quadro, delineado pela Constituição federal, pelo Código Tributário Nacional, em seus artigos 124, 134 e 135, pelo artigo 78 da Lei Complementar nº 123/2006, pelo Código Civil, e legislação em vigor, é possível concluir que não há previsão no ordenamento jurídico de responsabilidade tributária dos sócios, destituídos de poderes de administração, nas sociedades limitadas, salvo nas seguintes exceções:

- a- hipótese em que o sócio auferir vantagem decorrente de ato ilícito praticado por ele praticado por ele, ou para o qual colaborou com o administrador, na qual o sócio poderá ter seu patrimônio pessoal alcançado pela desconsideração do ato ou negócio jurídico dissimulado, com aplicação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, o que já era admitido pelo ordenamento jurídico, mesmo antes do advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de fevereiro de 2001, com fundamento no artigo 149 do Código Tributário Nacional.
- b- hipótese em que se tratando de micro ou pequena empresa, o sócio promove a extinção da sociedade, sem exibir prova de quitação dos tributos devidos pela sociedade, caso em que o sócio responde por esses tributos devidos, em face da subsidiariedade prevista no artigo 78 da Lei Complementar nº 123/2006.
- c- hipótese prevista no caput do artigo 13 da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993.

Em relação ao administrador de sociedade limitada, perante tal quadro delineado pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional, em seus artigos 124, 134 e 135, e o artigo 78 da Lei Complementar nº 123/2006, pelo Código Civil, e legislação em vigor, é possível concluir que não há previsão no ordenamento jurídico de que possa ele responder por dívidas tributárias da sociedade, salvo nas seguintes hipóteses:

- a- em fase de atos ilícitos dolosos, nos moldes do artigo 135, do Código Tributário Nacional, e demais hipóteses que autorizem a desconsideração da personalidade jurídica, casos em que o patrimônio pessoal do administrador poderá ser atingido.
- b- Quando, em se tratando de micro ou pequena empresa, o administrador promova a extinção da sociedade, sem exhibir prova de quitação dos tributos devidos pela sociedade, caso em que responderá pelos tributos devidos, em face da subsidiariedade prevista no artigo 78 da Lei Complementar nº 123/2006.

Fora dessas hipóteses delineadas no ordenamento jurídico, nem sócios e nem administradores de sociedades limitadas estão sujeitos à responsabilidade tributária, por conta de dívidas tributárias que não são deles, sócios ou administradores, mas sim de um terceiro, que é a pessoa jurídica constituída pela sociedade.

## CAPÍTULO III

# RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO E SOLIDARIEDADE

### 3.1 Responsabilidade Tributária por Substituição

A sujeição passiva por substituição encontra-se prevista no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição e em leis complementares e ordinárias, sem que o CTN tenha tratado especificamente dessa espécie de responsabilidade, em que pese seu fundamento de validade infraconstitucional ser o artigo 128 do referido Código.

Substituição é preposição prescrita (norma jurídica lato sensu) que prevê, em seu antecedente, uma relação direta ou indireta firmada entre o substituo e o substituído, ou direta entre o substituto e o fato jurídico tributário (tal como venda e compra de mercadorias, pagamento e recebimento de salário, pagamento e recebimento de honorários por serviços prestados etc.) e prescreve, em seu conseqüente, a obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir a obrigação.

O substituto não praticou o fato jurídico mas, com ele, ou com o realizador desse fato, relaciona-se. A ausência de relação direta com a ocorrência do fato é tomada na substituição como elemento normativo de qualificação, permitindo na sua distinção em relação ao contribuinte.

Juridicamente não implica, como o nome sugere, a cessão do pólo passivo da relação jurídica tributária, de um sujeito para outro. Se a sujeição passiva por substituição for pura (ou seja, sem que simultaneamente haja solidariedade com o contribuinte) o realizador do evento descrito no fato jurídico nunca terá sido sujeito passivo da relação tributária. Portanto, a relação é pré-jurídica, não jurídica.



Nesse sentido, o emprego da palavra “substituição” é inadequado, podendo induzir o intérprete a erro. Mas, como a doutrina e a jurisprudência já consolidaram esta denominação, também a adotarei.

Embora o substituído não seja compelido a pagar o tributo - já que não faz parte do vínculo obrigacional – sua existência e suas características não podem, de forma alguma, ser desconsideradas pelo direito.

Se o substituído não chegou a existir, não haverá fato jurídico tributário, pressuposto para a exigência do adimplemento da obrigação por parte do substituído. Porque se existiu e faleceu ou extinguiu-se, haverá também sucessão. O regime aplicável à substituição é o do substituído e por isso, o substituto sofrerá os respectivos efeitos. A lei aplicável deverá ser da data da ocorrência do fato praticado pelo substituído (tempo no fato tributário), e não a da data do fato que gerou a substituição (fato jurídico não-tributário).

### **3.1.2 Espécies de Substituição Tributária**

A sujeição passiva por substituição pode ocorrer de três diferentes maneiras: para trás, convencional e para frente.

A primeira consiste na responsabilidade pelo pagamento de tributo relativo a operações ou prestações anteriores, ou seja, o diferimento. Aqui, a obrigação de pagar é adiada para momento posterior à operação tributada, como no caso da responsabilização do industrial pelo pagamento do imposto referente às operações de venda de insumos do produtor rural para a indústria. Não se confunde com a mera postergação do prazo de pagamento, já que o vencimento da obrigação condiciona-se a um outro fator futuro, a ser praticado pelo substituto (indústria deverá promover a saída do insumo adquirido do produtor, ainda que o bem tenha sido alterado em função da industrialização).

Já a segunda hipótese é a convencional, e diz respeito à substituição assim que ocorrido o fato jurídico, como no exemplo do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS retido do prestador, ou do recolhimento de IRRF pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior: aqui também não há postergação, mas substituição (pré-jurídica) do sujeito devedor.

Por fim, na sujeição passiva para frente o substituto integra relação jurídica constituída anteriormente à própria ocorrência do evento que talvez haja no futuro praticado pelo substituído, e que por força da causalidade normativa devia implicá-lo. É o denominado fator indiciário de situação de provável consequências jurídicas próprias do fato jurídico típico tributário.

Por força dessa regra, o nascimento da relação jurídica tributária não requer a ocorrência efetiva do fato típico, mas somente a expectativa, a suposição, a presunção relativa baseada em indícios considerados aptos pela lei para provar a ocorrência futura - e por isso duvidosa e incerta - do evento.

Como por exemplo, temos que a regra-matriz de incidência do ICMS, em vez de estabelecer a circulação de mercadorias pelos revendedores de carros como fato jurídico necessário ao nascimento da obrigação tributária, prescreve como suficiente tão somente a saída dos veículos da montadora, fato indiciário da circulação a ser promovida pelo revendedor ao consumidor final.

