

Universidade Estadual do Ceará

Marcelo Meneses Aguiar

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS
DE SOCIEDADE LIMITADA NO PROCESSO DE
EXECUÇÃO FISCAL**

Fortaleza – Ceará

2007

Marcelo Meneses Aguiar

A Responsabilidade Tributária Dos Sócios De Sociedade Limitada No Processo De Execução Fiscal

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Processual Civil do Centro de Estudos Sociais Aplicados, da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Processual Civil.

Orientador: Hugo de Brito Machado Segundo, Prof. Ms.

Fortaleza - Ceará

2007



Universidade Estadual do Ceará - UECE

Centro de Estudos Sociais Aplicados - CESA

Coordenação do Programa de Pós-Graduação - *Lato Sensu*

COMISSÃO JULGADORA

JULGAMENTO

A Comissão Julgadora, Instituída de acordo com os artigos 24 a 25 do Regulamento dos Cursos de Pós-Graduação da Universidade Estadual do Ceará / UECE aprovada pela Resolução e Portarias a seguir mencionadas do Centro de Estudos Sociais Aplicados - CESA/UECE, após análise e discussão da Monografia Submetida, resolve considerá-la **SATISFATÓRIA** para todos os efeitos legais:

Aluno (a): Marcelo Menezes Aguiar

Monografia: A Responsabilidade Tributária dos Sócios de Sociedade Limitada no Processo de Execução Fiscal.

Curso: Especialização em Direito Processual Civil

Resolução: 2516/2002 - CEPE, 27 de dezembro de 2002

Portaria: 145/2007

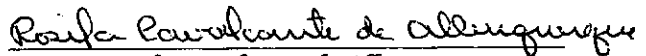
Data de Defesa: 04/12/2007

Fortaleza - CE, 04 de dezembro de 2007



Hugo de Brito Machado Segundo

Orientador(a)/Presidente/ Mestre



Rosila Cavalcante de Albuquerque

Membro/ Doutora



Marcus Vinicius Amorim de Oliveira

Membro/ Mestre

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, que nunca mediram esforços em meu apoio e que me ensinaram a lutar pela vida.

À Carina, mais uma vez companheira nesse processo contraditório de vida e produção, por todo apoio e dedicação.

Ao Celso, pela confiança que sempre depositou em mim e pelo apoio prestado durante minha iniciação na carreira da advocacia.

Ao meu Professor orientador Hugo de Brito Machado Segundo, por suas críticas e sugestões pertinentes sobre a matéria estudada e pela dedicação e esforço despendidos no sentido de lapidar cada passo de nossa pesquisa a ponto de transformá-la em uma monografia.

A todos os professores que formam o Curso de Especialização em Direito Processual Civil da UECE/ESMP, aos colegas, e aos funcionários que de alguma forma contribuíram para que se alcançassem os objetivos traçados.

“Se cavavam o seio de seus montes para deles extraírem o ouro, leis absurdas e o quinto vieram logo esmorecê-los em seus trabalhos apenas encetados, ao mesmo tempo que o Estado português, com sôfrega ambição devorava os tesouros que a benigna natureza lhes ofertava; fazia também vergar as desgraças minas sob o pelo do mais odioso dos tributos da capitação. Queriam que os brasileiros pagassem até o ar que respiravam e a terra que pisavam.”

Dom Pedro I

RESUMO

As atuais discussões acerca da responsabilidade tributária do sócio no âmbito da execução fiscal como uma forma de esclarecimento do contribuinte de seus direitos e deveres tributários perante o fisco, bem como de proteção contra os abusos cometidos por este contra aquele fundamentam a idéia básica desta monografia. Este estudo, porém, é fundamentalmente focalizado na figura da pessoa física dos sócios de empresas por quotas de responsabilidade limitada. O presente trabalho trata dos deveres e responsabilidades tributários destes sócios e da forma de cobrança judicial das Fazendas Públicas, dando, neste tópico, especial enfoque às alterações trazidas pela Lei nº 11.382/06, que modificou alguns importantes dispositivos do Código de Processo Civil, uma vez que estes temas têm embasado alguns dos mais árdios debates entre estudiosos e juristas brasileiros. Todo esse embate de idéias merece uma maior evidência, já que envolve importantes institutos e princípios constitucionais e tributários como o da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), o da manutenção do Estado brasileiro (art. 3º, CF/88), e o do processo de execução fiscal (Lei nº 6.830/80 e, subsidiariamente, alguns artigos do Código de Processo Civil), que, para alguns, podem pregar idéias contraditórias. Conclui-se, finalmente, que, via de regra, apenas os sócios dirigentes das sociedades limitadas é que podem responder pessoalmente por débitos tributários da sociedade, mas que, excepcionalmente, os chamados "sócios de capital" também podem ser responsabilizados para fins de cobrança judicial, obviamente, uma vez respeitada pelo Estado-fisco a série de exigências impostas pelo legislador, não podendo fazê-lo simplesmente como bem entender.

Palavras-chave: Execução fiscal. Responsabilidade tributária. Sociedade limitada. Fazenda pública. Sócio-gerente.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	NATUREZA SOCIAL DO TRIBUTO.....	14
	2.1 Aspectos conceituais do tributo.....	14
	2.1.1 Elementos constitutivos do tributo.....	15
	2.2 O individualismo e o (in)desejável Estado gendarme.....	18
	2.3 A notória função social do tributo.....	20
	2.3.1 A arrecadação tributária como necessidade para a manutenção do Estado: atividade financeira do Estado e o poder/dever de tributar.....	22
	2.3.2 O princípio da capacidade contributiva.....	24
3	EXECUÇÃO FISCAL.....	27
	3.1 Natureza jurídica.....	30
	3.2 Execução fiscal e execução comum.....	31
	3.2.1 Inafastabilidade da jurisdição.....	33
	3.3 Aplicação da Lei nº 6.830/80.....	34
	3.4 A execução fiscal frente à nova reforma do Código de Processo Civil (Lei nº 11.382/06).....	36
	3.5 Redirecionamento da execução contra sócios e diretores.....	39
	3.5.1 O redirecionamento e a inclusão dos co-responsáveis na Certidão de Dívida Ativa.....	40
	3.6 Danos ao contribuinte decorrentes de execução fiscal injusta.....	43

4	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	46
4.1	Aspectos conceituais.....	46
4.2	Obrigação tributária.....	48
4.3	Sujeito passivo.....	51
4.4	Espécies de responsabilidades tributárias decorrentes de inadimplemento de obrigação tributária.....	53
4.4.1	Dos sucessores.....	53
4.4.2	De terceiros.....	56
4.4.3	Por infrações da legislação tributária.....	57
4.5	A responsabilidade tributária do sócio.....	58
4.5.1	Na sociedade limitada.....	62
4.5.1.1	Da responsabilidade ilimitada do sócio.....	64
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
	REFERÊNCIAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que já de há muito tempo as nações cobram tributos de sua sociedade para financiar a atividade estatal.

Há quem diga que o tributo é tão antigo quanto o próprio estado, eis que o poder de tributar é uma faceta da própria soberania. Nas palavras de Aliomar Baleeiro (1977, p. 1), o tributo é uma “vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos.” E diferente não poderia ser, uma vez que, no curso da história da humanidade, “onde se ergue um governante, ela [vetusta e fiel sombra] se projeta sobre o solo de sua dominação” (BALEIRO, 1977, p. 1).

Não importam as formas de governo (monarquia ou república) e de Estado (unitário ou federal), muito menos seus regimes, já que, no decorrer do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas do século XX, aperfeiçoou-se do ponto de vista moral, adaptou-se às mais diversas formas políticas, influenciou e sofreu influências da Economia, ajustou-se em princípios e regras jurídicas e utilizou diferentes técnicas para execução prática.

A partir do século XV, sobretudo com o ápice de fatores históricos importantes como o mercantilismo, as grandes navegações e as colonizações imperialistas, até os dias de hoje, viu-se uma maior importância dada, por parte do Estado, aos tributos por si arrecadados. Desde então, passou-se a ter um incremento no número de tributos existentes e nas alíquotas cobradas, ao mesmo tempo em que, os cidadãos pouco a pouco “ganhavam” direitos. Em decorrência disso, as disputas entre Estado e cidadãos-contribuintes só cresceram, trazendo mais e mais questionamentos para o estudo do Direito.

Inegável, dentro desse contexto, é o surgimento de vários problemas doutrinários, que têm sido objeto de inúmeros questionamentos e controvérsias dentre os doutrinadores, juristas e estudiosos do tema.

Vê-se claramente um antagonismo de idéias, por exemplo, nas discussões acerca da responsabilização tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada para fins de cobrança judicial, a esse respeito no processo de execução fiscal, que, no caso de atos praticados pelo sócio com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a melhor doutrina fala em responsabilidade exclusiva do sócio, enquanto a jurisprudência brasileira considera como sendo responsabilidade solidária do sócio com a sociedade.

Levanta-se, então, a questão a respeito da necessidade ou não de se repensar as noções de muitos institutos consagrados dos Direitos Processual Civil e Tributário, dentre eles a responsabilidade dos sócios, para que possa ocorrer de fato uma evolução na busca pela justiça fiscal.

Analisando-se o caso brasileiro, tem-se, já de há muito tempo, as Fazendas Públicas (seja da União, Estados, Distrito Federal e Municípios) buscando incessantemente aumentar a arrecadação e muitas vezes acabando por cometer abusos, derrubando por completo alguns institutos de Direito material, inclusive constitucionais, como o Princípio da Capacidade Contributiva, e processuais, como o do redirecionamento da execução fiscal.

Daí, vê-se que há muitas dúvidas dos próprios doutrinadores quanto ao alcance da habilitação de tais institutos da Carta Magna brasileira e dos Direitos Processual Civil e Tributário.

Assim, em conformidade com os preceitos acima enumerados, faz-se um estudo que começa abordando alguns aspectos conceituais do tributo, apresentando uma rápida abordagem histórica e um enfoque direcionado aos novos estudos sobre esse tema, para depois relacioná-lo com a figura da responsabilização dos sócios para fins de execução fiscal.

Tendo em conta que esses debates entre Estado e contribuinte são uma realidade que vem podendo ser vista, vivenciada e discutida com cada vez mais

freqüência no Brasil e que não há um posicionamento unânime dentre os doutrinadores e aplicadores da lei acerca dos limites da cobrança judicial fiscal e da responsabilidade dos sócios nesse contexto, no decorrer deste trabalho monográfico, responde-se a determinados questionamentos, tais como: quais as diferenças entre execução comum ou civil e execução fiscal? Quais sócios-pessoas físicas de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada poderiam ser cobrados por dívidas tributárias da empresa-pessoa jurídica? Seria possível responsabilizar um sócio além do valor de suas quotas? Em caso de resposta afirmativa, em que casos?

Justifica este trabalho o fato de tratar este tema de assunto de relevante importância em virtude dos acontecimentos históricos ocorridos, principalmente, a partir da última década do século passado, em especial, daqueles voltados às muitas mudanças legais sofridas pelo instituto do processo de execução civil, o que trouxe algumas modificações para a execução fiscal também, e da responsabilidade tributária, além das mudanças dos entendimentos jurisprudenciais dos principais tribunais brasileiros.

Tudo isso é o que se tenta verificar pelo referencial teórico desta obra, que busca embasar, em teorias de diversos doutrinadores e juristas, a hipótese aqui defendida da essencialidade de uma modernização de alguns institutos dos Direitos Processual Civil e Tributário brasileiros, em especial a responsabilidade dos sócios e a execução fiscal, para que possa ocorrer de fato o tão sonhado equilíbrio entre Estado e seus contribuintes jurisdicionados.

Tem-se, então, como objetivo geral analisar o instituto da responsabilidade tributária dos sócios de sociedade por quotas de responsabilidade limitada em sede de cobrança judicial, qual seja o processo de execução fiscal. Especificamente, busca-se mostrar o posicionamento que tem adotado a doutrina acerca do tema e a importância que se tem dado ao instituto constitucional contido no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal brasileira quando confrontado com os limites que têm as Fazendas Públicas para cobrar seus tributos; analisar a importância histórica da Lei nº 6.830/80 para o processo de execução fiscal, e os tipos de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada pelas dívidas

contraídas pelas empresas e em que condições ocorrem. Tudo isso com base em fundamentos doutrinários e legislativos.

Em relação aos aspectos metodológicos, as hipóteses são investigadas por meio de pesquisa bibliográfica e de casos concretos levados ao exame dos tribunais e suas respectivas decisões, já que se explica o problema com base em referências teóricas, baseando-se na análise da literatura já publicada em forma de livros, revistas, publicações avulsas, imprensa escrita e até disponibilizada na internet; e documental, por serem utilizados documentos, onde se faz necessária análise dos dados em observância aos objetivos da pesquisa, a verificação se realmente são representativos e qual a interpretação correta. No que tange à tipologia da pesquisa, isto é, segundo a utilização de resultados, é pura, porque o seu objetivo primordial não é querer transformar a realidade, mas tão-somente buscar conhecimentos para o pesquisador, embora se deva reconhecer a possibilidade de o Legislador ou Judiciário acolher entendimentos diversos, aqui expressados, para alguns dispositivos ou algumas reformas legislativas, o quê poderia representar uma mudança na realidade. A abordagem é qualitativa, pois não se está buscando critérios de representatividade numérica, mas uma maior compreensão das ações e das relações humanas e uma observação dos fenômenos sociais. Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva e exploratória, classificando, explicando e interpretando os fatos e procurando aprimorar idéias.

Este primeiro capítulo trata tão somente dos aspectos introdutórios desta monografia, abordando também os elementos metodológicos aplicados nessa pesquisa, a fim de deixar o leitor a par do que será encontrado nos capítulos seguintes.

O segundo capítulo discorre sobre os aspectos conceituais do instituto do tributo, fazendo uma breve explanação acerca da sua origem e importância para a manutenção do Estado brasileiro, dos seus elementos constitutivos, mostrando os dispositivos normativos e o posicionamento da doutrina no tocante às suas convergências e divergências, tentando, assim, preparar uma base para o entendimento do objeto desta pesquisa, que será tratado nos capítulos que se seguem.

Em continuação, no terceiro capítulo, busca-se fazer uma abordagem geral acerca da figura do Processo de Execução, abordando seu conceito e sua natureza jurídica, as principais diferenças entre a execução comum e a execução fiscal, tecendo comentários sobre as principais mudanças normativas trazidas recentemente, sobretudo com a Lei nº 11.382/06, o procedimento do redirecionamento da execução fiscal e fechando com esclarecimentos acerca dos danos que o contribuinte pode sofrer ao ser alvo de execuções fiscais injustas.

O quarto dá uma continuidade no tratamento direto do foco principal desta pesquisa, iniciado no capítulo anterior. Consubstancia-se um debate acerca dos aspectos conceituais da responsabilidade tributária, discorrendo-se sobre a obrigação tributária e o sujeito passivo, temas esses de suma importância para se construir um bom entendimento do tema principal. Tratando-se mais diretamente do assunto, dá-se uma explicação minuciosa acerca das Espécies de responsabilidades tributárias decorrentes de inadimplemento de obrigação tributária, trazendo em seu corpo um debate que trata das discussões acerca da responsabilidade do sócio genericamente e na sociedade limitada. Finaliza, este capítulo, com um estudo das possibilidades e situações onde o sócio pode ser responsabilizado de forma ilimitada.

O quinto e último capítulo apresenta as considerações finais deste trabalho, trazendo, de forma resumida, os esclarecimentos encontrados aos questionamentos iniciais que motivaram o início da pesquisa e o que mais se achou de importante no seu decorrer.