Considerando que o fato gerador presumido exige o pagamento de tributo com base em mero indício de ocorrência futura do fato típico, o enunciado que o prevê, independentemente do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição (introduzido pela Emenda Constitucional nº 3/93), é incompatível com os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, constitutivos dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

O princípio da segurança jurídica afasta a possibilidade de que, ao mero indício de situação cuja ocorrência deverá dar-se no futuro, sejam imputadas as consequências jurídicas pertinentes ao fato típico. Os direitos e obrigações surgem apenas em virtude do reconhecimento jurídico da ocorrência de fatos, e, nesse sentido, o direito brasileiro pressupõe, necessariamente, a ocorrência fática do evento típico descrito no fato jurídico, para que surja a obrigação tributária, sendo insuficiente a constatação dos indícios de ocorrência futura.

Não existe contradição em se admitir a utilização das presunções legais, para a instituição de obrigações tributárias e afastar o emprego do fato gerador presumido para esses mesmo fins. Isso porque as presunções podem ser validamente utilizadas quando se constituírem em meio de prova da existência de um acontecimento passado, ocorrido em tempo e espaço determinados, não passível de ser comprovado de forma direta.

Não são, por outro lado, meio de prova de “fato futuro”, seja porque tal função não é possível (falta-lhe a linguagem objeto, sobre a qual a prova deve recair), seja porque a segurança jurídica e a capacidade contributiva não teriam como ser atendidas.

Por fim, outra interpretação para o fato gerador presumido é a de que este não se constitui em enunciado que veicula presunção de ocorrência futura do fato típico, mas em regra jurídica que inova o sistema, ao estabelecer como fato jurídico um fato indiciário cuja materialidade não se encontra constitucionalmente prevista, e que foi criado em desacordo com o dispositivo legal que prevê a competência residual da União.

Também nessa hipótese a regra jurídica não encontraria fundamento de validade na Constituição. Regras infra-constitucionais não podem alterar o arquétipo constitucional dos tributos, sendo possível a inovação do sistema apenas com a introdução de enunciado fundado no artigo 154, I, da Carta Magna. Por todas essas razões pode-se considerar inafastável o reconhecimento da inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, não obstante não seja esse, *data venia*, o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

### **3.1.3 Titularidade do Direito à Restituição do Indébito na Substituição Tributária**

Considerando que, na substituição tributária, o substituto é o único a integrar o vínculo obrigacional, e considerando também que esse sujeito paga o tributo à expensas do substituído, este último é o titular do direito de requerer a devolução do indébito.

Mas é preciso não esquecer de que, ainda que seja irrelevante, para o adimplemento da obrigação tributária, o sujeito que arca economicamente com a carga fiscal, esse dado é relevante tanto para a constitucionalidade da aplicação das normas de substituição quanto para a devolução do indébito. E não porque aqui os fatos extrajurídicos passaram a ser relevantes para o direito, mas porque foram juridicizados pelo artigo 166 do CTN e se submetem aos princípios da legalidade, tipicidade e capacidade contributiva.

Portanto, ao substituído assiste o direito de pleitear, administrativa ou judicialmente a devolução do indébito pago por força de norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário utilizando-se da substituição.

Nada impede, entretanto, que o substituído seja autorizado, pelo substituído, a pleitear em seu nome a devolução do indébito (como no caso do IRRF pago indevidamente, em remessa de *royalty* ao exterior, em que a sociedade estrangeira autoriza a brasileira a pleitear judicialmente a devolução).

O substituto, por sua vez, somente terá direito à restituição do indébito se tiver pago valor superior àquele que era devido e que não foi descontado do substituído. Exemplificando, imaginemos que o substituto tenha retido dois mil reais de seu empregado, a título de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, mas acabe por recolher à Receita Federal a quantia de dois mil e duzentos reais. Nesse caso, o substituto será o titular do direito de pleitear a devolução de duzentos reais (não subtraído do patrimônio do substituído), correspondente à diferença entre o que era devido e o que foi efetivamente pago.

Conclui-se portanto, que, se o substituto tiver cumprido corretamente com sua obrigação, o titular do direito à repetição do indébito, será apenas o substituído.

### **3.2 Responsabilidade Tributária por Solidariedade**

De acordo com o artigo 264 do Código Civil, *in verbis*: “ Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor; ou mais de um devedor; cada um com direito, ou obrigação, à dívida toda.”

Solidariedade é proposição prescrita (norma jurídica *lato sensu*) que estabelece a existência de mais de um credor; no pólo ativo, ou mais de um devedor; no pólo passivo, da obrigação. Cada um dos integrantes do respectivo pólo tem o direito ou a obrigação ao todo, como se fosse o exclusivo credor ou devedor.

São assim, características fundamentais da solidariedade: pluralidade subjetiva (de credores, de devedores, ou de uns e outros simultaneamente) e unidade objetiva (ou seja,

cada devedor responde pela totalidade da prestação, e cada credor tem direito à totalidade do crédito).

Interessa, portanto, a solidariedade passiva, em que cada um dos devedores está obrigado a cumprir com toda a prestação, como se, desde o início, tivesse assumido sozinho os encargos a ela pertinentes.

Demandado isoladamente, ao devedor não assiste o direito de pagar apenas sua fração na dívida, nem de querer obrigar que os co-devedores paguem ao credor a parte que compete a cada um.

Disso resulta que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem (parágrafo único do artigo 124 do CTN). O credor poderá escolher o devedor que desejar; ou mesmo todos, para o cumprimento da obrigação, acionando-os em litisconsórcio ou isoladamente, e sem que perca a prerrogativa de demandar contra os demais, caso não consiga receber o valor daquele contra quem interpôs eventual ação.

O pagamento feito por um dos co-devedores, se integral, a todos aproveita, passando estes à condição de devedores junto ao pagante, que fica investido do direito regressivo de obter o reembolso dos valores despendidos. Por outro lado, se o pagamento for parcial, a dívida extingue-se apenas na proporção do adimplemento, persistindo a solidariedade quanto ao valor remanescente.

Os devedores solidários são contribuintes no que diz respeito às suas parcelas individualizadas da obrigação divisível (parcela do tributo que corresponde à sua cota de interesse na situação), se existirem, e responsáveis quanto às demais.

O artigo 124, I e II, do CTN, adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário e designação expressa em lei.

Muito embora o direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério, entende-se como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação.

Não é necessário que os sujeitos encontrem-se no mesmo pólo da relação jurídica de direito privado, para que se obriguem mutuamente pelo pagamento da dívida tributária (tal como ocorre com o alienante do imóvel, que deseja vendê-lo, e do adquirente que pretende comprá-lo). Assim são exemplos de interesse comum de

solidariedade no pagamento do IPTU por todos os proprietários de um mesmo imóvel e do ITBI pelas transmissões imobiliárias de interesse tanto do comprador como do vendedor. Já o inciso II do artigo 124 do CTN prescreve que serão solidárias as pessoas expressamente designadas por lei.

A regra não apresenta qualquer novidade, pois, em função do princípio da estrita legalidade, somente essa poderia ser a prescrição (não só para a solidariedade, mas para qualquer espécie de sujeição passiva).

A diferença entre os incisos I e II do artigo 124 é que no inciso II, as pessoas solidariamente obrigadas não têm interesse comum no fato jurídico tributário, já que, se tivessem, enquadrar-se-iam na hipótese contemplada no inciso I.

A solidariedade advém de acordo de vontades estabelecido pelas partes e autorizado por lei. Trata-se da situação em que o crédito do Fisco, nas execuções fiscais, é garantido por fiança. A fiança é contrato de natureza privada, cuja obrigação afiançada é de natureza tributária. Embora o fiador seja considerado pela lei como devedor subsidiário, já que tem o direito de exigir, até a contestação da lide, que primeiro sejam executados os bens do devedor (artigo 827 do Código Civil), será devedor solidário se renunciar ao benefício de ordem, conforme prescreve o artigo 828 do referido Código.

O ato de renúncia, na esfera privada, terá por consequência o nascimento de nova relação jurídica tributária, que preveja o fiador como devedor solidário da obrigação nascida de fato jurídico ou praticado pelo contribuinte, e que tenha por objeto pagamento do mesmo tributo exigido na primeira relação.

Podem coexistir, no sistema jurídico, tanto a norma que indica o contribuinte como sujeito passivo, quanto as que prevêm a solidariedade. Por envolverem pessoas diferentes, criam relações jurídicas distintas que, entretanto, possuem o mesmo objeto. Essas características acarretam, no mínimo, duas consequências:

- 1- como as relações jurídicas têm objeto comum, as obrigações não podem ser exigidas simultaneamente, ou seja, a exigência de uma exclui a de outra, sob pena de se exigir o mesmo objeto de, ao menos, dois sujeitos diferentes. Não considera-se, nessa afirmação, a exigência parcial do que cada devedor deve isoladamente (em função, por exemplo, de fatos jurídicos por eles praticados, hipótese em que a solidariedade uniria diversos contribuintes),

2- o adimplemento da obrigação por um dos sujeitos passivos extingue também a outra relação, em função da perda de seu objeto.

### **3.3.1 Titularidade do Direito à Restituição do Indébito na Solidariedade**

A solidariedade no cumprimento da obrigação tributária não significa que o direito subjetivo à devolução seja também solidário. O sujeito ativo da relação de devolução do indébito é somente a pessoa que realizou o pagamento indevido.

Se todos pagaram parcialmente o débito, de forma que, ao se somar os pagamentos, chega-se ao adimplemento integral da obrigação, a essas pessoas assiste o direito de ressarcir-se proporcionalmente aos valores pagos.

## **CAPÍTULO IV**

### **SUCCESSÃO TRIBUTÁRIA NA FUSÃO, INCORPORAÇÃO E CISÃO DE SOCIEDADES E NA AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTOS**

#### **4.1 Introdução**

Todas as vezes em que um direito subjetivo ou uma obrigação muda de titular estaremos diante de um caso de sucessão.

A responsabilidade tributária por sucessão encontra-se prevista nos artigos 129 e 133 do CTN, e implica a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro, em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário. Independentemente da hipótese, a sucessão tem por efeito extinguir a relação jurídica anterior, constituindo-se em causa de extinção de crédito não contemplada no artigo 156 do CTN.

A sucessão pode ser tanto *inter vivos* como *causa mortis*, e como regra geral o sucessor responsabiliza-se pela dívida existente na data do evento que motivou a sucessão.

Entre as normas que contempla a sucessão e que inicialmente constituiu o crédito tributário, há uma relação de dependência, de forma que a primeira não substituirá se a segunda for revogada, for considerada inválida ou inconstitucional etc. Ademais, é pressuposto de existência da sucessão o nascimento da obrigação tributária perante o devedor original, ainda que essa relação tenha sido constituída



apenas após o fato que motivou a sucessão. É fundamental que tenham existido, ao mesmo tempo, duas normas.

O artigo 129 do CTN estabelece que a sucessão tributária aplica-se por igual aos créditos constituídos e aos em curso de constituição posteriormente a esses atos, desde que relativos a eventos praticados até a referida data.

Assim, a sucessão pode ocorrer tanto em relação às dívidas fiscais preexistentes ao fato que desencadeou a sucessão, quanto às que vierem a ser constituídas posteriormente, desde que o evento descrito no fato jurídico tributário tenha ocorrido até a data da sucessão. Em se tratando de obrigação relativa aos tributos sujeitos ao lançamento de obrigação relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caberá ao sucessor constituí-la (se ainda não o fez o sucedido).

O CTN contempla diversas hipóteses de sucessão, mas para os fins desse trabalho, interessa apenas a fusão, a incorporação e a cisão de sociedades, bem como a aquisição de estabelecimentos, razão pela qual tratarei dos artigos 132 e 133 do CTN.

#### **4.2 Artigo 132 do CTN:**

##### **Sucessão nas hipóteses de fusão e de incorporação**

O caput e o parágrafo único do artigo 132 do CTN prescrevem, *in verbis*:

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O dispositivo nesse artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.”

O parágrafo único estabelece que a sucessão prevista no caput será aplicável quando ocorrer a extinção da pessoa jurídica, somado ao fato das atividades então por ela exercidas serem continuadas por algum dos ex-sócios ou pelo espólio, independentemente da razão social da nova sociedade, que poderá ser inclusive uma firma individual. Isso significa que não basta ocorrer a fusão ou a incorporação para que o débito tributário seja transferido para outra pessoa. O importante é que cumulativamente haja a continuidade das atividades.

Como a extinção da pessoa jurídica devedora é requisito legal para a sucessão contemplada nesse artigo, as sociedades que se fundiram e a que foi incorporada terá necessariamente que deixar de existir. A extinção pode se dar por meio da dissolução contratual ou judicial, ou ainda nas hipóteses legalmente previstas, dentre elas quando for cassada a autorização para seu funcionamento. Para o caso, o provável é que a extinção decorra da dissolução contratual que formalize a fusão ou incorporação.

Já o requisito da continuidade das atividades até então exercidas pelas sociedades extintas, por algum dos ex-sócios ou pelo espólio, deve ser entendido de forma que as atividades deverão permanecer sendo executadas, por meio de todos ou alguns dos ex-sócios, atuais participantes do capital da nova sociedade. Ocorrendo dessa forma, a pessoa jurídica resultante do negócio jurídico será sucessora do crédito tributário.

O enunciado faz referência também ao espólio, que é o patrimônio de uma pessoa depois de sua morte e antes de concluído o respectivo inventário. Esse patrimônio é administrado pelo inventariante, que não poderá alienar ou oferecer em garantia quaisquer dos bens deixados pelo *de cuius*, antes de garantido o pagamento dos créditos da Fazenda Pública, sob pena de arcar com o valor da dívida pessoalmente.

Na hipótese de sucessão tratada no parágrafo único do artigo 132, a pessoa que faleceu era sócia da sociedade extinta, e seu espólio, no período compreendido entre o falecimento e a partilha dos bens, continuará exercendo a atividade da pessoa jurídica.