Logo, este trabalho aborda a responsabilidade dos sócios na sociedade limitada em face da cobrança executiva fiscal, explicando, inicialmente, de forma clara e coesa, os conceitos do instituto do tributo, interligando-se à noção do que é a ação de Execução Fiscal e do que realmente se pretende com ela, para enfim se chegar aos tipos e situações em que esses sócios podem ser responsabilizados e do porquê da necessidade de o Brasil "mudar" a visão do Estado-fisco e dos contribuintes acerca dos tributos, para que se alcance a tão sonhada justiça fiscal.

2 NATUREZA SOCIAL DO TRIBUTO

O dever de pagar tributos, assim entendido na acepção da palavra de "imposição" ao pagamento, advém do conceito de Estado, como "instituição", e, sobretudo, do que se entende por poder soberano estatal.

Abordando-se pontualmente o Estado brasileiro, embora não sejam poucos os casos semelhantes vistos em outras nações, vê-se que não é de hoje que o fisco vem aumentando cada vez mais a sua voracidade na arrecadação tributária. Encontrando-se, assim, na mesma proporção, o cidadão "fantasiado" de contribuinte, mais e mais acuado na sua condição de "dominado".

Como poderá ser observado ao longo deste trabalho, doutrinadores, e estudiosos do tema não são unânimes quando caracterizam os limites do Estado para cobrar tributos, divergindo opiniões acerca do assunto.

2.1 Aspectos conceituais do tributo

Segundo Geraldo Ataliba (1991, p. 35), o conceito primário de tributo atua como aglutinante de todo o sistema, e por isso, todo o Direito Tributário gira em torno do seu conceito.

No mesmo sentido, tem-se Marcelo Cerqueira (2002, p. 109) lecionando que "no Direito Tributário, o conceito fundamental é o de tributo, imprescindível para a compreensão do direito positivo tributário".

Seguindo-se esse pressuposto, procura-se, neste tópico, abordar os aspectos conceituais desse instituto, que serão de grande importância para o entendimento do núcleo deste trabalho.

Saliente-se, todavia, que, aqui, o tributo será tratado como um todo, fazendo-se uma análise bastante sucinta de seus aspectos para que se possa ter

uma base de conhecimentos para, no momento oportuno, se entender com clareza o que vem acontecendo com esse instituto hodiernamente.

2.1.1 Elementos constitutivos do tributo

O ordenamento jurídico de cada Estado define o conceito dos seus tributos (MACHADO, H., [200-?]), muito embora haja traços comuns presentes em quase todos os modernos ordenamentos jurídicos positivos.

Para melhor entender esse conceito, deve-se, primeiramente, levar em consideração o atual modelo de Estado que se conhece, onde facilmente se deduz que os recursos financeiros são estritamente necessários para honrar seus compromissos no âmbito internacional e manter um bom funcionamento da máquina estatal.

Tais recursos, que sustentam as suas finanças públicas, advêm do seu povo, impondo-se às pessoas o dever de “colaborar” monetariamente com os cofres públicos.

Observe-se, oportunamente, porém, que tal imposição não se trata tão somente de uma simples opção aleatória ou impensada do legislador constituinte, mas lembre-se que se trata de um “contrato social”, assim como diria Rousseau. Em assim sendo, presume-se que todos os brasileiros concordaram em que o Estado seria financiado principalmente por suas contribuições pecuniárias, conforme venham a possuir capacidade contributiva. (FURLAN, 2007, p. 8).

Embora a melhor doutrina pregue que a lei não deve conceituar, mas tão somente estabelecer regras de comportamento, o legislador pátrio, devido às inúmeras controvérsias resolveu por fazê-lo, de nada mais adiantando, na prática, os diversos conceitos de tributo elaborados por juristas e financistas, uma vez que aquele deve prevalecer. Assim dispôs o legislador no artigo 3º do Código Tributário: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se pode exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

Como dito anteriormente, o Estado necessita angariar recursos financeiros para poder se manter. Logo, tem-se o primeiro elemento legal que é a prestação em forma de pecúnia.

O código fala ainda que a prestação deverá ser em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Observe-se que se desconhece, aqui, sistemas tributários da atualidade onde os tributos possam ser pagos *in natura*, onde o pagamento poderia se dar por meio de uma quantidade de determinado produto, ou *in labore*, onde se pagaria por meio prestação de serviços. Portanto, qualquer outra forma de pagar tributo, que não em moeda corrente e nacional, deve ser desconsiderada para os dias de hoje.

Diz-se que a prestação é compulsória, simplesmente porque o seu pagamento não decorre diretamente da vontade do contribuinte. Então, diferentemente do que ocorre na obrigação contratual, na tributária, a obrigação de pagar o tributo decorre diretamente da lei que o institua. Logo, uma vez que o Estado estipule o *quantum* e em que condições se deve pagar, em regra, todos que se enquadrarem nessas condições deverão realizar o pagamento deste tributo.

Ainda no tocante à prestação pecuniária, o legislador estabeleceu também como elemento constitutivo do tributo o fato de este não decorrer de sanção de ato ilícito. Isso está legalmente disposto porque muito embora o recolhimento de tributos seja a principal fonte de arrecadação fiscal, o Estado ainda pode auferir recursos aplicando penalidades pecuniárias aos responsáveis por cometimento de ato ilícito, ou seja, a hipótese de incidência de um tributo deve decorrer de algo necessariamente lícito.

No tocante a esse ponto, importante mencionar observação de Hugo Machado ([200-?], ao afirmar que um tributo pode ser cobrado em razão de um fato onde a ilicitude eventualmente esteja presente, desde que essa ilicitude não seja necessária para justificar a sua exigência. Ele quis dizer com isso que um rendimento auferido em atividade ilícita está, sim, sujeito à tributação, não se considerando isso como uma tributação do ilícito. Assim, o fato gerador de um

tributo pode decorrer eventualmente de um ilícito, o mesmo não pode ser dito, porém, para a hipótese de incidência, ou se estaria instituindo uma penalidade e não mais um tributo.¹

Como último comentário em relação à natureza da prestação pecuniária, lembre-se que o Estado, além da forma tributária e da estipulação de penalidades como sanção de ilícito, pode angariar recursos também fornecendo bens ou serviços cuja aquisição ou utilização não seja obrigatória. Esse caso tem natureza típica de preço público ou tarifa.

Tomando-se, então, os elementos compulsoriedade e irrelevância de ilicitude, tem-se a distinção de tributo para as demais formas arrecadatórias do Estado, quais sejam, a prestação de serviços ou bens facultativos à sociedade, onde a prestação em pecúnia tem a natureza de preço ou tarifa, e penalidade pecuniária decorrente de ato ilícito. Isso porque naquele inexistente o elemento compulsoriedade, e, neste, a irrelevância de ilicitude.

Para os países que ainda hoje não possuem governos democráticos, tem-se aí por exauridos os elementos constitutivos de um tributo. E é exatamente por considerar que o Brasil é um Estado Democrático de Direito, que o legislador inseriu no rol de elementos para a constituição de um tributo a necessidade de a prestação pecuniária dever ser instituída por lei em sentido estrito. Isso porque a lei nada mais é que a vontade do povo exteriorizada. Logo, tal elemento decorre do princípio da legalidade, que na atual Carta Política está disposto no artigo 150, I². Seguindo-se esse princípio, o Estado só pode instituir qualquer tributo necessariamente por meio de lei, em geral, ordinária, excetuando-se apenas os casos em que o texto constitucional exigir a necessidade de edição de lei complementar.

¹ Ainda sobre a necessidade de o tributo versar sobre fato necessariamente lícito, fala-se que a Constituição de 1988 teria previsto uma exceção em seu artigo 182, §4, II, onde se autoriza o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), progressivo no tempo, onde teria a finalidade de obrigar o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a promover seu adequado aproveitamento. Embora ele possa ser visto como um tributo extra fiscal proibitivo, é grande a corrente que fala em natureza de sanção. Nesse sentido, leciona Hugo Machado ([200-?]).

² "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."

Por fim, o último elemento do tributo diz respeito à sua cobrança, que não poderá se dar de forma arbitrária, nem discricionária³, mas tão somente mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Isso quer dizer que a autoridade estará completamente adstrita à disposição legal para poder agir, uma vez que esta disporá acerca do fim a ser alcançado, da forma a ser observada e da competência da autoridade para agir. Em outras palavras, a autoridade estatal não pode realizar a cobrança de um tributo, baseando-se em seu juízo pessoal, uma vez que ela deverá seguir estritamente as disposições legais, não se podendo fazer valer de eventual indeterminação legal para tal.

2.2 O individualismo e o (in)desejável Estado gendarme

Sabe-se que já de há muito tempo as nações cobram tributos de sua sociedade para financiar a atividade estatal. Mas apenas no século XV é que se observou, pelo conjunto das características, o início das grandes economias nacionais.

Nesse período, assistiu-se ao advento do Estado feudal e absolutista que dominou o mundo até a metade do século XVIII.

Descreve Sidou (1978, p. 9) como tendo sido a época em que o monarca se fez detentor do poder cabal, e que aos poucos e cada vez mais absorventemente procurou usurpar aos barões, até que o "clássico Rei-sol pudesse exclaimar *l'Etat c'est moi*".⁴

Sabe-se que na época das grandes navegações, o descobrimento dos novos continentes e a conseqüente valoração dada aos metais nobres deram

³ Segundo ensinamentos trazidos do Direito Administrativo, além de discricionária, a atividade administrativa pode ser arbitrária ou vinculada, a depender do grau de liberdade que tenha o agente administrativo para praticá-la. Será arbitrária quando a autoridade não sofrer qualquer limite legal para praticar, podendo fazê-lo como bem entender. E será discricionária quando a lei dispuser acerca do objetivo a ser praticado, podendo a autoridade decidir quando e como agir.

⁴ Interessante observação faz Anderson Furlan, citando Luís Trotabas e A. A. Carvalho, em que lembra que se passam os anos, mas o ódio popular às leis tributárias permanece. E se hoje elas são conhecidas como "leis incomodativas" ou "normas de rejeição social", na Idade Média eram chamadas de "leis odiosas". (FURLAN, 2007, p. 7).

entusiasmo para que o Estado empreendesse um controle sistemático sobre a indústria.

Viu-se, aí, o Estado envolvendo-se cada vez mais, e de forma mais voraz na atividade econômica, buscando assiduamente o seu entesouramento. Assim narra Sidou:

Registrou-se um controle disfarçado, conquanto eficiente, de todas as formas de atividade econômica, de que o Estado passou a retirar sua maior fonte de recursos. Tal controle não obedecia a qualquer sentido sócio-político, daí um intervencionismo estatal tremendamente injusto e egoísta. (SIDOU, 1978, p. 9).

Com toda essa absurda e infundada “invasão” estatal, eis que surge o Estado liberal após uma revolução política na França e outra econômica na Inglaterra. Cada uma dessas revoluções trouxe aspectos da estrutura do Liberalismo. A primeira, a abolição da monarquia absolutista, a segunda, o afastamento da intervenção estatal.

Sidou lembra que Adam Smith, o proclamado “pai do liberalismo”, que antes conceituava economia política como a arte de fazer crescer as riquezas do rei, pregando uma grande “diminuição” do Estado, afirmava que, sendo a liberdade de concorrência, podia-se garantir baixos preços e alta qualidade. E conclui:

Entendiam os liberalistas que, sendo o Estado um ‘mal-necessário’, sua posição havia de limitar-se à de gendarme, na só atitude expectativa para reprimir os abusos. A lei da oferta e da procura, que se julgava incontornável, encarregar-se-ia do mais, na defesa da economia pública e privada. (SIDOU, 1978, p. 9-10).

No século XIX, o mundo experimentou a liberdade econômica ao extremo. A escola individualista mostrou as numerosas falhas de que podiam se revestir o sistema. Em lugar do individualismo produtivo, o que se registrou foi a unidade econômica, o monopólio.

Em suma, o resultado que se viu foi um desenvolvimento acentuado do proletariado e do desemprego.

Um século após a tentativa de mudança, o que se observou foi mais uma grande frustração. Esse ciclo teve seu fim numa situação em que “o Estado liberal gemeu ao peso das graves responsabilidades, tão grande que o ser gendarme só,

seria demais débil, quiçá pernicioso, talvez um autocídio a curto prazo” (SIDOU, 1978, p. 10).

No século XX, por conseguinte, ressurgiu o intervencionismo estatal, embora de forma não extremada. Essa nova transição resolveu, entretanto, mesmo que tardiamente, atentar para o fator social, superando a fórmula do *laissez faire*.

Eis que surge o modelo de Estado que no mundo hodierno é mais visto, qual seja, o social-democrático. Também conhecido como o Estado-previdência, é caracterizado por intervenções realizadas diretamente e de forma bem aberta, visando evitar os atritos de classe, ou indiretamente, tomando para si a execução de planos assistenciais, sobretudo educação e saúde.

2.3 A notória função social do tributo

Como estudado a pouco, talvez nada seja mais pacífico do que afirmar que a democracia liberal não pôde enfrentar o drama econômico da sociedade e deixou-se ultrapassar pela democracia social.

O combalido capitalismo-liberal, que tem como última resistência o modelo econômico norte americano, encontra-se cada vez mais enfraquecido. Até mesmo lá, nos Estados Unidos, já se tem incorporado ao sistema político arejados princípios sociais, sistema esse em que se vê, sobretudo nos últimos anos, a decadência de um dos seus mais importantes institutos, o da propriedade privada.

Segundo Sidou (1978, p. 43), “dia a dia mais ganha substância o raciocínio do sábio austriaco Schumpeter, segundo o qual, o capitalismo, em sua forma originária, não sobreviverá”.

É exatamente nesse cenário, repugnando-se, obviamente, os indesejáveis métodos de revolução pela violência, faltando com a tranquilidade de gerações inteiras e atentadores das mais respeitáveis tradições, eis que o tributo foi invocado para representar notável papel na aspirada revolução pelo consentimento.

Ocorre que, para que o Estado alcance o exercício e capacidade plenos para prover segurança (aqui, no amplo sentido de estatuir a ordem entre os homens na sociedade, regulando-lhes as mais importantes relações internas e externas, etc.), necessário se faz dar a ele certo poder intervencionista, ou, como se pode preferir, direcionista, aplicado sobretudo à estrutura da economia, uma vez que esta é uma das colunas mais importantes à sustentação do Estado.

Lembre-se, porém, que esse poder intervencionista ou direcionista visto, agora, sob nova óptica, não busca eliminar a propriedade privada dos meios de produção erigindo apenas como propriedade privada os meios de consumo, objeto do sistema econômico e político do comunismo. Não se cogita de forma alguma se tomar o rumo de uma estatização incontida, transformando a coletividade obreira em funcionários públicos das indústrias do Estado. (SIDOU, 1978, p. 13).

Toma o tributo, assim, a forma de um simples adiantamento na transação que a sociedade faz com o Estado para regular a vida humana em sociedade, a fim de se buscar a garantia da paz coletiva. Como se pode deduzir, o poder político exercido pelo Estado tem um preço, um custo, envolvendo a atuação em diversos ramos e frentes, quer seja fiscalizando quem age ou propriamente agindo, o Estado necessita estar presente na vida de todos.

Atualmente, com o fim da monarquia na grande maioria dos países, o que se vê é que o chamado poder tributário tornou-se um poder-dever ou uma função com seu objeto vinculado aos objetivos fundamentais da República, como é o caso do Brasil⁵. Assim, a legitimidade do tributo só pode ser aferida na mesma proporção em que o mesmo for utilizado para tais objetivos.

Assim já doutrina Elísio Bastos (2006, p. 143), uma vez que se a sociedade deve ser destinatária dos tributos, ela deve fazer parte, de igual modo, da relação tributária, devendo obter meios e instrumentos que facilitem, incentivem e viabilizem sua participação.

⁵ Observando-se os títulos VI (Da Tributação e do Orçamento) e VII (Da Ordem Econômica e Financeira), percebe-se nitidamente que "o financiamento dos gastos públicos do Estado brasileiro se faz mediante pagamento de tributos." (FURLAN, 2007, p.8).

Nesse contexto encontra-se “o Poder/Dever de Tributar ou função tributária com o desiderato precípua de conseguir os meios financeiros necessários para viabilizar o atuar do Estado” (BASTOS, E., 2006, p. 144). Logo, todo tributo deve ser concebido de modo que possa tirar das mãos do povo apenas o necessário, o mínimo de dinheiro possível.

No caso do Estado brasileiro, os seus objetivos fundamentais estão dispostos expressamente no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988).

Diante do exposto, infere-se que, na atualidade, o cidadão/contribuinte deve fomentar o Estado Social, e este deve deixar de ser um mero garantidor de liberdades e da propriedade para assumir um papel ativo, conforme a vontade do Poder Constituinte Originário expressa no artigo 3º a pouco mencionado e transcrito, qual seja, de fomento à redução das desigualdades, pretendendo atuar, inclusive, sobre o regime da propriedade, que deve ter seu uso legitimado pelo bem-estar causado à comunidade, e não apenas a seu titular.⁶

2.3.1 A arrecadação tributária como necessidade para a manutenção do Estado: atividade financeira do Estado e o poder/dever de tributar

Até o presente momento desse estudo, pode-se concluir que a visão que se tem hoje, no Brasil e em muitos outros países, acerca da relação tributária deve ser mudada.

Enquanto, de um lado, o Estado faz todo o possível para “tomar” as riquezas dos cidadãos, estes, por sua vez, buscam todo um arcabouço doutrinário para fugir dos “impostos” devidos. Para se ter idéia, grandes tributaristas germânicos

⁶ Furlan (2007, p. 8), citando Juan Manuel Barquero, reforça essa idéia, afirmando ser “o tributo o instrumento mais adequado para o financiamento do Estado Social, fundamental veículo de financiamento dos gastos públicos, intervenção e redistribuição.”

chegaram a tratar os tributos como *Dummensteuer* (“imposto dos ignorantes”)⁷, querendo se referir que somente os ignorantes e tolos que não encontram falhas ou lacunas na legislação tributária é que pagam impostos. (FURLAN, 2007, p. 8).

Ocorre que atualmente, no mundo civilizado de Estado Social e Tributário de Direito, não se pode mais ter em mente a relação tributária como sendo essa constante e eterna briga entre fisco e contribuinte, onde cada um busca garantir tão somente o seu espaço.

De um lado, o contribuinte tem que ter em mente que, inegável é o fato de que, já há muito tempo, o ato de pagar tributo é um dever fundamental do cidadão. Da parte do Estado, deve-se cessar os constantes desrespeitos cometidos pelas autoridades fazendárias, em nome do combate à sonegação fiscal, que acabam por atingir os direitos dos contribuintes, que, por sua vez, sentem-se moralmente desobrigados a cumprir as leis, uma vez que estes passam a vê-las como sendo apenas um instrumento de coerção, sem qualquer moralidade por parte do Estado.

É aceitável o fato de o Estado esforçar-se para defender com afinco o Erário Público da prática dos sonegadores. Ocorre que não é razoável que se faça mediante práticas arbitrárias, até porque, o Estado pode fazê-lo mediante a edição de leis justas e obedientes à Constituição, sem mencionar também que pode fazê-lo mediante um trabalho de fiscalização mais efetivo e competente, capaz de detectar as práticas evasivas e punir os infratores. (MACHADO, H., 2002b).

Diante deste cenário, é de extrema importância para se tentar encontrar o equilíbrio entre o Estado e os seus jurisdicionados, que se olhe para relação tributária, tendo sempre em vista a sociedade como destinatária final do produto da exação tributária.

Tal equilíbrio deve ser exaustivamente buscado, uma vez que ainda não haja outra alternativa conhecida para a manutenção do Estado.

⁷ Como bem se pode verificar na obra de Anderson Furlan (2007, p. 8), essa expressão foi realmente utilizada por muitos alemães, um deles foi Gerd Willi Rothmann na apresentação da obra *Elisão e Evasão de Tributos*, de Douglas Yamashita (São Paulo: Lex, 2005).

Elísio Bastos lembra que, segundo Regis Oliveira e Estevão Horvath, para a manutenção de todas as atividades a que é obrigado desenvolver, tais como a realização dos serviços públicos, o exercício do poder de polícia, a intervenção no domínio econômico, entrega de subvenções econômicas e sociais, desenvolvimento da pessoa humana, o Estado deve possuir fontes de renda, ou seja, meios materiais para atingir tais objetivos. (OLIVEIRA; HORVATH apud BASTOS, E., 2006, p.144).

Logo, aduz-se que é com a receita, em especial as advindas da tributação, que o Estado obtém os recursos patrimoniais que serão empregados nas despesas públicas, todas vinculadas, no caso do Brasil, como já se ressaltou, aos objetivos fundamentais descritos na Constituição.

Por fim, Estado e contribuinte devem encontrar, o mais brevemente possível, o equilíbrio de seus anseios, para que a justa e digna sociedade “descrita” no artigo 3º da Constituição Federal possa ser construída e mantida, favorecendo a todos os jurisdicionados indistintivamente.

2.3.2 O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva surge no horizonte jurídico como um preceito constitucional que, reforçando o princípio republicano, visa a equilibrar o anseio estatal de arrecadar e o desejo do contribuinte de pagar o mínimo possível aos cofres públicos. O legislador constituinte assim dispôs:

Art. 145, §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).⁸

⁸ Observe-se que apenas a primeira parte deste dispositivo constitucional diz respeito diretamente ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que a segunda metade apenas autoriza a Fazenda Pública a avaliar os sinais exteriores de riqueza do contribuinte, de modo a detectar possíveis fraudes tributárias. Trata-se de mais uma atecnia do legislador.

À primeira vista já é possível identificar a intenção inequívoca do legislador constitucional de traçar uma relação direta entre impostos⁹ e capacidade contributiva.

De uma forma bem geral, a capacidade contributiva pode ser vista como uma espécie de raio x, que se manifesta diante de fatos ou situações, que se permite aferir, pelo menos em tese, “a *capacidade econômica* real do contribuinte, isto é, a sua aptidão concreta e específica de suportar a carga econômica do imposto”. (COELHO, 1990, p. 90). Simplificando, a capacidade contributiva prega a idéia de que quem tem mais riquezas deve contribuir proporcionalmente mais com o fisco mantedor da coisa pública do que quem tem menos.

O princípio da capacidade contributiva se encontra num patamar de suma importância, juntamente com o princípio da igualdade, para a concretização dos ideais republicanos, exatamente por ser um dos mecanismos mais eficientes na busca da “justiça fiscal”.

Na prática, isso significa que o legislador ordinário das pessoas políticas, destinatário imediato deste princípio, é obrigado a escolher fatos que revelem conteúdo econômico, sem nunca esquecer as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, independentemente de serem eles pessoas físicas ou jurídicas.

As conseqüências positivas do cumprimento deste princípio são muito bem avaliadas por Roque Carrazza, senão veja-se:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados. (CARRAZZA, 2006, p. 86).

Por fim, para que este dispositivo constitucional do princípio da capacidade contributiva produza efeitos junto ao legislador e junto à autoridade

⁹ Carrazza (2006, p. 85) lembra que as taxas e contribuições de melhoria também podem ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, mas sem a imposição constitucional que tem os impostos, ficando, portanto, a critério do legislador ordinário.

judiciária, deve ele ser observado e respeitado como uma norma programática, que não trata de simples recomendação, conselho ou promessa, sob pena de se decretar a inconstitucionalidade das leis que o afronte. (BORGES apud CARRAZZA, 2006, p. 93).

3 EXECUÇÃO FISCAL

Atualmente, a execução fiscal é um dos temas mais debatidos dentre aqueles que estudam as várias modalidades de processo judicial tributário existentes.

Hugo Machado (2002a, p. 408) descreve a execução fiscal como sendo “a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos como Dívida Ativa”.

Anteriormente, essa matéria era regulada pelo Decreto nº 960/38, o qual restou revogado em face dos dispositivos do Código de Processo Civil (CPC), Lei nº 5.869/73, concernentes ao processo de execução. Atualmente, estes, por sua vez, encontram-se “afastados” pela Lei de Execução Fiscal (LEF), Lei nº 6.830/80. (MACHADO, H., 2002a, p. 409).¹

Como se vê, muitas são as discussões acerca da sistematização e institutos do processo civil utilizados na esfera do Direito Tributário. Tal relação de complementaridade entre essas duas “áreas” do Direito é bastante estreita, por isso tem tanta importância para este estudo. Mas tal assunto será abordado oportunamente nos subitens que seguem.

Também restará bem observado no decorrer deste capítulo, que muitas têm sido as alterações normativas que vêm modificando o sistema processual brasileiro, direta ou indiretamente, o que faz com que esse sistema se encontre, nos dias de hoje, em determinados casos, numa verdadeira “bagunça jurídica”. O mais grave é que essa desordem tem penalizado quase sempre o contribuinte.

Numa absurda e inconseqüente busca do legislador em dar uma “maior efetividade” ao processo judicial, muitas mudanças legais têm sido feitas no decorrer dos últimos anos. Infelizmente, porém, senão todas, mas a maioria arrebatadora

¹ A questão desse eventual conflito de normas será tratada *a posteriori*, em momento mais oportuno.

dessas mudanças tem visado o benefício único da Fazenda Pública, muitas das vezes ignorando e desrespeitando por completo o princípio da paridade das partes, e instituindo cada vez mais “medidas opressoras contra os contribuintes inadimplentes” (HARADA, 2005), medidas essas que não encontram menor respaldo nos direitos e garantias inseridos na atual Constituição pátria.

Exemplos de tais aberrações jurídicas não faltam. Tem-se a Lei nº 9.532/97, que no âmbito da medida cautelar fiscal, possibilita tornar indisponíveis os bens do devedor por medida liminar de “obrigatória” concessão, mesmo quando não se pressuponha a existência de dívida líquida e certa. Há também a Lei nº 8.866/94, dispondo que a ação de depósito dos tributos retidos na fonte pode culminar com a prisão civil do devedor em até 90 dias, violando, não só o art. 5º, LXVII da CF/88², mas também, o Pacto de San José da Costa Rica, subscrito pelo nosso País. E ainda o “instituto” da penhora *on line* das contas bancárias do devedor, que teve origem em Convênio de natureza discutível (por confundir dinheiro disponível com saldo em conta corrente) firmado entre o Banco Central e o Tribunal Superior do Trabalho, e que vem sendo hoje, de forma assustadora, utilizado pelo legislador brasileiro.

Como se tudo isso já não bastasse, eis que surge a Lei nº 11.101/05, sendo regulamentada pela LC nº 118/05, editada para adequar o Código Tributário Nacional (CTN), que implantou o regime de recuperação judicial e extrajudicial de empresas em dificuldades financeiras e que tem representado um novo instrumento de massacre do contribuinte. Isso porque essa nova norma prevê que, uma vez que se não forem encontrados bens do devedor, após sua regular citação, determinará o juiz a indisponibilidade de todos os bens e direitos do devedor, comunicando a sua decisão, preferencialmente, por meios eletrônicos aos órgãos competentes (Registro de Imóveis, supervisores do mercado bancário e de capitais etc).³

² Assim dispõe a Carta Magna em seu art. 5º, LXVII: “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. Cf. BRASIL. Constituição (1988). op cit., art. 5º, LXVII. Ainda a esse respeito, é de suma importância observar que o Supremo Tribunal Federal já começa a entender, mesmo que timidamente, e fundamentando-se no princípio da proporcionalidade, que, ante o atual arcabouço jurídico pátrio, não há mais base legal para a prisão civil. Embora tal decisão tenha versado apenas acerca da prisão civil de depositário infiel, acredita-se que essa tendência deva ser seguida para os demais casos. Nesse sentido, cf. decisão do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2007a).

³ Nesse sentido, cf. (BRASIL, 1966).

Infelizmente é esse o atual momento em que vive a sistemática processual aplicada ao Direito Tributário, onde o legislador tem, cada vez mais, mostrado a sua face extremamente fiscalista.

Se de um lado, como visto, o legislador busca a efetividade das execuções fiscais acima de tudo, de outro, esquiva as Fazendas Públicas de pagar juridicamente o que devem, dificultando os provimentos jurisdicionais em seu desfavor. Como importantes exemplos, tem-se o art. 5º da Lei nº 4.348/64⁴, que estabelece normas processuais relativas a mandado de segurança; a Medida Provisória (MP) nº 1.798-1, de 11 de fevereiro de 1999, que incluiu na Lei nº 9.494/97 o art. 2º-B⁵; e o art. 1º da própria Lei nº 9.494/97⁶, que disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública. Esses dispositivos, segundo Bueno (2005, p. 196), extinguiram o instituto da execução provisória nas hipóteses previstas em lei e fecharam, por assim dizer, "o ciclo da tutela de urgência exercitável em face do Poder Público quando a matéria diz respeito ao funcionalismo público" (BUENO, 2005, p. 195).

Após este breve intróito acerca do atual momento vivido pela sistemática processual, buscar-se-á, neste tópico, fazer uma abordagem específica acerca da execução fiscal, para que se possa dar continuidade à construção de um alicerce de conhecimentos necessários com o fim de se alcançar o debate principal deste trabalho científico, qual seja, o estudo da responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades limitadas no âmbito do processo executivo fiscal.

⁴ "Art. 5º Não será concedida a medida liminar de mandados de segurança impetrados visando à reclassificação ou equiparação de servidores públicos, ou à concessão de aumento ou extensão de vantagens. Parágrafo único. Os mandados de segurança a que se refere este artigo serão executados depois de transitada em julgado a respectiva sentença." (BRASIL, 1964)

⁵ "Art. 2º-B. A sentença que tenha por objeto a liberação de recurso, inclusão em folha de pagamento, reclassificação, equiparação, concessão de aumento ou extensão de vantagens a servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive de suas autarquias e fundações, somente poderá ser executada após seu trânsito em julgado." (BRASIL, 1997).

⁶ "Art. 1º Aplica-se à tutela antecipada prevista nos arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil o disposto nos arts. 5º e seu parágrafo único e 7º da Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964, no art. 1º e seu § 4º da Lei nº 5.021, de 9 de junho de 1966, e nos arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992." Cf. *Ibidem*.

3.1 Natureza jurídica

A execução fiscal é uma das figuras mais importantes da fase judicial de cobrança do débito tributário.

Nas palavras de Celso Bastos (2002, p. 337), esta fase se inicia no momento da inscrição regular do débito tributário, uma vez que, a partir desse instante, a dívida passa a gozar da presunção de liquidez e certeza.

A certidão de inscrição do crédito da Fazenda Pública como Dívida Ativa (CDA) é o título executivo extrajudicial de que necessita a exeqüente para a propositura da execução. Nesta, portanto, a exeqüente não pede ao Juiz que decida sobre o seu direito de crédito. Pede simplesmente que sejam adotadas as providências para tornar efetivo o seu crédito, isto é, providências para compelir o devedor a pagar.

Esta certidão é elencada pelo CPC no rol de títulos extrajudiciais passíveis de serem objetos de execução, *in verbis*:

Artigo 585. São títulos executivos extrajudiciais:

.....
VI - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; (BRASIL, 1973).

O objeto da execução fiscal, assim, não é a constituição nem a declaração do direito, mas a efetivação deste, que se presume, por força de lei, líquido e certo.

Dentro desse contexto, esse tipo de execução surge com o processo de cobrança dos créditos da Fazenda Pública, inscritos na forma da lei, com natureza de ação, como disposto na lei processual civil, que dita também as regras quanto a sua proposição:

Artigo 578. A execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado.

Parágrafo único. Na execução fiscal, a Fazenda Pública poderá escolher o foro de qualquer um dos devedores, quando houver mais de um, ou o foro de qualquer dos domicílios do réu; a ação poderá ainda ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar. (BRASIL, 1973).