Transformação é o ato jurídico consistente na alteração da espécie societária, alteração essa promovida segundo as regras que regulamentam a constituição e o registro do tipo a ser adotado, tal como ocorre com a transformação

de uma sociedade anônima em limitada, de uma sociedade em nome coletivo em comandita simples etc.

A transformação não implica a extinção da pessoa jurídica transformada, nem o nascimento de uma nova pessoa, e nem a sub-rogação de dívidas para um terceiro, já que a sociedade transformada permanece devedora dos mesmos tributos devidos antes de alterar sua forma, restando inalterados todos os direitos do Fisco.

As inscrições da sociedade junto à Receita Federal, à Secretaria da Fazenda do Estado, à Fazenda Municipal etc., não serão modificadas apenas no que diz respeito ao tipo societário e à razão social ou à firma individual. Existindo o NIRE (Número de Inscrição de Registro de Empresas), de controle das Juntas Comerciais, o número sofrerá alteração, cancelando-se o aplicável ao tipo anterior, e concedendo-se um novo.

Por essa razão, a transformação não deve ser considerada espécie de sucessão. Diferentemente ocorre com a fusão e a incorporação. Nessas situações, identifica-se um ato concentracionista (efeito extinto-associativo), decorrente do desaparecimento de pessoas jurídicas e do processo total de transposição de patrimônio e de sócios de determinadas sociedades para outras, com a conseqüente sucessão de direitos e obrigações e a novação subjetiva dos devedores. Verifica-se, para esses casos, que os pressupostos exigidos no parágrafo único do artigo 132 do CTN foram cumpridos.

A lei brasileira consagrou as seguintes características comuns para a fusão e a incorporação, a serem observadas quando da aplicação das normas de sucessão tributária.

- 1- Envolvimento no negócio de pelo menos duas sociedades;
- 2- Ausência de processo liquidatório;
- 3- Sucessão universal (transmissão global do patrimônio);

- 4- Participação dos sócios/acionistas da fusionada, diretamente na nova sociedade, ou participação dos sócios/acionistas da incorporada, na incorporada;
- 5- Extinção das sociedades fusionadas e incorporadas.

Por fusão, entende-se o negócio jurídico segundo o qual se cria uma sociedade nova, para substituir duas ou mais sociedades então existentes, de tipos iguais ou diferentes que, com a fusão são extintas.

A sociedade extingue-se porque transmitiu o seu patrimônio e os seus sócios, não tendo como subsistir sem esses elementos. A ausência do processo liquidatório – desnecessário em função da sucessão patrimonial das sociedades, com a cessão em bloco dos direitos e obrigações, unitariamente integradas – consiste em uma das principais características da fusão.

As razões normalmente identificadas pela doutrina para justificar a decisão de duas ou mais sociedades de se fundir são: obtenção de recursos necessário para o crescimento, tais como novos equipamentos, clientela, rede comercial, novas técnicas e pessoal qualificado, aumento da dimensão da sociedade pela integração da sede e das filiais; diminuição ou eliminação da concorrência.

Os credores das sociedades fusionadas podem postular judicialmente a anulação do negócio jurídico, se antes do arquivamento e da publicação do ato de fusão comprovarem a titularidade de um crédito, cujo recebimento restou comprometido por força da reorganização societária.

Mas, se qualquer das sociedades envolvidas na fusão (e não necessariamente a devedora) depositar judicialmente o valor do débito, a anulação do ato não poderá concretizar-se, já que nesse caso o interesse das partes estará resguardado: o do credor, que tem no depósito a garantia para a quitação do débito, e o da nova sociedade, protegendo a operação contra os efeitos do pleito do credor que se sente ameaçado. O mesmo entendimento ora trazido aplica-se à incorporação.

Da perspectiva fiscal, o artigo 132 do CTN estabelece a obrigação da pessoa jurídica que resultar de fusão de outras responder pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas fusionadas, nos termos do artigo 129 (créditos constituídos e em curso de constituição até a data da fusão, bem como os constituídos posteriormente a esse ato, desde que relativos a eventos praticados até a fusão).

Incorporação, por sua vez, é o negócio jurídico segundo o qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que as sucede nos direitos e obrigações.

Assim que aprovado pela sociedade incorporada o laudo de avaliação, e formalizada a incorporação, extingue-se a sociedade incorporada, passando os seus sócios ou acionistas a fazer parte da incorporada.

Realizam-se incorporações entre sociedades para fins de redução de despesas (empregados e pessoal terceirizado), consolidação de grupos econômicos, melhoria de redes de distribuição, implementação de planejamentos tributários etc. Entretanto, o principal motivo apontado pela doutrina para a existência das incorporações é a intenção de crescer.

Normalmente esse objetivo viabiliza-se quando se comparam os valores agregados, e as responsabilidades assumidas em virtude do negócio jurídico, *versus* o que seria gasto pela incorporação para que ela própria criasse uma sociedade igual à incorporada.

Da mesma forma que ocorre com a fusão, na incorporação, a sociedade incorporadora responderá pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas incorporadas, estejam eles constituídos ou não, sendo relevante apenas que o fato jurídico tributário tenha sido praticado até a data do negócio (artigo 129 do CTN).

Nos termos do parágrafo 3º do artigo 227 da Lei das Sociedades por Ações, essa data corresponde à da aprovação, pela assembleia geral da incorporadora, do laudo de avaliação dos bens e direitos da pessoa jurídica a ser incorporada e do negócio jurídico propriamente dito. No que diz respeito à dívida objeto de sucessão – se apenas o tributo, ou se todo o crédito tributário.

### **4.3 Características da Cisão e a Responsabilidade por Sucessão e por Solidariedade**

Ao lado da incorporação e da fusão, a cisão apresenta-se como eficaz técnica de organização empresarial. Enquanto as duas primeiras implicam a concentração societária, a cisão constitui processo de desconcentração,, porquanto importa na divisão de sociedades.

Ao longo da história, a cisão foi definida a partir da extinção da sociedade cindida, mediante o fracionamento e a transmissão total de seu patrimônio a, no mínimo, duas outras pessoas jurídicas, já existentes ou constituídas para esse fim. Todavia, na

maioria dos negócios de transferência de ativos e passivos, a versão patrimonial era apenas parcial.

Neste contexto, o direito brasileiro previu, no artigo 229 da Lei das Sociedades por Ações, as duas possibilidades, ao definir a cisão da seguinte forma: ...” a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o patrimônio, ou dividindo se o seu capital, se parcial a versão.”

As duas formas de cisão diferem apenas no que diz respeito à extinção ou não da sociedade cindida. A doutrina e a jurisprudência normalmente denominam de “cisão total” a hipótese em que a sociedade cindida é extinta, e de “cisão parcial” quando a cindida permanecer existindo.

Já o parágrafo 1º do artigo 229 e o artigo 233, ambos da Lei 6.404/76, determinam, *in verbis*:

“ Art. 229 (...)

Parágrafo 1º. Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorve parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, a proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionadas.”

“Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.”

Da conjunção desses dispositivos legais verifica-se que a legislação comercial procurou solucionar o problema da garantia dos direitos dos credores a partir da sucessão e da solidariedade.

Como é inerente à noção de sucessão universal que haja a extinção da pessoa jurídica, na cisão sem extinção da cindida a sua caracterização é impossível. O que se

dá, em verdade, é a sucessão a título singular, em que a sociedade beneficiária é sucessora apenas nas relações jurídicas destacadas do patrimônio, e que lhe foram transmitidas. A partir da noção de sucessão singular é que deve ser interpretado o artigo 229, parágrafo 1º e o artigo 233, todos da Lei nº 6.404/76.

Não se pode considerar, que, na cisão sem extinção, haverá a transmissão indistinta e universal dos débitos. Para que isso ocorra, indispensável que esses débitos estivessem previstos no protocolo de cisão ou no respectivo ato (conforme determina o artigo 229, parágrafo 1º), o que equivale admitir que a omissão implica o reconhecimento tácito da opção da sociedade cindida pela permanência do passivo sob sua responsabilidade.

Já no caso da cisão com extinção (“cisão total”), a sucessão é universal, e a sucessora obriga-se por todo o passivo, limitado apenas ao patrimônio líquido transferido (parágrafo primeiro do artigo 229). Essa limitação não pode ser ultrapassada pelo Fisco.

Assim, o fato de haver transmissão de todos os ativos e passivos não importa reconhecer a imediata e ilimitada sujeição do patrimônio particular das sucessoras ao pagamento dos débitos da cindida. Isso não deve ocorrer, e compartilhar de nosso entendimento não implica afronta à garantia patrimonial dos credores que não diminuída com a cisão.

Verifica-se, assim, que a responsabilidade da sucessora restringe-se ao valor correspondente ao patrimônio líquido transferido, devendo-se afastar o entendimento de que a responsabilidade das sociedades beneficiárias é integral até a liquidação do passivo da sociedade cindida.

Essa regra aplica-se também aos débitos fiscais. Ao Fisco é permitido executar o sucessor, desde que a ele tenha sido transferido o passivo fiscal (na cisão sem extinção). Se a cisão for com extinção, o patrimônio pertencente à sociedade sucessora, antes da cisão, não responderá pelo débito, responsabilidade essa que, por determinação legal, limita-se ao patrimônio líquido transferido.

Não pretende-se com isso, construir entendimento que incentive a inadimplência, pois o direito positivo disciplina o procedimento a ser adotado pelo

credor prejudicado, sem que para tanto seja necessário reconhecer a inaplicabilidade da regra veiculada no artigo 229 da Lei nº 6.404/76.

Caso a sociedade cindida preveja, por exemplo, a transferência apenas dos ativos, sem que lhe restem bens suficientes para suportar o pagamento das dívidas, caberá ao credor prejudicado requerer a anulação do ato que afastou a transferência do passivo (e não requerer a decretação da nulidade da cisão), baseada na fraude contra credores ou à execução.

Na cisão com extinção, as sociedades sucessoras respondem solidariamente por todos os débitos contraídos pela sociedade extinta com terceiros, até o limite do patrimônio líquido vertido. Os credores poderão acionar todas ou apenas uma das beneficiárias. Por outro lado, na cisão sem extinção, o parágrafo único do artigo 233 admite que o ato de cisão disponha sobre a existência ou não da solidariedade.

Assim, caso o ato de cisão não exclua expressamente a solidariedade, todas as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio serão solidárias entre si e com a cindida. Mas se o ato dispuser sobre a solidariedade, acatando-a ou não, deverá ser observada a disciplina eleita pelas sociedades envolvidas.

A única restrição é para a exclusão da solidariedade, hipótese em que os credores anteriores ao ato de cisão poderão opor-se à estipulação, no prazo de 90 dias a contar da data da publicação do ato. O silêncio, outrossim, importa no consentimento tácito à exclusão da solidariedade.

A doutrina pouco tem se manifestado acerca da aplicabilidade dessa disposição (parágrafo único do artigo 233) à Fazenda Pública. Como não há lei disposta de forma diversa, entende-se que a figura do credor tratada pela Lei das Sociedades por Ações, engloba todo e qualquer titular de créditos, inclusive o Fisco. Por isso, a Fazenda Pública submete-se a essas disposições.

Conclui-se que:

- 1- a Lei das Sociedades por Ações disciplina a sucessão e a solidariedade existentes na cisão;
- 2- na cisão com extinção da sociedade cindida, as sociedades que absorvem parcelas do patrimônio da cindida sucederão a esta nos direitos e obrigações (sucessão universal). A sucessão, entretanto, será limitada ao patrimônio líquido transferido;
- 3- na cisão sem extinção, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucederá a esta apenas nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão (sucessão a título singular). Se os ativos forem transferidos para a



nova sociedade, e o credor da cindida restar prejudicado, poderá ele requerer a anulação do ato de cisão que contemplou a transferência dos ativos ( e não da cisão propriamente dita);

4- na cisão com extinção, as sociedades sucessoras respondem solidariamente por todos os débitos contraídos pela sociedade extinta com terceiros, até o limite do patrimônio líquido vertido

5- na cisão sem extinção, haverá solidariedade entre as sociedades que absorvem parcelas do patrimônio e entre elas e a cindida se o ato de cisão não excluir a solidariedade. Excluindo-se a solidariedade, essa disciplina deve ser respeitada pelos credores, salvo se estes se opuserem à exclusão, no prazo de 90 dias a contar da data da publicação dos atos de cisão.

#### **4.4 Artigo 133 do CTN: Sucessão na Aquisição de Estabelecimentos**

O artigo 133 e seus incisos estabelecem, *in verbis*:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração sobre a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I- integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II- subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou profissão. O início do caput do artigo 133 refere-se à palavra *adquirir*, que significa obter, conseguir, alcançar, comprar, passar a ter. Nesse sentido, se não houver aquisição, não haverá responsabilidade por sucessão.

A aquisição que importa a sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição da propriedade do estabelecimento. Por isso, o fato de alguém arrendar máquinas, adquirir apenas parte dos ativos do estabelecimento, ao invés de todo o patrimônio

líquido; locar o prédio onde a devedora exercia suas atividades; explorar a mesma atividade jurídica devedora etc., *não se constituem em fatos suficientes para justificar a responsabilidade, por sucessão, pelo pagamento do crédito tributário.*

#### **4.5 Incisos I e II do artigo 133 do CTN**

O inciso I do artigo 133 do CTN prescreve que a responsabilidade será integral se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Integral significa total, inteiro, global, ao passo que exclusivo é o que põe à margem, elimina. Portanto, integral não é sinônimo de exclusivo.

Conclui-se com isso que a sucessão prevista no inciso I não desonera o devedor originário, que se mantém subsidiariamente obrigado ao pagamento da dívida.