A Lei nº 6.830/80 também regula a execução fiscal e traz consigo as características de execução por quantia certa, já que, como exposto a pouco, um dos requisitos para a sua propositura é o de gozar o crédito já inscrito. (BASTOS, C., 2002, p. 338).

3.2 Execução fiscal e execução comum

Diz-se que a distinção entre execução fiscal e execução comum ou civil seja mais didática do que prática.

Vale lembrar que esses dois tipos de execução, apesar de algumas diferenças, são intrinsecamente ligados. Acredita-se, aqui, que não seria errado concluir-se que a execução fiscal é uma espécie de execução civil, ou seja, aquela nasceu desta.

Estudando-se mais este assunto, percebe-se que os conceitos de execução fiscal e de execução comum não possuem propriamente distinções, mas é como se um fosse “complemento” do outro.

Alexandre Câmara, citando Cândido Dinamarco, conceitua a execução comum como:

Conjunto de atos estatais através de que, com ou sem o concurso da vontade do devedor (e até contra ela), invade-se seu patrimônio para, à custa dele, realizar-se o resultado prático desejado concretamente pelo direito objetivo material. (CÂMARA, 2006, p. 150).

Já no tocante à execução fiscal, analisando-se a definição dada por Misael Montenegro, vê-se, nitidamente, que o objetivo de cobrar uma dívida é o mesmo, mas se trata de uma execução forçada sendo bem mais específica, senão veja-se:

A execução fiscal é o instrumento jurídico-processual predisposto a permitir a cobrança da *dívida ativa* da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias, não se admitindo a propositura do feito específico por parte de empresa pública ou de sociedade de economia mista, em face da interpretação gramatical das normas que emanam da Lei nº 6.830/80, respeitadas em consideração ao *princípio da especialidade*⁷,

⁷ Segundo o STF (JTAERGS 73/151), as empresas públicas não podem cobrar seus créditos através de execução fiscal.

sem afastar a aplicação subsidiária do CPC. (MONTENEGRO FILHO, 2006, p. 496-496).

No capítulo destinado ao estudo da natureza jurídica da execução fiscal, viu-se que, embora a execução fiscal tenha a sua lei própria, a lei processual civil genérica muito dispõe a seu respeito, sendo inclusive utilizada subsidiariamente àquela nos casos que couber.

Isso porque o processo judicial tributário, assim como o civil, é “a série encadeada de atos através da qual o Estado-Juiz presta a *tutela jurisdicional*” (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 217). A principal diferença entre as duas espécies reside no fato de que na tributária solucionam-se definitivamente apenas os conflitos em que União, Estados, Distrito Federal, Municípios ou suas respectivas autarquias (CÂMARA, 2006, p. 351) figurem como exeqüente na busca da cobrança de débitos tributários que já estejam regularmente inscritos na Dívida Ativa⁸ da Fazenda Pública, não podendo a execução fiscal ter objeto diverso deste.

A ritualística processual de ambas as espécies de execução é praticamente a mesma, coincidindo-se em quase toda a sua extensão. Tal fato se dá por não haver um processo específico propriamente dito, como ocorre, por exemplo, no âmbito penal. De fato, para solução de conflitos verificados nas relações jurídicas tributárias, tem-se a LEF trazendo poucas diferenças em relação à sistemática do Direito Processual Civil. Nesse sentido, Schubert Machado assim entende:

O processo tributário não guarda distinção essencial do processo civil. A Lei nº 6.830/80, que regula de forma apartada a execução fiscal, não faz alterações substanciais no regime da execução forçada por título extrajudicial previsto na lei processual civil e, ao excepcionar algumas regras do CPC por vezes ofende a Constituição Federal. Dessa forma, não há um regime jurídico próprio ao processo tributário, mas sim o processo civil aplicado à matéria tributária. O que se observa, todavia, é que nesta matéria os problemas de processo muitas vezes são solucionados de forma

⁸ Embora alguns juristas concordem com a utilização da “execução fiscal” para uma Fazenda Pública cobrar seus créditos tributários de outra Fazenda Pública (cf. (BRASIL, 2006f)), acredita-se, aqui, haver, uma impropriedade técnica, uma vez que se deve utilizar o rito da “execução contra a Fazenda Pública” (espécie de execução onde inexistente a figura da penhora, por se tratar de bens públicos, e, portanto, inalienáveis (cf. art. 648, do CPC, e arts. 44, II, 67 e 69, do Código Civil)) previsto no art. 730 e seguintes do CPC nos casos de execução contra pessoa jurídica de direito público. Conclui-se, assim, que apenas nos casos de a Fazenda Pública, figurante do pólo passivo, se tratar das demais pessoas da Administração Pública (empresa pública, sociedade de economia mista ou fundação não-autarquizada), poder-se-ia falar em “execução fiscal” propriamente dita, uma vez que o procedimento judicial seria regido pela LEF. Isso porque, mesmo podendo haver a figura do bem público, no caso de uma empresa pública, esta tem por objeto atividades negociais, razão pela qual, interpretando-se o art. 174, da CF/88, não se vislumbra óbices ao instituto da penhora. No mesmo sentido, Leon Szklarowsky (1997).

a causar dúvida e perplexidade ora nos tributaristas, ora nos processualistas. (MACHADO, S., [200-?])⁹

Comungando do mesmo posicionamento a este respeito, Leonardo Salomão escreve:

Os institutos da teoria geral do processo de execução são, essencialmente, os mesmos aplicáveis ao processo de execução fiscal, inclusive porque a natureza da prestação deduzida é a mesma de qualquer execução forçada, ou seja, a satisfação de um crédito líquido, certo e exigível. Todavia, porque o bem da vida pretendido em juízo é indisponível, eis que a Fazenda Pública representa o interesse público, a execução forçada de seus créditos é realizada por meio de um processo e procedimento com matizes especiais, regulado pela Lei Federal n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980 e, subsidiariamente, pela Legislação processual geral (art. 1º, da Lei de execução fiscal). (SALOMÃO, 2006).

Assim, portanto, tem-se que poucas são as diferenças existentes entre execução fiscal e civil, como, exemplificativamente, o objeto da ação, que naquela pode ser apenas o crédito de natureza tributária regularmente inscrito na Dívida Ativa da respectiva Fazenda.

3.2.1 Inafastabilidade da jurisdição

Como bem se sabe, para o Estado se manifestar no mundo jurídico, ele é dotado de personalidade jurídica. Salomão, em artigo publicado, lembra que, isso nada mais é do que uma criação do direito positivo¹⁰ para que a entidade política, autárquica ou fundacional possa se relacionar com outros sujeitos, seja de direito público ou privado, contraindo direitos e obrigações. (SALOMÃO, 2006).

Como já explanado anteriormente, a arrecadação tributária, objeto destinado a realizar os serviços que satisfaçam as necessidades públicas, é uma das competências atribuídas aos entes estatais.

Acaso um cidadão-contribuinte não cumpra com uma prestação enunciada na norma tributária, surge-se não só a necessidade, mas a obrigação, de o Estado-Fisco acionar o Estado-Juiz para que este promova a atuação da sanção e

⁹ Com relação às ofensas da Lei nº 6.830/80 à Carta Política, Schubert Machado ([200-?]) exemplifica dando a situação de quando a Lei de Execução Fiscal tenta alterar as causas de interrupção e suspensão do prazo de prescrição, divergindo do disposto no CTN, em clara ofensa ao art. 146, da CF/88.

¹⁰ Cf. Código Civil, arts. 40 e 41 (BRASIL, 2002e).

submeta o patrimônio do obrigado à satisfação do crédito tributário ou não tributário da entidade estatal.

Com isso, tem-se que a Lei de Execução Fiscal surge no panorama jurídico justamente para alicerçar, juntamente com a legislação processual civil, a Fazenda Pública em sua cobrança, no âmbito judicial, contra quem lhe deva um montante de natureza tributária.

3.3 Aplicação da lei nº 6.830/80

Como exposto anteriormente, a Lei nº 6.830/80 é a norma aplicada para os casos de execução fiscal, por ser considerada uma verdadeira norma geral.

Algumas dúvidas já surgiram no tocante à abrangência desta lei. Isso porque o “direito” constitucional de legislar sobre direito tributário e financeiro é concorrente entre a União, Estados e Distrito Federal, e suplementar para os Municípios. Assim dispõe a Carta Magna de 88, *in verbis*:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; (BRASIL, 1988).

Isso quer dizer que União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem fazer suas próprias leis que tratam de direito tributário e financeiro.

A dúvida pairava, portanto, na possibilidade de Estados, Distrito Federal e Municípios não terem de seguir a lei nº 6.830/80, formulada pela União, e, conseqüentemente, de instituírem sua própria legislação que tratasse de execução fiscal.

Para resolver tal impasse, Volney Zamenhof (2004, p. 5) lembra que a própria Constituição determina que caberá à União expedir normas gerais.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

.....
 § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (BRASIL, 1988).

Logo, como a União, exercendo a sua exclusiva competência, neste caso, para estabelecer normas gerais, já editou a lei nº 6.830/80, os demais entes federados que quiserem propor execuções fiscais, seja de natureza tributária ou não, terão que observar tal norma. Em outras palavras, esta lei servirá de parâmetro a todos.

Outro ponto importante é o tocante a um eventual conflito entre a lei nº 6.830/80 e o Código de Processo Civil.

Como a lei específica não dispõe categoricamente que os dispositivos processuais já existentes deveriam ser afastados, estes apenas passaram a ser vistos como norma subsidiária. A esse respeito Iran de Lima afirma:

Por outro lado, não haverá de cogitar, nunca, de conflito entre os dois diplomas, o do CPC e o da Lei nº 6.830/80. Primeiro haverá de procurar a solução para o problema ocorrente na lei especial, e somente na ocorrência de verdadeira omissão é que se buscará o subsídio do Direito Processual Comum. (LIMA apud SILVA, V., 2004, p. 5).

Compartilhando dessa mesma idéia, Volney Zamenhof leciona:

Por seu turno, o dispositivo sob comento arremata determinando que muito embora a execução fiscal tenha que ter por base a presente lei, havendo necessidade, pode-se fazer uso, de forma subsidiária, do Código de Processo Civil. (SILVA, V., 2004, p. 5).

Segue-se, aqui, a mesma linha de raciocínio de Iran de Lima e Volney Zamenhof, advogando-se que mesmo com o advento da Lei de Execuções Fiscais, os dispositivos tocantes a essa matéria encontrados no Código de Processo Civil não necessariamente caíram em total desuso, mas pelo contrário, continuam a ser aplicados de forma subsidiária.

3.4 A execução fiscal frente à nova reforma do Código de Processo Civil (Lei nº 11.382/06)

Em 22 de janeiro de 2007 entrou em vigor a Lei nº 11.382/06, que trouxe uma nova sistemática ao processo de execução disposto no CPC. Ocorre que, como bem prevê o artigo 1º da LEF, a execução judicial de dívidas ativas das Fazendas Públicas é regida, subsidiariamente, pelo CPC, logo algumas das alterações trazidas pela Lei nº 11.382/06 também são aplicadas às execuções fiscais.

Lembre-se, todavia, que como a aplicação é apenas subsidiária, não são todas as alterações que repercutem na sistemática da execução fiscal trazidas por esta reforma. Como exemplos têm-se as previsões da LEF referentes à inscrição da dívida ativa que permanece inalterada, ao despacho inicial do juiz, além da necessidade de garantir o juízo da execução para opor embargos do devedor, dentre outras.

Sabendo disso, faz-se necessária a análise de alguns dos principais dispositivos alterados, que passam a ter seus efeitos utilizáveis também no procedimento executivo tributário.

Uma alteração expressiva trazida pela Lei nº 11.382/06, que alterou o art. 652, §2º do CPC, deu à Fazenda Pública a possibilidade de indicar, já na fase inicial do processo, qual seja a petição inicial, bens do contribuinte-executado a serem penhorados. (XEXÉO, 2007, p. 62).¹¹

Ainda no procedimento inicial da execução fiscal, a alteração do art. 652-A, parágrafo único do CPC prevê, agora, que caso o executado pague a quantia integral da dívida, ele terá a verba honorária arbitrada pelo juiz reduzida pela metade.

¹¹ No caso de a Fazenda Pública nomear bens do executado a serem penhorados já na inicial e o executado, após a citação válida, deixar de garantir a execução, segundo a reforma, deverá o juiz determinar a intimação do executado, na pessoa do seu advogado ou via mandado de intimação pessoal, caso ainda não tenha constituído um, para que já indique, no prazo de cinco dias, o local onde se encontram os bens arrolados na inicial. Caso o executado descumpra esta intimação, poder-se-á considerar como um ato atentatório à dignidade da Justiça, cabendo, inclusive, multa de até vinte por cento do valor do débito a ser revertida para o exequente. Cf. (XEXÉO, 2007, p. 62).

Já no procedimento da penhora, pouco mudou. Como principais alterações, têm-se o rol de bens absolutamente impenhoráveis (art. 649, II ao X, do CPC), o procedimento a ser adotado nos casos de penhora de percentual do faturamento de empresa executada (art. 655-A, §3º, do CPC) e a averbação de penhora (art. 659, §6º, do CPC). No primeiro caso, houve a inclusão de móveis, pertences e utilidades domésticas que guarnecem o lar do executado, salvo, obviamente, os de elevado valor ou que ultrapassem as necessidades comuns de um médio padrão de vida, a ser decidido pelo juiz. No caso de penhora de faturamento, tem-se que deverá ser nomeado um depositário que possuirá o dever de submeter à aprovação judicial a forma de efetivação da constrição, além de apresentar mensalmente a prestação de contas. Por último, a nova reforma trouxe a possibilidade de se utilizar de meios eletrônicos para realizar a averbação de bens móveis e imóveis. (XEXÉO, 2007, p. 63).

Ressalte-se que, embora a Lei nº 11.382/06 tenha modificado a ordem de preferência dos bens a serem penhorados, nada mudou para o procedimento da execução fiscal, uma vez já existir um rol próprio na LEF, em seu art. 11.

Tem-se ainda como sendo uma das alterações mais importantes trazidas pela Lei nº 11.382/06, a figura do “parcelamento processual”¹². Sabe-se que o art. 16 da LEF anuncia que o prazo para a oposição dos embargos do devedor se inicia uma vez garantida a execução.

A partir daí, poderá o devedor, no prazo destinado à oposição dos embargos, reconhecer a existência do crédito e depositar trinta por cento do valor total da execução. Assim poderá requerer o pagamento do restante em até seis parcelas mensais, acrescidas tão somente de correção monetária e juros de um por cento ao mês (art. 745-A, CPC). Só que, no caso de inadimplência do executado,

¹² Vale lembrar que a aplicação desse tipo de parcelamento na execução fiscal ainda é alvo de muita discussão, haja vista o parcelamento de dívida ter procedimento estabelecido no art. 155-A, do CTN, que impõe a existência de lei específica, além do que ele é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Fazendo-se uma análise do dispositivo, parece, aqui, que o rigor do CTN deverá ser mitigado uma vez que além de a lei que o instituiu não ser específica para parcelamento de dívida ativa, tem-se ainda que o parcelamento processual traz mais benefícios do que prejuízos à Fazenda Pública. Isso porque além de permitir o pagamento de uma dívida ativa em curto espaço de tempo, assegura uma razoável duração do processo, trazendo maior celeridade, assim como determina o art. 5º, LXXVIII, da Constituição de 88.

será imposta a multa de dez por cento sobre o valor das parcelas não pagas, além do que perderá o seu direito de opor embargos. (XEXÉO, 2007, p. 65).

Dando-se seguimento à sistemática do processo de execução fiscal, há os embargos do devedor. Após a reforma, este instrumento processual não tem mais o efeito suspensivo da execução até a prolação da sentença, como antes, salvo expresse requerimento do embargante, onde este mostre que o prosseguimento da execução possa causar-lhe grave dano ou de difícil reparação (art. 739-A, §1º, do CPC). Lembre-se, aqui, apenas que, no caso de haver pluralidade de executados, a concessão desse efeito suspensivo limita-se tão somente aos executados-embargantes. (XEXÉO, 2007, p. 65).

Ainda quanto aos embargos, atente-se que agora o embargante deverá declarar o valor que entende correto, apresentando memória de cálculo, sob pena de rejeição liminar dos mesmos, ou do não conhecimento desse fundamento (art. 739-A, §5º, do CPC).

Seguindo-se na análise da Lei nº 11.382/06, percebe-se que ainda houve algumas mudanças no procedimento de expropriação de bens.

Primeiramente, após a reforma, não só a Fazenda Pública tem o direito à adjudicação, mas também o credor com garantia real e os credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, além de todos os demais citados no art. 685-A, §2º, do CPC.

O novo art. 685-C, do CPC, deu um maior incentivo à alienação por iniciativa popular previsto no antigo art. 700 do mesmo código. Logo, se os bens penhorados não forem adjudicados, a Fazenda Pública poderá requerer que eles sejam alienados por sua própria iniciativa.

Por fim, as últimas mudanças relevantes ao procedimento de execução fiscal dizem respeito à alienação em hasta pública.

O novo texto legal trouxe as seguintes possibilidades: primeiro, caso o bem penhorado não tenha valor superior a sessenta vezes o salário mínimo vigente na data da avaliação, não se fará mais necessária a publicação de editais (art. 686, §3º, do CPC); segundo, a intimação do executado, após a expedição do edital, será na pessoa do seu advogado, ou, não tendo este, poderá ser por meio de carta registrada, mandado, edital ou qualquer outro meio idôneo (art. 687, §5º, do CPC); terceiro, o procedimento de alienação em hasta pública poderá ser feito via internet¹³ (art. 689, do CPC); quarto, e último, em caso de arrematação, o adquirente poderá ofertar, no mínimo, trinta por cento do valor do bem à vista e pagar o restante em prestações, possuindo o próprio imóvel o gravame de hipoteca.

No mais, por ser a Lei nº 11.382/06 ainda muito recente, considerações mais profundas só poderão ser realizadas quando os Tribunais pátrios começarem a prolatar decisões a esse respeito.

3.5 Redirecionamento da execução contra sócios e diretores

Como forma de garantir a arrecadação na cobrança judicial contornando fraudes ou falta de bens penhoráveis do contribuinte-pessoa jurídica, ou mesmo sendo este solvente e nomeia, ainda assim, bens à penhora de difícil alienação, as Fazendas Públicas têm se utilizado cada vez mais de um artifício processual denominado “redirecionamento” do processo executivo fiscal contra sócios ou diretores dessa pessoa jurídica.

Esse redirecionamento da execução fiscal nada mais é do que o chamamento da responsabilidade dos dirigentes ou integrantes, invocando-se o artigo 135, III, do CTN, que assim está disposto:

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:

.....
 III. os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966).

¹³ Nesse caso, deverá ser feito por meio de páginas eletrônicas criadas pelos próprios Tribunais, ou por entidades conveniadas.

Utilizando-se deste dispositivo legal, a Fazenda Pública pretende que o dirigente passe a figurar no pólo passivo do processo executivo.

O maior problema é a forma abusiva como tal artifício processual vem sendo utilizado nos tribunais de todo o país.

Um caso bastante visto por quem vivencia ativamente a prática nos tribunais pátrios, e igualmente absurdo, é a utilização do redirecionamento quando há o débito de tributos cujo ônus foi supostamente suportado por terceiros, como nos casos do Imposto de Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). Nessa linha de raciocínio, busca o Estado considerar os sócios-gerentes de sociedades por quotas de responsabilidade limitada como co-responsáveis por todo e qualquer débito de ICMS da pessoa jurídica. (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 34).

Sem dúvida alguma há muitos outros casos em que o Estado tenta se utilizar indevidamente do recurso processual do redirecionamento. Por esse motivo, devem os operadores de direito ficar sempre atentos a esse tipo de artimanha para que não se veja a institucionalização de mais uma distorção jurídica.

3.5.1 O redirecionamento e a inclusão dos co-responsáveis na Certidão de Dívida Ativa

Uma vez sabido que o redirecionamento é um instrumento processual válido, importante é lembrar que, em princípio, como não é possível executar alguém cujo nome não consta do título executivo, a falta de remissão ao sócio ou ao dirigente, na Certidão de Dívida Ativa, torna, via de regra, impossível o redirecionamento.¹⁴

A exigência de apuração em processo administrativo de responsabilidade do terceiro é de suma importância, uma vez que assegura a este amplas

¹⁴ Nesse sentido, cf. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p.238).

oportunidades de participação e defesa neste processo.¹⁵ Assim também tem entendido o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, senão confira-se:

A inobservância do procedimento administrativo prévio, que configura ao sócio cotista oportunidade de defesa sobre a imputação de fraude, importa violação ao 'due process of law'. A simples condição de sócio não o alça à condição de devedor inscrito, porque de fato e de direito, ainda não o foi. A inscrição em dívida existente refere-se à pessoa jurídica. (BRASIL, 2000c).

O STJ, entretanto, excepcionou como caso único quando a própria Fazenda Pública faça a prova, nos autos da execução fiscal, dos fatos que justificam o redirecionamento para então poder requerê-lo.¹⁶ Entende-se, aqui, que tal exceção só pode ser admitida em situações nas quais as causas da co-responsabilidade surjam posteriormente à constituição definitiva do crédito executado, sob pena de total desrespeito ao art. 2º, §5º, I, da LEF.¹⁷

Para melhor se entender, importante se faz lembrar a valiosa lição do Direito Processual Civil que diz não se poder confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva.

A relação processual executiva tem seus requisitos previstos nos artigos 580 e 583 do CPC, sendo eles o inadimplemento e o título executivo. Já os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN.

A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC., art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência

¹⁵ Não só a importância, mas a necessidade da participação e defesa em processo administrativo decorrem do texto constitucional ao afirmar que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes" (art. 5º, LV, CF/88).

¹⁶ Cf. (BRASIL, 2006e).

¹⁷ "Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros". (BRASIL, 1980).

Otávio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004.

3. Hipótese em que as instâncias ordinárias concluíram pela existência de prova indiciária de encerramento irregular das atividades da sociedade executada.

5. Consoante pacificado na Seção de Direito Público, o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes: REsp 205887, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 01.08.2005; REsp 736030, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 20.06.2005; AgRg no REsp 445658, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16.05.2005; AgRg no Ag 541255, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 11.04.2005.

6. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios. (BRASIL, 2006b).

Por fim, pelo exposto, conclui-se que a existência do nome dos sócios e dirigentes na Certidão de Dívida Ativa torna, em tese, possível o redirecionamento da execução para eles, podendo estes, obviamente, demonstrar a inoccorrência dos pressupostos de sua responsabilidade em sede de embargos à execução ou, excepcionalmente, por meio de exceção de pré-executividade. Mesmo no caso de ausência da nomeação dos co-responsáveis na CDA, ainda poderia a Fazenda comprovar as condições de fato que autorizem à responsabilização, no momento da execução fiscal. Conclui-se ainda que, no caso de redirecionamento, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para requerer a citação do responsável, sob pena de haver preclusão intercorrente em benefício deste.

3.6 Danos ao contribuinte decorrentes de execução fiscal injusta

Nos dias de hoje, é com uma freqüência alarmante que se tem conhecimento de atos arbitrários do Fisco (seja Federal, Estadual, Distrital ou Municipal) que acabam por colocar, injustamente, empresários em situações delicadas e constrangedoras.

Hugo de Brito chega a lembrar a dura realidade vista atualmente por aqueles que vivenciam a realidade tributária, que, muito embora, teoricamente, seja uma relação jurídica, o que se vê "é muito mais uma relação de poder, na medida

em que os direitos fundamentais do contribuinte são publicamente e flagrantemente desrespeitados pelas autoridades fazendárias.” (MACHADO, H., 2002b).

Exemplos não faltam desses atos, como as ameaças públicas de cancelamento do CPF de contribuintes omissos com o Fisco Federal, “pena” esta completamente descabida, uma vez já existir multa para penalizar tal infração. Sem se falar que a inscrição no cadastro de pessoas físicas é a identidade do contribuinte, condição indispensável para o exercício de inúmeros direitos do cidadão na sociedade, como direito a crédito, a participação em concursos públicos, etc.¹⁸

Assim como esse exemplo, muitos são os casos que forçam os contribuintes às mais diversas humilhações ao buscarem as repartições fazendárias para solucionar problemas surgidos na dita “relação tributária”.

No âmbito dos tribunais brasileiros, infelizmente as cenas de descaso das Fazendas Públicas para com os cidadãos insistem em se repetir.

A cada dia que passa tem-se conhecimento de inúmeras execuções fiscais que foram ajuizadas de forma, no mínimo, imprudente pelo Estado. Casos em que o cidadão já havia pagado ou simplesmente não devia o tributo objeto da execução são bastante comuns.

Esses inconseqüentes atos do Poder Público de cobrança judicial arbitrária e injusta podem acarretar vários tipos de danos ao contribuinte.

Para não fugir do tema principal desta pesquisa, basta dizer que esses danos podem ser sintetizados em materiais, morais e morais com repercussão econômica.

¹⁸ Vale lembrar que o ato de se inscrever nesse cadastro não é um direito do contribuinte, mas um dever. Ressalvados os casos de falsidade da inscrição, em nenhuma outra hipótese, sob pena de ser um ato arbitrário e covarde, pode ser esta cancelada pela autoridade, colocando o contribuinte na clandestinidade. Cf. (MACHADO, H., 2002b)

Salutar é observar que tais danos, que podem decorrer de diversos comportamentos do fisco na relação tributária, são plenamente indenizáveis. Assim como o tributo é estabelecido, e, portanto, devido nos termos da lei, o mesmo deve ser cobrado pelas vias legais.

Como dito a pouco, pode acontecer de, ao agir com destempero no momento de efetuar a cobrança¹⁹, o fisco está provocando danos de sua inteira responsabilidade ao contribuinte.

Essa situação tem ocorrido com certa frequência quando a Fazenda realiza a cobrança do tributo através do meio próprio, qual seja, a execução fiscal. Sabe-se que para que esse meio possa ser utilizado pela Fazenda Pública, há de haver, como pressuposto indispensável, a existência efetiva de crédito líquido e certo²⁰, assim como toda e qualquer espécie de execução por quantia certa, de sorte que acaso a execução seja utilizada abusivamente pode esse abuso implicar em dano indenizável. Nesse sentido, sabiamente ensina Tullio Liebman:

Só a plena responsabilidade pelos danos ocasionados por qualquer espécie de execução injustificada pode compensar o favor dispensado à rapidez de realização do crédito e impedir que ela se converta em insuportável injustiça. (LIEBMAN apud MACHADO, H., 2002b).

Felizmente os tribunais brasileiros têm reconhecido que tais aberrações jurídicas geram, em muitos casos, danos aos cidadãos e têm concedido a reparação de tais danos, desde, obviamente, que restem efetivamente comprovados.²¹

¹⁹ Esses casos têm sido denominados de "sanções políticas", por Hugo de Brito Machado. Cf. (MACHADO, H., 1998, p. 46).

²⁰ Assim dispõe, em vários dispositivos, o Código de Processo Civil:

"Art. 580. A execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível, consubstanciada em título executivo."

"Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível."

"Art. 618. É nula a execução:

I - se o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível."

²¹ Nesse sentido, cf. (BRASIL, 2007b).

4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Uma vez estudadas e entendidas as questões mais relevantes para este trabalho monográfico acerca dos institutos do tributo e execução fiscal, chega-se, finalmente, à análise da responsabilidade tributária.

Este é um tema que tem cada vez mais ganhado importância, dentre outros motivos, devido à arrecadação tributária dos entes federados, sobretudo da União, que a cada ano que passa, vem aumentando mais que o incremento das atividades industrial e comercial do Brasil.

De um lado, esse aumento na arrecadação fiscal advém do aumento efetivo da carga tributária imposta aos contribuintes, seja pessoa física ou jurídica, de outro, de práticas abusivas e ilegais cometidas pelo Fisco contra estes. Fato este bastante conhecido principalmente pelos que vivenciam de forma mais direta e intensa a aplicação do Direito Tributário, na prática, neste país.

Devido ao próprio tema escolhido para este trabalho, e em razão de ser este um assunto bastante abrangente, podendo ser estudado em vários aspectos, este capítulo abordará de forma mais intensa a questão da responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, muito embora, sempre que se achar necessário, aspectos mais genéricos serão analisados de igual forma.

4.1 Aspectos conceituais

Ao contrário do que possa parecer, um estudo mais aprofundado da responsabilidade tributária é bastante complexo. Como poderá ser observado no decorrer deste capítulo, dois são os obstáculos a serem transpostos para a compreensão do assunto: as dificuldades teóricas próprias do conceito civilista de responsabilidade, que por si só já impõem barreiras suficientes ao entendimento deste tema; e o tratamento positivo que lhe foi dado pelo Código Tributário Nacional, cujos preceitos nem sempre privilegiam a boa técnica.

Antes de entrar completamente no tema da responsabilidade, importante é entender a essência buscada pela ciência do Direito.

Como bem se sabe, o Direito tenta reger, por meio de suas leis, o comportamento social, seja dos seus jurisdicionados, seja do próprio Estado, a fim de proporcionar a paz social. Isso, porém, é algo bastante abstrato, porque, muito embora se devesse cumprir tais normas, nem sempre elas são cumpridas. Costuma-se dizer, por conseguinte, que a essência do Direito é o “dever-ser”.

Esse “dever-ser”, trazido na intenção do legislador ao instituir as normas, pode ser de três tipos (também conhecidos como os três modais deônticos): permitido, obrigatório e proibido. Adriano da Costa ensina que é justamente esse critério “o diferenciador entre as normas de comportamento e as de estrutura: nas primeiras o dever-ser está sempre modalizado, enquanto, nas outras, encontramos-lo sempre neutro.” (COSTA, 1999).

Trazendo-se tal ensinamento ao universo do Direito Tributário, tem-se que toda relação jurídico-tributária nasce de norma de comportamento, com modal deôntico obrigatório.

Esse conceito teórico pode ser mais bem vislumbrado se confrontado com todo o esboço histórico apresentado nos primeiros capítulos deste trabalho monográfico, onde ficou claro o binômio necessidade-obrigação do Estado de cobrar tributos para a sua própria manutenção e a obrigação que tem o cidadão jurisdicionado de contribuir para com o Estado. Daí o termo “contribuinte” emprestado a este cidadão.

Por fim, para que se possa dar continuidade ao estudo da responsabilidade tributária na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, objeto principal deste estudo, é salutar entender que a responsabilidade tributária é, em verdade, o último elo de uma corrente, que tem como primeiro momento o conceito de fato jurídico tributário.

4.2 Obrigação tributária

Antes de se chegar diretamente ao ponto da responsabilidade tributária, necessário se faz entender o porquê da obrigação tributária, que, desencadeando-se, acaba por chegar à dita responsabilidade.

Já é sabido que a relação entre o Estado e os seus jurisdicionados sujeitos à tributação é mais ampla do que o simples poder, isso porque se trata de uma relação jurídica efetiva.

A relação jurídica tributária, assim como qualquer outra relação jurídica, tem origem em um fato previsto em uma norma¹ como capaz de produzir esse efeito.

Esta norma descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre o contribuinte² e o Estado. Ocorrendo este fato, intitulado pelo Direito Tributário de fato gerador ou fato imponível, nasce a relação tributária.