A razão que leva a essa conclusão não decorre apenas da interpretação semântica desses signos. O principal motivo para esse entendimento é que entender *integral* como exclusivo certamente levaria diversos sócios e acionistas de sociedades devedoras a vendê-las e a encerrar suas atividades, eventualmente voltando a exercê-las num prazo superior a 6 meses, em inequívoco ato de lesão aos cofres públicos. O sistema jurídico, certamente não pode proteger essa conduta.

Portanto, parece que o mais correto é considerar a responsabilidade como sendo subsidiária, mas em relação inversa à prevista no inciso II, ou seja, primeiro o adquirente é responsabilizado pelo passivo fiscal e, caso não tenha condições de quitar toda a dívida, o alienante deve ser executado para responder pelo débito.

Nos termos da lei, a pessoa jurídica alienante não se extinguiu, apenas cessou a exploração de suas atividades (portanto, permanece sendo sujeito de direito e pode ser executada).

No que diz respeito ao inciso II do artigo 133, a responsabilidade do adquirente será subsidiária se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Assim, primeiro cobra-se a dívida do alienante e, se este não a pagar, o adquirente passará a ser o responsável pela quitação do crédito tributário.

#### **4.6 Anulação do Negócio Jurídico de Aquisição do Estabelecimento e a Controvérsia sobre a Contabilidade dos débitos Fiscais**

O artigo 1.145 do Código Civil, trata da possibilidade de anulação do negócio jurídico de alienação do estabelecimento caso o alienante não permaneça com bens suficientes para solver o passivo, ressalvadas as condições previstas no próprio artigo. *In verbis*:

“Art. 1.145. – Se ao alienante não restarem bens suficientes para solver o seu passivo, a eficácia da alienação do estabelecimento depende do pagamento de todos os credores, ou do consentimento destes, de modo expresso ou tácito, em 30 (trinta) dias a partir de sua notificação.”

Para que a alienação tenha eficácia *erga omnes*, não bastam o registro e a publicação previstos no artigo 1.144 do Código Civil. Visando proteger os credores, a lei determina que, se o alienante ficar sem bens suficientes para solver o passivo do estabelecimento transferido, a alienação somente será oponível aos credores se todas as dívidas forem quitadas; ou se unanimemente os credores consentirem com a efetivação da transferência.

O consentimento pode ser outorgado antes da celebração da avença ou no instante em que o respectivo instrumento contratual é firmado. Pode, também, ser expresso ou tácito. Será expresso se o outorgado por escrito e com teor identificado, tácito, se resultar do silêncio do credor notificado para em 30 dias, manifestar-se sobre a concordância ou não com a alienação.

Por outro lado, se existirem bens no acervo patrimonial do alienante, suficientes à cobertura do passivo do estabelecimento, o negócio jurídico será eficaz também contra os credores a partir do momento em que cumpridas as formalidades do registro e da publicação.

Desatendida a prescrição veiculada no enunciado em análise, o negócio não terá eficácia contra os credores, que ficam autorizados a pleitear contra o empresário alienante, ou contra a sociedade devedora, o adimplemento da obrigação. Isso se dá porque juridicamente a situação passada não foi alterada, de forma que as mesmas responsabilidades (dos sócios e da pessoa jurídica, de acordo com as regras aplicáveis a cada caso) permanecem existindo.

Outro ponto importante diz respeito ao artigo 1.146 do Código Civil. Quem adquire estabelecimento responde, a partir da vigência do Código Civil de 2002, pelos débitos. Assim, quem adquire estabelecimento responde, a partir da vigência do Código Civil de 2002, pelos débitos a ele relativos desde que devidamente contabilizados, continuando o alienante solidariamente obrigado por um ano, a contar da publicação do trespasse no caso de obrigações vencidas, ou a contar do vencimento no caso das dívidas vincendas.

Diante dessa afirmação: e se os débitos não estiverem contabilizados? Nessa hipótese, eles devem permanecer garantidos pelo patrimônio do antigo proprietário. A aplicação desse artigo, na esfera tributária, é apenas parcial, pois o artigo 133 do CTN não faz qualquer menção quanto à necessidade de contabilização para que a sucessão ocorra. Certamente a ausência dessa condição é positiva, pois de certa forma evita alienações indiscriminadas e fraudulentas que objetivem a impossibilidade de cobrança do crédito tributário.

Portanto, os artigos 1.146 do Código Civil e 133 do CTN, ao tratar da sucessão de forma diversa, devem ser interpretados da seguinte forma:

- A norma veiculada no CTN sobrepõe-se à do Código Civil, por ser específica e hierarquicamente superior. Nesse sentido, a necessidade de contabilização dos débitos fiscais, para a eficácia da sucessão tributária, é inacabível.
- Naquilo que o Código Civil não conflitar com o CTN (solidariedade do devedor primitivo, por um ano), a norma deverá ser aplicada, conforme autoriza o artigo 128 do CTN.

#### **4.7 Responsabilidade de Transferência da multa na**

## Responsabilidade por Sucessão

Nos termos dos artigos 132 e 133 do CTN, somente os **tributos** devidos até a data da sucessão são transferíveis ao sucessor. Tributo não é multa, e também não é gênero do qual a multa é espécie, a questão que se coloca é se realmente apenas o valor atualizado do tributo é objeto de sucessão, ou se também a multa. Nesse último caso, necessário se faz construir uma interpretação adequada aos dispositivos legais, tendo em vista que, pela interpretação gramatical, somente a primeira hipótese estaria correta.

A responsabilidade do sucessor englobará não somente o valor atualizado dos tributos então devidos pelo sucedido, como também as multas, já que ambos integram o passivo fiscal. Tributo, na redação dos referidos artigos, equivale a “crédito tributário”, que engloba o principal quanto às cominações legais.

Se por vezes o CTN emprega a palavra tributo nos estritos termos de seu artigo 3º (quantia em dinheiro decorrente de ato lícito) e, em outras situações, a acepção utilizada é a de crédito tributário (artigo 165), que assegura a restituição total ou parcial do tributo pago indevidamente, englobando tanto a quantia devida em função da prática do fato jurídico tributário, quanto os juros e a penalidade pecuniária), por que optar pelo segundo entendimento, prejudicial ao contribuinte? Se a redação legal aparentemente refere-se ao conteúdo contemplado no artigo 3º do CTN, e que é a normalmente utilizada pelo Código?

De acordo com Maria Rita Ferragut: “ Tomar uma posição com relação a questão de que se estaria pretendendo alterar o direito positivo, conferindo ao Fisco um direito que lhe assiste, não é fácil, mas três são as razões pelas quais deve-se sustentar que a acepção mais acertada, para o caso concreto, seja a de crédito tributário.

Os artigos 132 e 133 do CTN e 133 do CTN encontram-se inseridos na Seção II do Capítulo V do Título II do Livro Segundo do Código, que trata da responsabilidade dos sucessores. Analisando-se o artigo 129, que inaugura referida Seção, verifica-se que as regras impostas aos sucessores estabelecem a responsabilidade pelo crédito tributário e não somente pelos tributos, ao estabelece: “ O dispositivo nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos...” A responsabilidade pelo pagamento das multas deve ser transferida ao sucessos, pois, se assim não fosse, facilmente seriam criados artifícios para que o devedor se beneficiasse

da “anistia fiscal”, já que o débito transferido corresponderia apenas ao valor atualizado do tributo.

A conclusão não fere o princípio da legalidade nem o da tipicidade, ao pretensamente estender a abrangência da responsabilidade por sucessão. É sabido que o direito positivo trabalha com diversas palavras ambíguas, devendo o intérprete procurar elucidá-las por meio de uma interpretação sistemática que construa o melhor sentido para o termo.”

Sacha Calmon Navarro Coelho possui entendimento parcialmente diverso. Para ele, o direito tributário brasileiro não autoriza a transferência ao sucessor das multas aplicadas aos sucedidos, pois o CTN admite relativamente aos terceiros responsáveis a transferibilidade das multas moratórias, silenciando-se quanto aos sucessores. O autor considera que na fusão, incorporação, cisão, aquisição, transformação e aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, não há sucessão real (apenas legal) e, portanto, a multa passa a ser devida pelo sucessor.

#### **4.8 Titularidade do direito à Restituição do Indébito**

##### **na Sucessão**

Na sucessão, o direito à repetição do indébito assiste ao sucessor, que passa a ser o titular dos direitos do sucedido. É recomendado somente observar a eventual existência de alguma restrição aos direitos advindos da sucessão que, caso deverá ser respeitada inclusive no que diz respeito à restituição

## **CAPÍTULO V**

### **RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO**

#### **(ART. 135 e 138 do CTN)**

Embora o art. 135 não esteja listado pelo CTN como um tipo de responsabilidade por infração, sem dúvida o é. O dispositivo se refere às pessoas citadas pelo artigo 134 como contribuintes ou responsáveis ou ainda os mandatários, prepostos, empregados, diretores gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado que, por uma infração, criam obrigações tributárias.

Nesse caso, a responsabilidade passa a ser pessoal do infrator:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de 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 pessoa jurídica de direito privado.”

O dispositivo trata de responsabilidade pessoal advinda de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Portanto, as pessoas descritas como solidariamente responsáveis pelo artigo pelo artigo 134 do CTN, passam , nesta hipótese, a ter responsabilidade pessoal, que tem como característica a exclusão do contribuinte da relação obrigacional tributária.

A responsabilidade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do artigo 135, caput, do CTN.

Não se pode, pois, atribuir tal responsabilidade substitutiva quando sequer estava investido das funções diretivas da sociedade.

É importante neste particular, fazer uma remissão do artigo 1.080 do Código Civil, que trata da responsabilidade por infração a contrato ou lei:

“Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovam.”

O mesmo ocorre com os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, conforme Jurisprudência abaixo exposta.

## **JURISPRUDÊNCIA**

### **STF**

“Recurso extraordinário. Execução fiscal. Penhora de bens de sócio (...) O sócio não responde em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, pelas obrigações fiscais da sociedade, quando não há se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato.” (2)

O artigo 136 do CTN reforça a assertiva de que, como regra geral, não é relevante para caracterizar a infração tributária a intenção do agente.

Tem-se que considerar, no entanto, o fato de que se trata de um daqueles dispositivos nos quais o CTN estabelece uma norma geral a ser obedecida apenas na omissão da lei ordinária relativa à matéria (... salvo disposição em contrário...).

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

Com relação a este artigo 136 do CTN, a palavra responsabilidade não é utilizada na acepção de uma espécie de sujeito passivo da obrigação tributária, e sim de forma genérica; portanto, aplicando-se tanto aos contribuintes quanto aos responsáveis tributários.

---

(2) **RE nº 108.728/SP – São Paulo – Recurso Extraordinário – Relator (a) Min. Néri da Silveira- Julgamento: 03/02/1989 – Órgão julgador: Primeira Turma – Publicação: DJ 14/11/1991, p.16.358. Ement., vol. 01.642-02, p.00246.)**



Neste sentido, cito a lição de Luciano da Silva Amaro: “ Responsabilidade aí nada tem a ver com a sujeição passiva indireta; é a responsabilidade noutra acepção, qual seja, a sujeição de alguém às consequências dos seus atos. Se cometi uma infração, “respondo” por ela. Ora, nesse sentido, a responsabilidade tanto se aplica ao sujeito indireto (responsável), como ao contribuinte (sujeito passivo direto), como, ainda, a outras pessoas que não são contribuintes, não são responsáveis, mas eventualmente descumprem algum dever acessório (obrigação acessória ou obrigação formal). Se o indivíduo descumpre uma obrigação formal, embora não deva nada de tributo, sofre as consequências do seu ato, ou seja, “responde” pelo seu ato.”

O STJ tem dado ao artigo 136 do CTN, uma interpretação não tão literal ao determinar que, apesar da responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito ser objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, conforme decisão abaixo:

### **JURISPRUDÊNCIA**

“Apesar de prever o artigo 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária *in dubio* pro contribuinte – arts. 108, IV e 112. precedentes: REsp nº 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16/11/2004; e REsp nº 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 03/10/2005.” (3)

Já o artigo 137 do CTN apenas reforça o caráter pessoal da responsabilidade por infração já citada no artigo 135, sendo, na verdade, um dispositivo tautológico, tratando o mesmo assunto de forma mais detalhada.

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao 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;

---

(3) Recurso Especial nº 2000/0095.368-7- Min. João Otávio de Noronha- DJ 13/3/2006,

- II- quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III- quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
  - a- das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
  - b- dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandatários, preponentes ou empregadores;
  - c- dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. “

Ressalta-se, no entanto, em seu inciso I, duas excludentes de responsabilidade do infrator, quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções.

A primeira hipótese é quando a infração é praticada no exercício regular de administração, mandato, função ou emprego, e a segunda, quando no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

Como regular, conforme ensina Hugo de Brito Machado, “há que se considerar aquele exercício como tal considerado pelos proprietários da empresa.”

Os dois outros incisos tratam de dolo específico, referindo-se às infrações em cuja definição o referido dolo do agente seja elementar ou às infrações que decorram direta e exclusivamente do mesmo. O artigo 137, ao determinar que a existência do dolo caracteriza a infração, pouco acrescenta, uma vez que o artigo 136 sequer exige a existência do dolo para caracterização do delito.

Desta forma, pode-se representar o referido artigo com sua responsabilidade pessoal e suas excludentes da responsabilidade da seguinte forma:

A responsabilidade pessoal do agente:

1- quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.

2- quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções (salvo neste caso quando praticadas no exercício de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito).

3- quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico das pessoas citadas no Inciso III do referido artigo.

O CTN cria, no artigo 138, o “ benefício da espontaneidade”, incentivando o sujeito passivo infrator a denunciar a sua própria infração, pagando o tributo e o juro de mora ou

depositando o valor arbitrado pela autoridade, e como consequência, sendo dispensada da penalidade cabível.