Tem-se, na relação tributária, que as situações legais em que o cidadão deverá pagar tributos também são chamadas de hipóteses de incidência. Uma vez que alguma dessas hipóteses se concretize, ou seja, o cidadão pratique a ação disposta nessa norma tributária, ocorre o fato gerador da obrigação tributária. A partir desse momento, o cidadão adquire o dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária³ (obrigação principal) ou de fazer, não fazer ou tolerar tudo o que a legislação tributária estabelecer (obrigações acessórias).

Ocorre que, embora o Estado-Fazenda Pública tenha o direito ao cumprimento destas prestações obrigacionais, por conta do contribuinte, ele não pode exigir de plano o seu cumprimento, por não serem tais prestações exigíveis.

¹ Em decorrência do princípio da legalidade, via de regra essa norma há de ser uma lei em sentido estrito, excepcionando-se quando se tratar de obrigação acessória. Cf. (MACHADO, H., 2002a, p. 109).

² Como será visto em momento oportuno, entenda-se, aqui, contribuinte no sentido amplo, uma vez que o legislador tributário especificou o sujeito passivo em contribuinte e responsável.

³ Convém lembrar que Celso Ribeiro Bastos comenta em sua obra que muito se tem discutido acerca de uma imprecisão do texto legal ao "permitir" que o ato de pagar uma penalidade pecuniária constitua uma obrigação principal, isso porque o próprio Código Tributário, em seu artigo 3º, determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Por isso haveria uma contradição legal ao "não considerar" o pagamento das multas do art. 113, §1º como sendo prestações pecuniárias sancionatórias do art. 3º. Cf. (BASTOS, C., 2002, p. 281).

Deve o Estado efetuar o lançamento do seu direito ao recebimento da prestação, para que possa ser constituído o seu crédito propriamente dito. Este, sim, é plenamente exigível.

Aborda-se no direito das obrigações, estudado na parte geral do Direito Civil, portanto privado, que em toda e qualquer obrigação há de haver o direito a um crédito, que pode se referir a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo. Logo, o objeto da obrigação é aquilo que o sujeito passivo-devedor deve entregar, fazer ou deixar de fazer ao sujeito ativo-credor.⁴

A obrigação tributária também consiste em um vínculo, que une o detentor do direito de crédito, ou sujeito ativo, ao dever de pagar do sujeito passivo. O ponto que mais distingue a obrigação tributária da civil é que, diferentemente do que ocorre nesta, naquela não se discute se o seu caráter deve ser patrimonial ou não.

A obrigação principal disposta na legislação tributária aponta tão somente para a obrigação de dar coisa certa, qual seja dinheiro. Logo, o caráter único e exclusivo patrimonial dessa obrigação é algo indiscutível. O Código Tributário Nacional assim dispõe:

Artigo 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

Como bem se pode auferir, a obrigação principal será sempre a de dar uma quantia em dinheiro, onde “dar” obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir um dever jurídico.

⁴ (BASTOS, C., 2002, p. 279-280).

No trecho legal transcrito a pouco, além daquela obrigação de dar, que é a principal, vislumbra-se também a existência da figura das obrigações acessórias⁵. Estas, criadas com o fito de facilitar a ação da arrecadação e fiscalização, têm por objeto prestações previstas em lei⁶ de natureza positiva ou negativa. Em outras palavras, utilizando-se os preceitos do Direito Civil, a obrigação acessória seria classificada como uma obrigação de fazer, não fazer ou tolerar. Logo, nunca será de caráter patrimonial.

Pelo exposto, torna-se mais simples o entendimento do conceito de obrigação tributária. Hugo de Brito Machado, fazendo essa definição leciona:

Diríamos que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito. (MACHADO, H., 2002a, p. 110).

Analisando-se essa definição juntamente com tudo o que já foi exposto, conclui-se que a obrigação principal instituída no artigo 113 do CTN, acima transcrito, nada mais é que o pagamento de tributos ou penalidade pecuniária ao Estado. Já a obrigação acessória consiste em prestações positivas ou negativas a que alude esse mesmo Código que compreendem em um fazer (emitir nota fiscal, inscrever-se no cadastro de contribuintes, etc.), um não fazer (não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida, etc.), ou um tolerar (admitir o exame de livros e documentos pelo agente fiscalizador, etc.).

Ainda acerca da obrigação acessória, vale lembrar, oportunamente, uma observação de Hugo de Brito Machado no sentido de que não é porque o Código Tributário tenha criado essa espécie de obrigação que o Fisco possa exigir, entenda-se criar, um comportamento do contribuinte, uma vez que a intenção do legislador foi

⁵ Na doutrina, bastante se tem discutido acerca de eventual impropriedade do legislador de ter usado o termo "obrigação acessória" no texto legal. A doutrina majoritária, que segue a linha civilista, ensina que se trata tão somente de prestações comportamentais, ou seja, de alguns "deveres" de natureza administrativa, e não de "obrigações jurídicas" propriamente ditas. Isso porque toda obrigação deve ter conteúdo patrimonial. Além disso, não seriam acessórias, porque podem existir independentemente da obrigação principal. Um grande crítico dessa teoria é Hugo de Brito Machado que afirma que o contexto do adjetivo "acessória", que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do Direito privado. Assim, segundo ele, a obrigação acessória tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais, justificando-se, assim, a qualificação de "acessórias", posto somente existirem em razão de outras obrigações, ditas principais. Sobre o assunto, cf. (BASTOS, C., 2002, p. 280) e (MACHADO, H., 2002a, p. 110 e 111).

⁶ Aqui, lei está no sentido amplo de legislação, compreendendo assim todo e qualquer instrumento normativo elencado no artigo 96 do CTN, que são "as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes." Cf. (BRASIL, 1966, art. 96).

possibilitar o Fisco de criar contra o contribuinte um crédito correspondente à penalidade pecuniária. (MACHADO, H., 2002a, p. 111).

Isso quer dizer que quem cria a obrigação, ou seja, um comportamento a ser adotado pelo contribuinte, é o legislador, não o Fisco. Este deve apenas verificar se o contribuinte está cumprindo a lei, para, em caso de descumprimento, aquele poder constituir um crédito tributário contra o inadimplente, qual seja uma penalidade pecuniária, uma multa.

Saliente-se, apenas, que segundo o próprio Código Tributário preceitua em seu parágrafo 3º do artigo 113, a inobservância da obrigação acessória acaba por converter esta em obrigação principal. Em outras palavras, no caso dessa conversão, o próprio inadimplemento deverá ser considerado pelo Fisco como fato gerador dessa “nova” obrigação principal, isso para que o crédito tributário possa vir a nascer.

4.3 Sujeito passivo

Antes de se analisar as espécies de responsabilidades tributárias, necessário se faz, primeiramente, entender quem poderá ser responsabilizado.

Como visto no item 4.1 deste trabalho, a relação jurídico-tributária é formada necessariamente pelos sujeitos ativo e passivo. O sujeito ativo é o ente federado credor da obrigação principal ou a quem deve ser prestada a obrigação acessória. Já o sujeito passivo é previsto no CTN da seguinte forma:

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

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

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

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

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (BRASIL, 1966).

Como bem pode ser verificado, o legislador tributário separou em duas as “pessoas” que podem vir a ser o sujeito passivo da relação tributária, podendo ser o contribuinte ou o responsável. O contribuinte tem uma relação pessoal mais direta

com o fato gerador, sendo ele o comerciante, o industrial, que promove a saída da mercadoria, etc. Já o responsável, por conveniência da Administração Pública e por força de lei, tem que adimplir com a obrigação tributária mesmo sem ter tido uma relação direta com o fato tributável. Como exemplo, tem-se o transportador de mercadorias desacompanhadas dos documentos fiscais legalmente exigíveis.

Sem muito esforço, verifica-se que quem o legislador chamou de “responsável”, na verdade, é uma espécie de “substituto” (no sentido amplo da palavra) legal tributário, pois somente ele tem a sua obrigação vinculada à lei.⁷

Atualmente, entende-se que a constituição desse sujeito passivo pode se dar tanto por meio de uma “transferência”, quanto de uma “substituição” do dever de adimplir a prestação tributária.

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado tem-se que há transferência quando já existe legalmente a figura do contribuinte e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a terceiro o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. Já a substituição ocorre quando o legislador coloca desde logo, como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência, alguém que está a ela diretamente relacionado. (MACHADO, H., 2002a, p. 125-126).

Em outras palavras, o substituto é posto no pólo passivo antes mesmo da obrigação “nascer”. Observe-se que nesse caso, o fato indicador de capacidade contributiva é daquele ao qual, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, ou seja, do substituído e não do substituto da relação. Nesse sentido é que dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

Por fim, acredita-se, que tanto a transferência, quanto a substituição⁸ tributária, foram criadas pelo legislador para ser um instrumento de política tributária,

⁷ Nesse sentido, cf. decisão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região (BRASIL, 2000d).

promovendo recuperação de receita de tributos em vários setores da economia, mediante melhoria do controle fiscal, sem, contudo, elevar a carga tributária que pudesse onerar a cadeia produtiva e o consumidor final.

4.4 Espécies de responsabilidades tributárias decorrentes de inadimplemento de obrigação tributária

Como visto no item que trata do sujeito passivo da relação tributária, há casos em que não só o "sujeito passivo direto", ou seja, o contribuinte estipulado pelo artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário, é responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Ver-se-á, adiante, as principais espécies de responsabilidades tributárias decorrentes de inadimplemento da obrigação.

4.4.1 Dos sucessores

A assunção de responsabilidade tributária pelos sucessores está diretamente prevista no artigo 129 e seguintes do Código Tributário.

Os artigos 130 e 131 da aludida lei tratam da responsabilidade por sucessão real, ou seja, dos adquirentes de imóveis e no caso de morte do contribuinte, situações essas que não convém ser analisadas neste trabalho.

Como a sucessão real não faz parte do objeto deste estudo, passe-se à análise do artigo 132 que trata de sucessão nas empresas de direito privado, senão veja-se:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos

⁸ Oportuno salientar, mesmo que de forma sucinta, por não ser objeto primordial deste trabalho, a existência de uma figura aceita pelo Superior Tribunal de Justiça, mas rejeitada por grande parte da doutrina brasileira, chamada "substituição tributária para frente" (arts. 155, §2º, XII, b e 150, §7º, da CF/88). Esse tipo de substituição consiste em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores. Embora tal instituto seja amplamente defendido pela jurisprudência dos tribunais superiores (Cf. BRASIL, 2002a, 1995a, 1995b), é veementemente criticado pela melhor doutrina. Acerca desse debate, cf. (CALMON apud RIBEIRO, 1997).

tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste 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. (BRASIL, 1966).

Veja-se que o dispositivo legal é bem claro ao afirmar que havendo fusão, transformação ou incorporação de pessoa jurídica, apenas nos casos de direito privado, a responsabilidade pelos tributos⁹ é da empresa sucessora.

Adiante, no parágrafo único do mesmo artigo, o legislador aplica a mesma regra de transferência de responsabilidade nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento de qualquer natureza nos casos de extinção da sociedade. Atente-se nesses casos que, embora ocorra a extinção das pessoas jurídicas adquiridas, há a continuidade da exploração da atividade pelo adquirente¹⁰, assim, o sócio remanescente ou o seu espólio (mesmo que não seja a mesma razão social ou se estiver sob firma individual) será o responsável pelos tributos devidos até a data do registro do ato da aquisição no órgão próprio.

Havendo sucessão de empresas, segundo o princípio da responsabilidade disposto no artigo 133 dessa mesma lei¹¹, o adquirente ou sucessor poderá responder de forma integral ou subsidiária. Responderá integralmente quando o alienante não continuar a atividade que lhe foi cedida pela aquisição, e subsidiariamente com este, quando o alienante prosseguir com a exploração, mesmo que “tenha momentaneamente cessado a atividade, desde que esta cessação não seja superior a seis meses”. (BASTOS, C., 2002, p. 295).

Note-se somente que há divergências no tocante ao significado da palavra “integralmente”. Afora o entendimento de que isso seja no sentido de que o adquirente deva responder sozinho, no caso de a atividade não ser continuada, há

⁹ Atente-se que o sucessor responderá não somente pelos tributos, mas também por eventual multa decorrente, seja de natureza moratória ou punitiva. Cf. (BRASIL, 2002c).

¹⁰ Cf. (BRASIL, 1996).

¹¹ Assim dispunha o Código Tributário acerca do princípio da responsabilidade, antes da LC nº 118/2005:

“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, sob 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 seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.”

um crescente entendimento, de base fiscalista, no sentido de que a responsabilidade seja solidária entre adquirente e alienante. Veja-se entendimento prolatado pelo ministro José Delgado a esse respeito:

Quem diz integralmente não está dizendo exclusivamente. [...] O alienante, mesmo tendo cessado a respectiva exploração, continua responsável. [...] A palavra integralmente há de ser entendida como solidariamente e não como exclusivamente.[...] havendo mais de uma interpretação possível, não há de se preferir aquela que dá oportunidade para fraudes.¹²

Nesse caso, apesar da contrária manifestação acima transcrita, é preferível adotar o posicionamento da interpretação literal do código como regra, qual seja, de atribuir o compromisso para com o fisco exclusivamente para o adquirente. Aceita-se tal posicionamento de responsabilidade solidária, todavia, somente nos casos em que haja, no mínimo, indício de fraude na alienação no caso concreto, sob pena de se estar modificando a vontade do legislador.

Mesmo após a Lei Complementar (LC) nº 118/2005, e afora o debate jurídico a pouco mencionado, os incisos I e II, do art. 133 continuaram sendo a regra. Tal lei complementar apenas introduziu, por meio de três parágrafos no art. 133, uma “relativização” a esta forma de sujeição passiva indireta, que se trata nos casos de a empresa se encontrar em processo de falência ou de recuperação judicial.

O parágrafo primeiro do artigo supra mencionado excluiu, da sucessão tributária, a aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento por alienação judicial em processo de falência ou de recuperação judicial, esta última representando a antiga “concordata”.

Helena Moreira, em artigo publicado, acrescenta importante observação no sentido de que tal acréscimo no dispositivo legal pode prejudicar a pretensão executiva fiscal, senão confira-se:

Entretanto, obstando-se o redirecionamento do executivo fiscal contra o sucessor da empresa, na hipótese antes permitida, a ausência de quaisquer outros bens pela massa falida – ou sua insuficiência para a quitação do crédito tributário [...] – implica a frustração da pretensão executiva da Fazenda Pública, ora impedida de executar os bens transferidos em alienação judicial no curso de processo falimentar ou de recuperação judicial. (MOREIRA, 2005).

¹² Cf. (BRASIL, 2006d).

Apesar desse respeitável entendimento, há que ser lembrado que, muito embora a Fazenda Pública esteja impedida de recorrer aos bens do fundo de comércio vendidos, esta poderá perseguir o produto de tal alienação para satisfazer os débitos da massa.

No tocante ao parágrafo segundo do mesmo art. 133, o legislador acertou ao excepcionar de aplicação a primeira regra excludente nas hipóteses representativas de intuito de fraude à regra da sucessão estabelecida no *caput* desse texto legal.

Por fim, o terceiro parágrafo, que não trata diretamente da relativização da sujeição passiva indireta, uma vez que apenas estabeleceu o prazo de um ano para o produto da alienação de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecer em conta de depósito à disposição do juízo de falência (cadê o verbo dessa frase?). Segundo o próprio dispositivo legal, tal prazo deve ser contado da data da alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

4.4.2 De terceiros

A responsabilidade de terceiros vem estipulada no Código Tributário pátrio:

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

- 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 penalidades, às de caráter moratório. (BRASIL, 1966).

O que se observa do aludido texto legal é que, em determinados casos, o legislador responsabilizou terceira pessoa vinculada ao fato gerador pelo crédito tributário.

Ocorre que, para que essa transferência de responsabilidade possa acontecer, observe-se que há de haver intervenção de terceiro no ato; ocorrência de alguma omissão cuja responsabilidade seja atribuída a terceiro; e impossibilidade do fisco de cobrar o crédito tributário do próprio contribuinte. (BASTOS, C., 2002, p. 296).