É importante ressaltar, no entanto, que esta espontaneidade é encerrada com o início de qualquer medida de fiscalização referente à matéria.

Desta forma, evita o legislador que, sempre que for iniciado um procedimento fiscal com relação a um determinado sujeito passivo, o mesmo tente pagar imediatamente todos os tributos devidos, tentando livrar-se da responsabilidade pela infração, por ter pago tempestivamente:

“ Art.138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Sendo assim, pode-se representar o artigo 138 da seguinte maneira:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso:

- do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.
- do depósito da importância arbitrada pela autoridade, quando o montante dependa de apuração.

Vale ressaltar novamente, que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados.

Finalizando os comentários sobre a espontaneidade, cito jurisprudência nos Tribunais Superiores quanto ao pedido de parcelamento, visto que os mesmos têm

posição consolidada no sentido de que a simples confissão da dívida, acompanhada de seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

## **JURISPRUDÊNCIA**

### **STF**

“ Aplicação do artigo 138 do CTN. O pedido de parcelamento não importa denúncia espontânea.” (4)

### **STJ**

“ O pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea para fins de exclusão da multa moratória, sendo certo que o advento da lei complementar nº 104/2001, que acrescentou ao CTN o artigo 155-A, somente reforçou o referido posicionamento.” (5)

### **TFR**

“ A simples confissão da dívida, acompanhado do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.” (6)

(4) **STF, Arai nº 86.396-6/SC, 1ª T., Rel. Min. Soares Muñoz, março/1982**

(5) **REsp nº 284.189/SP**

(6) **Súmula nº 208**

## CONCLUSÃO

O Capítulo V faz uma análise predominantemente jurisprudencial e doutrinária acerca da Responsabilidade por Infração, tema que, hodiernamente tem sido foco principal de inúmeras reflexões e debates, principalmente, entre os doutrinadores.

O Capítulo V deste trabalho demonstra de maneira clara e objetiva os aspectos mais relevantes inerentes a Responsabilidade por Infração, como por exemplo, a responsabilidade pessoal resultante de atos praticados como excesso de poderes, infração de lei, contrato social e estatutos, conforme o disposto no artigo 135 do CTN e seus Incisos.

Ainda no último capítulo é feita uma análise, acerca do artigo 136 do CTN, que prevê a responsabilidade por infração da Legislação Tributária, independentemente de intenção do agente ou responsável, assim como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Desta forma, é demonstrado no supracitado capítulo, que a jurisprudência tem dado uma interpretação não tão literal ao que dispõe o artigo 136 do CTN.

Sobre o artigo 137 do CTN, no referido capítulo, são enfocados todos os aspectos inerentes a este artigo, com ênfase às suas excludentes de responsabilidade. Já o artigo 138 do CTN, é analisado tendo como ponto principal, o fato de que o pedido de parcelamento não importa denúncia espontânea.

Desta forma, o capítulo V alcança o seu propósito, que é o de demonstrar da maneira mais clara e direta possível, todos os aspectos da responsabilidade por infração, em especial, os aspectos de maior relevância discutidos nos tribunais e pelos doutrinadores.

## BIBLIOGRAFIA

PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 2008 – Livraria do Advogado

CASTARDO, Hamilton Fernando – Primeiras Linhas de Direito Tributário Nacional, 2008 - Millennium

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado – Processo Tributário – 3ª Edição  
2008 - Atlas

BECH, Renato Lopes – Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária – 6ª Edição  
1999 - Dialética

HARADA, Kiyoski – Direito Financeiro e Tributário  
2008 - Atlas

BORBA, Cláudio – Direito Tributário – 23ª Edição  
2008 - Elsevier

LIMA, Eduardo Garcia de – Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada – 1ª Edição  
2008 – Juarez de Oliveira

MACHADO, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 14ª Edição  
2008 - Malheiros

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado – Direito Tributário Aplicado – 6ª Edição  
2008 – Forense Jurídica

## ÍNDICE

FOLHA DE ROSTO .....	2
AGRADECIMENTO .....	3
DEDICATÓRIA .....	4
RESUMO .....	5
METODOLOGIA .....	6
SUMÁRIO .....	9
INTRODUÇÃO .....	10
CAPÍTULO I.....	11
Classificações, Conceitos e Princípios Fundamentais	
Que norteiam a Responsabilidade Tributária	
1.1 – Considerações Iniciais	
1.2 – Conceito de Sujeito Passivo	
1.3 – Conceito de Responsabilidade Civil	
1.4 – Causas de Existência da Responsabilidade Tributária	
1.5 – Responsabilidade Tributária e o Princípio da Capacidade Contributiva	
1.6 – A natureza Jurídica da Norma de Responsabilidade	
1.7 – Extinção da Responsabilidade Tributária	
CAPÍTULO II .....	19
Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores	
2.1 – A Responsabilidade dos Sócios e Administradores prevista no artigo 124	
Do Código Tributário Nacional: Responsabilidade por Solidariedade	
2.1.1 – Solidariedade do Cônjuge	
2.2 – A Responsabilidade dos Sócios e Administradores prevista no artigo 134	
Do Código Tributário Nacional: Responsabilidade por Subsidiariedade	
2.2.1- Responsabilidade dos Administradores prevista no artigo 135 do Código	
Tributário Nacional: Responsabilidade Pessoal	
2.2.2- Excesso de Poderes	
2.2.3 – Necessidade de Inclusão do Nome do Administrador na Certidão de Dívida	
Ativa	
2.2.4- Meação do Cônjuge	
2.2.5- Quadro da Responsabilidade dos Sócios e Administradores das Sociedades	

CAPÍTULO III.....	32
Responsabilidade Tributária por Substituição e Solidariedade	
3.1 Responsabilidade Tributária por Substituição	
3.1.2 Espécies de Substituição Tributária	
3.1.3 Titularidade do Direito à Restituição do Indébito na Substituição Tributária	
3.2 Responsabilidade Tributária por Solidariedade	
3.3.1 Titularidade do Direito à Restituição do Indébito na Solidariedade	
CAPÍTULO IV .....	40
Sucessão Tributária na Fusão, Incorporação e Cisão de Sociedades e na Aquisição de Estabelecimentos	
4.1 Introdução	
4.2 Sucessão nas hipóteses de fusão e de incorporação	
4.3 Características da Cisão e da Responsabilidade por Sucessão e por Solidariedade	
4.4 Artigo 133 do CTN: Sucessão na Aquisição de Estabelecimentos	
4.5 Incisos I e II do artigo 133 do CTN	
4.6 Anulação do Negócio Jurídico de Aquisição do Estabelecimento e a Controvérsia Sobre a Contabilidade dos Débitos Fiscais	
4.7 Possibilidade de Transferência da Multa na Responsabilidade por Sucessão	
4.8 Titularidade do direito à Restituição do Indébito na Sucessão	
CAPÍTULO V .....	55
Responsabilidade por Infração (Art. 135 e 138 do CTN)	





