No parágrafo único, o legislador deixou evidente sua intenção de que a responsabilidade por penalidade limita-se às de natureza moratória.

Por fim, saliente-se oportunamente que o posicionamento majoritário dos tribunais brasileiros seja no sentido de que, nesse caso, via de regra, haja a prevalência da responsabilidade solidária.¹³

4.4.3 Por infrações à legislação tributária

Como última espécie de responsabilidade por ocasião de inadimplemento de obrigação tributária a ser estudada neste trabalho, tem-se a responsabilidade decorrente de infrações à lei tributária, que repousa sob os artigos 136 e seguintes do Código Tributário: “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.” (BRASIL, 1966).

Vê-se que o legislador previu a possibilidade de o sujeito passivo poder agir de forma premeditada a infringir a ordem jurídica, agir aceitando as conseqüências desse descumprimento, ou, simplesmente, não tendo a intenção de descumpri-la. Analisando-se o texto legal acima transcrito aduz-se que, via de regra, devido ao “salvo disposição de lei em contrário”, pouco importa qual desses casos

¹³ A favor da incidência da solidariedade, cf. (BRASIL, 2003b, 2000c). Contra, cf. (BRASIL, 2002b). Maiores detalhes sobre a responsabilidade dos sócios-quotistas serão analisados oportunamente no item “4.5 A responsabilidade tributária do sócio”.

ocorreu, em todos eles há a figura da infração tributária. Outro ponto importante é que, segundo disposição literal desse dispositivo, a responsabilidade decorre mesmo que o ato não chegue a ser concretizado.

Assim como estudado nos casos de responsabilidade de terceiros, aqui, a regra também é de que a responsabilidade é do contribuinte ou co-responsáveis (BASTOS, C., 2002, p. 296). Como exceção, porém, a essa regra, estão os casos dispostos no artigo 137, senão veja-se:

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;

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 art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. (BRASIL, 1966)

Em síntese, o legislador quis dizer que a responsabilidade é pessoal do agente quando a falta constitui, simultaneamente, crime ou contravenção penal, além de infração tributária; quando fica configurado um dolo específico elementar e, por último, nos casos em que os mandantes, representados, proponentes ou empregadores se tornam as próprias vítimas. (BASTOS, C., 2002, p. 297).

Deve-se lembrar apenas que esses casos são excepcionais e que excluem a responsabilidade do contribuinte ou de terceiro.

4.5 A responsabilidade tributária do sócio

Uma vez entendido o que deve ser pago como tributo, porque, a quem e por quem, acredita-se estar formado o alicerce do saber para se estudar o que acontece àquele que é obrigado por lei a pagar tributo e assim não o faz. Isso porque a responsabilidade tributária nada mais é do que uma imposição legal a um sujeito, estranho à ocorrência do fato gerador, de "afiançar" o recolhimento do tributo por parte do contribuinte.

Como já estudado anteriormente, aquele denominado sujeito passivo (contribuinte ou responsável) da obrigação tributária (principal ou acessória) tem o dever de adimplir sua parcela obrigacional para com o fisco. Caso assim não ocorra, estará ele sujeito à responsabilização tributária ou civil, além da penal, quando for o caso.

Este trabalho dedica-se à pesquisa e ao estudo tão somente da responsabilidade tributária de natureza civil, abstendo-se do estudo da responsabilidade penal tributária.

Neste momento, oportuno é lembrar duas curiosas observações de Sérgio André R. Gomes da Silva a respeito da responsabilidade tributária. (SILVA, S., 2002).

O primeiro ponto é tocante ao fato de que, segundo a doutrina majoritária¹⁴, a “responsabilidade” dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas (artigo 137, III, “c”, CTN) não se trataria de uma hipótese de responsabilidade tributária propriamente dita, mas de uma hipótese de substituição tributária, “em que o dito ‘responsável’ tornar-se-ia o sujeito passivo do dever jurídico tributário, substituindo o contribuinte na relação jurídica fiscal” (SILVA, S., 2002, p.125). Como consequência prática, não seria o caso de simples solidariedade, nem de subsidiariedade, mas se trataria de responsabilidade por substituição. Com isso, todos aqueles arrolados pelo art. 135¹⁵ passariam a responder pessoalmente pelo adimplemento do tributo ao invés dos contribuintes.

Seguindo-se esse entendimento da melhor doutrina, chega-se à conclusão, em suma, de que o art. 135 “retiraria” a solidariedade do art. 134. Imperioso observar, porém, que conforme explicitado no item “4.4.2 De terceiros”,

¹⁴ Nesse sentido, cf. (AMARO, 2000, p. 311), (COÊLHO, 1997, p. 319) e (BALEEIRO apud SILVA, S., 2002, p.125).

¹⁵ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

deste trabalho monográfico, esse não tem sido o entendimento jurisprudencial majoritário dos tribunais brasileiros.

Outro ponto de suma importância diz respeito ao simples inadimplemento tributário, se este poderia ser considerado infração à lei para fins de redirecionamento da execução para o sócio gerente, nos termos do art. 135, do CTN, ou não.

Ao longo da história, o Superior Tribunal de Justiça já andou mudando seu entendimento acerca desse assunto. Atente-se para o breve relato de Sérgio André Rocha Gomes da Silva:

enquanto a 1ª Turma dessa Corte se manifestava no sentido de que o mero não-recolhimento do tributo configuraria violação legal, ensejando a responsabilização pessoal do sócio-gerente, a 2ª Turma do S.T.J. se manifestava em sentido contrário, entendendo que a simples falta do recolhimento de tributo não se presta à caracterização da responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica pelo inadimplemento da obrigação tributária. (SILVA, S., 2002, p.119-120).

Esse debate jurisprudencial já foi pacificado pelos principais tribunais brasileiros, inclusive o Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2000a) e o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 1982), firmando-se o entendimento “no sentido de que o mero não recolhimento de tributo não caracteriza, por si só, infração legal” (BRASIL, 1982) do artigo 135, III, do Código.

Segundo o próprio Supremo Tribunal Federal, o que constitui a infração à lei ou contrato estipulado no código é tão somente “o desaparecimento da sociedade sem sua prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas tributárias” (BRASIL, 1982), o que difere do mero inadimplemento de uma empresa em situação ativa. Isso porque, no caso de dissolução irregular, tem-se a prática de atos ou omissões imputáveis aos sócios, que provocaram a impossibilidade de o tributo ser adimplido e por isso os dirigentes respondem pelo débito tributário respectivo. (BRASIL, 2005a).¹⁶

¹⁶ Deve-se salientar que este entendimento é anterior à vigência da Lei Complementar (L.C.) nº 123/2006 (instituidora do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte), que, por ter entrado em vigor apenas em 1º de julho de 2007, ainda não gerou decisões jurídicas de mérito. Logo, poderá haver mudanças no entendimento jurisprudencial porque o art. 78, §§3º e 4º dessa L.C. diz expressamente que, nos casos de a microempresa se encontrar sem movimentação há mais de três anos, a “simples falta de recolhimento” gera a responsabilidade solidária.

Nesse sentido, lembre-se, oportunamente, a sábia decisão do Ministro Teori Albino Zavascki:

O inadimplemento de um débito tributário até pode configurar infração de lei, mas essa infração, em condições ordinárias, é praticada pelo contribuinte, ou seja, no caso do art. 135, III, do CTN, pela pessoa jurídica, e não pelo seu representante, não sendo portanto causa para a sua responsabilização. Apenas quando este atua fora de sua competência, com excesso de poderes, em prejuízo do Fisco e da própria pessoa jurídica, pode-se falar em infração de lei. E nem poderia ser mesmo diferente, sob pena de a responsabilidade das pessoas indicadas no art. 135 do CTN deixar de ser uma exceção à regra de que o tributo é devido pela sociedade, e passar a ser uma regra sem exceções. Por isso, “[...] a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade solidária dos terceiros, nomeadamente dos sócios-gerentes, pelos débitos tributários da empresa [art. 135 do CTN]. Precedentes: REsp 505968/SC, 2ª Turma, Min. Peçanha Martins, DJ de 13.06.2005; REsp 228030/PR, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 13.06.2005.” (BRASIL, 2006c).

Essa concepção de responsabilização do sócio somente nos casos de atuação fora dos limites de sua competência, já vem fundamentada em idéias formuladas há muito tempo. Pontes de Miranda (1983, p. 284-285), baseado em estudo da “expressão ‘pessoa jurídica’, *terminus technicus* desde Heise, em 1807, mas divulgado por F. Von Savigny”, já dizia que estas [pessoas jurídicas] são capazes de direitos e deveres, separadamente, ou seja, distinguidos o seu patrimônio e os patrimônios dos que a compõem, ou dirigem, e que elas “não são incapazes de obrar, pois que têm um órgão” (MIRANDA, 1983, p. 286). E acerca dos órgãos, entende:

Os órgãos exprimem vontade, ou exprimem conhecimento, ou sentimento; os órgãos que exprimem vontade são os que dirigem, ou resolvem, internamente, ou praticam atos jurídicos *stricto sensu* e negócios jurídicos; os atos-fatos jurídicos podem ser praticados por outros, conforme os estatutos. (MIRANDA, 1983, p. 286).

Segundo o seu raciocínio, o ato e a receptividade praticados pelo órgão, entenda-se dirigente, são da pessoa jurídica, e não da pessoa física, “porque resulta da sua organização constitucional, do seu ato constitutivo ou dos estatutos, no que órgão se distingue de empregado.” (MIRANDA, 1983, p. 286). Logo, depreende-se que se as pessoas que compõem o órgão atuam dentro dos limites da competência, o ato é de órgão, portanto, é da pessoa jurídica. Conseqüentemente, a sociedade não é responsável pelo ato do órgão que não obedeceu à forma que o ato constitutivo ou os estatutos exigiram (MIRANDA, 1983, p. 290-291). Em assim sendo, o que o sócio-dirigente fizer de errado, nessa condição, é imputável à pessoa jurídica. O critério prático para se auferir a responsabilidade é saber quem mais se

beneficiou com o ato praticado, se foi o órgão ou a pessoa física em si, se aquele primeiro, a empresa responderá, se a segunda, é a ela a quem será atribuída a responsabilidade.

No tocante ao assunto do simples inadimplemento, tratando-se de casos exclusivamente de débitos tributários de microempresas sem movimento há mais de três anos, entenda-se como já extinta, deve-se ter em mente que é possível que tal entendimento venha a ser mudado num futuro próximo devido ao advento da LC nº 123/06, que em seu texto dispõe expressamente o contrário. Prudente é esperar, portanto, que os tribunais superiores comecem a ser acionados para se manifestar.¹⁷

Com isso esclarecido, analisar-se-á, a partir de então, a responsabilidade da pessoa física do sócio da sociedade limitada por débitos fiscais da empresa, e os casos em que essa responsabilidade será ilimitada, ou seja, poderá atingir o patrimônio pessoal do mesmo.

4.5.1 Na sociedade limitada

A partir de 2003, as sociedades comerciais passaram a ser legalmente regidas pelo Código Civil, através do “Título II Da sociedade”, que passou a englobar assunto que antes era tratado pelo Código Comercial.

Analisando-se bem o texto legal chega-se à conclusão de que existem várias modalidades de sociedades, podendo ser não personificada (sociedade em comum ou em conta de participação) ou personificada (sociedade simples, limitada, anônima, em comandita por ações ou cooperativa), além de outras disposições que tradicionalmente pertencem ao “direito comercial” anterior. (VENOSA, 2003. v. 3, p. 321).

¹⁷ Acredita-se, aqui, que tal dispositivo legal fere de morte o instituto da Microempresa que foi criado para beneficiar o pequeno empresário frente às demais sociedades, e agora, no tocante a este tema, está em séria desvantagem se comparado a elas. Vê-se, então, nitidamente um sério desrespeito ao tratamento diferenciado e favorecido concedido às microempresas e empresas de pequeno porte, concedido pelo texto constitucional, nos arts. 146, III, “d” e parágrafo único (dispositivos trazidos pela EC nº 42/03), e 179, devendo ser, portanto, considerado inconstitucional por trazer, tal preceito infraconstitucional, tratamento mais gravoso às microempresas e empresas de pequeno porte. Nesse momento, espera-se que já nas primeiras manifestações dos Tribunais pátrios, tratando-se da L.C. nº 123/2006, seja observado por estes a incrível aberração instaurada e acabem por decidir conforme a Constituição, ou seja, pelo não seguimento desse dispositivo.

Em sentido amplo, uma sociedade assim é definida por Alfredo Gonçalves Neto:

Sociedade é um negócio jurídico destinado a constituir um sujeito de direito, distinto daquele ou daqueles que o produziram, com patrimônio e vontade próprios, para atuar na ordem jurídica como novo ente, como um organismo, criado para a realização e uma finalidade econômica específica – ou mais precisamente, para prática de atos da vida civil, necessários a preencher os fins econômicos que justificariam sua celebração. (GONÇALVES NETO apud VENOSA, 2003, p.323).

A sociedade por quotas de responsabilidade limitada, regulada pelo Decreto nº 3.708/19 e pelos artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil, é, sem dúvida alguma, a modalidade mais utilizada no Brasil. Fran Martins (1998, p. 267) assim definia essa modalidade de sociedade: “Sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, é aquela que é formada por duas ou mais pessoas, assumindo todas, de forma subsidiária, responsabilidade solidária pelo total do capital social.”

Isso quer dizer que os sócios responsabilizam-se até a importância total do capital social, mais precisamente no valor de participação de sua quota. Logo, uma vez integralizado o capital social, a entidade deve bastar-se por si mesma, não existindo possibilidade¹⁸, via de regra, de haver responsabilidade direta dos sócios, que ficarão a salvo com seu patrimônio particular. (VENOSA, 2003, p. 329).

A mudança do Código Civil em 2003, no tocante à responsabilidade de seus sócios, em nada alterou a idéia anterior, senão veja-se: “Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.” (BRASIL, 2002).

O capital social é dividido entre os sócios, de maneira eqüitativa ou não, podendo cada um deles ter uma ou mais quotas. Acaso o capital social não seja integralizado por alguns dos sócios, os demais responderão solidariamente até a integralização do mesmo capital na hipótese de falência. Assim dispõe o Código:

Art. 1.055. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio.

¹⁸ A regra é pela limitação da responsabilidade dos sócios ao valor de suas quotas, há casos previstos em lei, porém, que estes responderão de forma ilimitada. Tais casos serão vistos oportunamente.

§ 1º Pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade. (BRASIL, 2002).

Por fim, é importante salientar que, nessa espécie de sociedade, existe a figura do sócio-gerente, que é a pessoa autorizada a utilizar a firma, a não ser que o contrato social silencie a respeito, situação em que todos os sócios poderão usá-la.

4.5.1.1 Da responsabilidade ilimitada dos sócios

No presente momento, será estudado o caso previsto no artigo 135 do Código Tributário, relacionado à sociedade limitada. Assim dispõe o código:

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:

.....
 III. os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966).

Tal dispositivo traduz exatamente a responsabilidade ilimitada e exclusiva¹⁹ dos sócios dessas empresas em caso de inadimplemento para com as obrigações tributárias da pessoa jurídica.

A *priori*, convêm salientar que o próprio texto legal acima transcrito fala em “diretores, gerentes ou representantes”. Isso significa que só quem estará suscetível à responsabilidade ilimitada ou pessoal serão os “sócios-gerentes”, ou seja, aqueles que têm poder de representação da sociedade, excluindo-se, os sócios de capital, sem função de gerência.

Outro importante dispositivo que merece ser observado é o artigo 134, VII (que trata da responsabilidade em condições normais, ou seja, sem a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos), que muito embora fale que, no “caso de liquidação” da sociedade, os sócios respondem solidariamente pelo cumprimento da obrigação principal, acaso haja impossibilidade de exigência pelo contribuinte, acredita-se, aqui, só se aplicar a solidariedade aos casos de liquidação irregular da sociedade, e que, em sendo regular, seria a

¹⁹ Atente-se, que como já debatido nos itens pretéritos “4.4.2 De terceiros” e “4.5 A responsabilidade tributária do sócio”, a idéia de que esse caso se trata de responsabilidade exclusiva, e não solidária, é apenas doutrinária. A jurisprudência majoritária não admite essa corrente.

responsabilidade subsidiária²⁰. A explicação é bastante simples e lógica. Como só pode haver responsabilidade no caso de "impossibilidade de exigência" da pessoa jurídica ou no caso do sócio ter incorrido em "atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis"²¹, não haveria que se falar em solidariedade.²²

Note-se que a solidariedade refutada nos casos do artigo 134 é plenamente defendida, sobretudo pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça²³, quando comprovado que o sócio, no exercício da administração da sociedade, praticou os atos elencados na forma do artigo 135, *caput*, do Código Tributário.

Conclui-se que a responsabilidade ilimitada ou pessoal dos sócios significa que, diferentemente do que ocorre na regra geral da sociedade limitada, todos os seus bens, além dessa quota-parte, poderão ser perseguidos pelo Estado-fisco no momento do processo de execução fiscal para a quitação do débito. Tem-se também que somente o sócio que assume a função de dirigente é que poderá ser pessoalmente responsabilizado, e em se falando de empresa dissolvida, somente nos casos de liquidação irregular.²⁴ A regra é que essa responsabilidade ilimitada só venha ocorrer, portanto, caso a empresa não tenha bens penhoráveis suficientes para pagar o débito fiscal ou no caso de liquidação da mesma, sendo a responsabilidade subsidiária. A exceção dessa subsidiariedade reside nos casos em que o dirigente incorrer em atos com excesso de poderes ou infração de lei²⁵, contrato social ou estatutos, onde poderá responder exclusivamente, não se fazendo necessário a sociedade estar em liquidação.

²⁰ Nesse sentido, cf. (BRASIL, 2002d).

²¹ Cf. Código Tributário Nacional, art. 134, VII (BRASIL, 1966).

²² Observe-se que este raciocínio é utilizado no caso do sócio, não tendo sido aplicado no caso dos administradores de bens de terceiros (artigo 134, III).

²³ Cf. (BRASIL, 2001).

²⁴ Não há que se falar em responsabilidade ilimitada do sócio em caso de liquidação regular (inocorrentes quaisquer das situações previstas no art. 135 do CTN), mesmo que esta tenha se dado por meio de processo falimentar encerrado, sem que houvesse quitação total da dívida tributária. Nesse sentido, cf. (BRASIL, 2006a).

²⁵ Lembre-se, que conforme já demonstrado no subitem "4.5 A responsabilidade tributária do sócio", o mero inadimplemento tributário só pode ser considerado infração de lei (art. 135, III, do CTN) para o contribuinte/empresa, não sendo causa de responsabilização tributária de seu representante. Obviamente que tal regra se excepciona nos casos em que este atua fora de sua competência, com excesso de poderes, em prejuízo do Fisco e da própria pessoa jurídica. E nem poderia ser diferente, sob pena de a responsabilidade das pessoas indicadas no art. 135 do CTN deixar de ser uma exceção à regra de que o tributo é devido pela sociedade. Ainda sobre esse assunto, importante é observar também que, conforme já debatido anteriormente, a controvérsida L.C. nº 123/06, em seu art. 78, §§3º e 4º, estabeleceu situação jurídica inverteendo o inverso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A participação e o interesse tanto da sociedade quanto do Poder Público estão cada vez mais crescentes nos estudos brasileiros sobre a responsabilização tributária de sócios. Essa atuação tem um significado muito especial para este assunto, pois vem reforçar a busca por uma maior segurança jurídica àqueles que investem nos setores econômicos e sociais do país.

A responsabilidade sobre a qual se fez a pesquisa é de natureza de instituto jurídico e tem seus fundamentos assentados na teoria da responsabilidade tributária, que, por conseqüência, acabou por se refletir na legislação constitucional e infraconstitucional brasileira.

Grande parte da discussão se concentra no fato de que, para alguns estudiosos, o instituto processual da execução fiscal nem sempre é utilizado de forma justa contra o sócio de sociedade limitada, o que muitas vezes acaba por ferir de morte o princípio constitucional da capacidade contributiva, elemento essencial de proteção dos cidadãos, sem contar com os desrespeitos ao procedimento executório fiscal.

Para a finalidade deste trabalho monográfico, de tamanha importância é esclarecer que a regra geral é que a responsabilidade principal para o seu adimplemento é da sociedade, uma vez ser sua a dívida fiscal. Veja-se que os seus sócios respondem solidariamente apenas entre si, e, de forma subsidiária, em relação à sociedade, respeitando-se, sempre, o limite máximo do valor de suas quotas, uma vez que se deve respeitar o instituto trazido pelo Código Civil.

Essa é a regra, mas se deve observar o caso de o capital social não estar integralizado, aí todos os sócios respondem solidariamente até que isso ocorra.

Necessário é demonstrar também o caso de o sócio-gerente agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Embora o mesmo devesse responder exclusiva e ilimitadamente pelos débitos tributários a que

deu causa, os aplicadores da lei têm dado preferência à não limitação da responsabilidade, porém de forma solidária.

No caso de liquidação regular da sociedade, embora a lei fale em solidariedade, alinha-se, aqui, à corrente de que o sócio-gerente responde subsidiariamente, uma vez que só pode haver responsabilidade no caso de "impossibilidade de exigência" da pessoa jurídica ou no caso de o sócio ter incorrido em "atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis". Já no caso de dissolução irregular da sociedade, os sócios respondem solidariamente com a pessoa jurídica pelas dívidas tributárias da mesma.

Há também o caso em que a falta do agente diretor constitui também crime ou contravenção penal, ocasião em que embora fosse mais razoável que este respondesse sozinho e de forma ilimitada, a jurisprudência tem entendido que responderá solidariamente com a empresa.

Imperioso lembrar também que no simples inadimplemento tributário, só responde a pessoa jurídica, excepcionando-se no caso de se tratar de microempresa e esta estiver há pelo menos três anos sem movimento, quando haverá solidariedade.

Por fim, têm-se os casos de fusão, transformação ou incorporação de fundo de comércio. Nesses casos, há que se observar, primeiro, se houve ou não continuidade da atividade, e, segundo, se a sociedade se encontra em processo de falência ou de recuperação fiscal. Se houve a continuidade da atividade, mesmo que as tenha interrompido por período não superior a seis meses, respondem o sócio remanescente ou seu espólio, e, subsidiariamente, a empresa adquirida. Em caso negativo, embora se ache ser mais acertado o entendimento de que o adquirente devesse responder solidariamente com o alienante somente nos casos de fraude à sucessão, a corrente em ascensão dos tribunais prega que a solidariedade deva ser sempre invocada. Caso a sociedade encontre-se em processo de falência ou de recuperação fiscal, apenas a massa falida responde, excluindo-se o sucessor, salvo no caso de fraude, onde haverá solidariedade.

Conclui-se, então, pela necessidade de um maior rigor jurídico dos tribunais pátrios no sentido de “desestimular” as Fazendas Públicas de todo o Brasil de forçar, como muitas vezes ocorre, uma cobrança indevida e ilegal dos sócios das empresas nas situações e condições mais esdrúxulas e absurdas, visando tão somente à efetivação de sua arrecadação, custe o que custar.

O fisco tem todo o direito de cobrar seus créditos tributários, mas desde que de forma justa e respeitando os dispositivos legais, sob pena de abarrotar ainda mais os tribunais com causas infundadas, causar gravosos prejuízos aos empresários e desestimular, devido à insegurança jurídica, a atividade industrial e comercial no país, o que geraria perdas substanciais para a economia brasileira.

Finalmente, prega-se, neste trabalho, a necessidade de uma concentração de esforços em busca de um melhor entendimento e consenso entre os estudiosos, juristas e cidadãos brasileiros, e destes com os próprios representantes do Estado brasileiro, nas questões aqui apresentadas, visando-se a regularizar de vez a situação jurídica brasileira acerca do tema, pois só assim se estará garantindo um bom futuro social e econômico para este país nessa era em que se necessita de maiores investimentos nos setores comerciais e industriais para se consolidar um movimento econômico ascendente no Brasil, e também para se buscar as tão almejadas paz social e justiça tributária.

REFERÊNCIAS

Livros

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos editor, 2002.

BUENO, Cássio Scarpinella. **O poder público em juízo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. 12. ed. (rev. e atual. de acordo com: Lei 11.187/2005 e Lei 11.232/2005). Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. v. 2.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev., ampl. e atual. Malheiros: São Paulo, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**. NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 319.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. Malheiros: São Paulo, 2002a.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação oculta e garantias constitucionais**, [200-?]. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=167>. Acesso em: 20 mar. 2007.

_____. Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002b. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3014>>. Acesso em: 22 mar. 2007.

MACHADO, Schubert de Farias. A “**sucumbência**” do vitorioso na execução fiscal, [200-?]. Disponível em: <<http://www.machado.adv.br/paginas/artigos.asp?codartigo=29&situacao=1>>. Acesso em: 14 jun. 2007.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 2, n. 21, nov. 1997. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1320>>. Acesso em: 10 jul. 2007.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 96607/RJ. Estado do Rio de Janeiro e Nelson Pepe. Relator: Ministro: Soares Muñoz. 27 de abril de 1982. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 4873, 21 maio 1982.

_____. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/AL. Confederação Nacional do Comércio - CNC e outros e Ministro de Estado da Fazenda e outros. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 8 de maio de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 55, 13 dez. 2002a.

_____. Tribunal Pleno. Hábeas Corpus nº 90.172/SP, Marivaldo Adalberto Albuquerque e Relator do HC nº 68.584 do Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 19 de dezembro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 99, 1 fev. 2007a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 30.269-0/SP. Fazenda do Estado de São Paulo e Associação Brasileira do Concessionários Mercedes Benz - ASSO BENZ. Relator: Ministro Hélio Mosimann. 20 de junho de 1995. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 33507, 9 out. 1995a.

_____. Primeira Seção. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 45.923-9/RS. Barichelo Automóveis Ltda. e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. 20 de junho de 1995. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 28773, 11 set. 1995b.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 242.345/SP. Antônio Alves da Silva e Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. 6 de dezembro de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 183, 25 mar. 2002b.

_____. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 761.925/RS. Fazenda Nacional e Sulmáquinas Máquinas e Equipamentos Ltda - Falida. Relator: Ministro Luiz Fux. 24 de outubro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 280, 20 nov. 2006a.

_____. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 889.807/RS. Companhia Industrial Rio Guahyba e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Francisco Falcão. 05 de dezembro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 444, 01 fev. 2007b.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 308.195/RS. Zamberlan Minussi e Companhia Ltda. e Fazenda Nacional. Relator: Ministro José Delgado. 24 de abril de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 129, 25 jun. 2001.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 432.049/SC. Instituto Nacional do Seguro Social e Guarujá Alimentos S/A. Relator: Ministro José Delgado. 13 de out. de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 279, 23 nov. 2002c.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 489.629/PR, Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e Nei Roberto Guimarães. Relator: Ministro José Delgado. 06 de maio de 2003. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 303, 02 jun. 2003a.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 493.316/DF. Distrito Federal e Élson Crisóstomo Pereira. Relator: Ministro José Delgado. 8 de abril de 2003. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 215, 2 jun. 2003b.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 652.483/SC, Ibanez Reck Razzera e Fazenda Nacional. Relator: Luiz Fux. 05 de setembro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 218, 21 nov. 2006b.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 728.461/SP, Dura Automotive Systems do Brasil e Estado de São Paulo. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. 6 de dezembro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 251, 19 dez. 2005a.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 753.821/PR, Fazenda Nacional e José Edmar Carvalho - Espólio. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. 16 de março de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 262, 3 abr. 2006c.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 790.112/MG. Landerson Ferreira de Oliveira e Fazenda Nacional. Relator: Ministro José Delgado. 11 de abril de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 168, 22 maio 2006d.

_____. Primeira Turma. Recurso Especial nº 803.314/RS, Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e BOMPRISUL Exportação de Calçados Ltda – Massa Falida. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. 21 de março de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 292, 03 abr. 2006e.

_____. Segunda Turma. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 209.539/RJ. Estado do Rio de Janeiro e Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. 03 de novembro de 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 250, 20 fev. 2006f.

_____. Segunda Turma. Recurso Especial nº 174532/PR. Estado do Paraná e Cooperativa Agropecuária Centro Norte do Paraná Ltda. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. 27 de junho de 2000. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 108, 21 ago. 2000a.

_____. Segunda Turma. Recurso Especial nº 773470/PR. União e Ana Lúcia Moreno da Silva. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 15 de fevereiro de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 280, 02 mar. 2007c.

_____. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Segunda Turma Suplementar. Apelação Cível nº 1997.01.00.035429-2/BA. Instituto Nacional do Seguro Social e João Francisco de Assis. Relator: Juíza Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz (convocada). 5 de março de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 115, 8 abr. 2002d.

_____. Terceira Turma. Apelação Cível nº 96.01.10813-0/GO. Irmãos Souza e CIA Ltda. e Instituto Nacional de Metrologia Normalização e Qualidade Industrial - INMETRO. Relator: Juiz Tourinho Neto. 3 de junho de 1996. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 44706, 28 jun. 1996.

_____. Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Quinta Turma. Agravo de Instrumento nº 99.02.08513-0/ES. Fazenda Nacional e Construtora Princesa do Sul Ltda. Relator: Desembargador Chalu Barbosa. 14 de março de 2000. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 224, 06 jul. 2000b.

_____. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Segunda Turma. Apelação Cível nº 92.03.051746-4/SP. Francisca Otero Remídio e União Federal. Relatora: Desembargadora Marisa Santos (convocada). 15 de fevereiro de 2000. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 239, 3 maio 2000c.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Segunda Turma. Apelação Cível nº 97.04.29740-8/SC. Ajalor Marques da Silva e União Federal. Relator: Desembargadora Federal Tânia Terezinha Cardoso Escobar. 9 de março de 2000. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p. 59, 12 abr. 2000d.

Legislação

BRASIL. Código Civil (2002). **Código Civil**. Brasília, DF, Senado, 2002e.

_____. Código de Processo Civil (1973). **Código de Processo Civil**. Brasília, DF, Senado, 1973.

_____. Código Tributário (1966). **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, Senado, 1966.

_____. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.

_____. Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964. Estabelece normas processuais relativas a mandado de segurança. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 03 jul. 1964. Seção 1, p. 5857.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Seção 1, p. 19051.

_____. Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994. Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 abr. 1994.

_____. Lei nº 9.494, de 10 de setembro de 1997. Disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública, altera a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 set. 1997. Seção 1, p. 20158.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Seção 1, p. 29432.

_____. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 fev. 2005b, p. 20158 (Edição extra).

_____. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 fev. 2005c.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2006g, p. 1.

Periódicos

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Sobre o conceito de tributo. **Revista do curso de Direito das Faculdades Integradas de Guarulhos**, São Paulo, v. 4, n. 6, p. 107-115, jan./jun. 2002.

FURLAN, Anderson. A LC nº 123/2006 e a responsabilidade tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 140, p. 7-13, maio 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 46-49, mar. 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas. **Revista Forense**. [S.l.], v. 99, n. 370, p. 23-36, nov./dez. 2003.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição tributária para frente. **Revista CEJ**. Centro de Estudos Jurídicos do Conselho da Justiça Federal, Brasília, n. 3, artigo 13, set../dez., 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em: 22 jun. 2007.

SALOMÃO, Leonardo Rizo. Elementos do processo de execução fiscal. **Revista do Direito Público da Universidade Estadual de Londrina**. Departamento de Direito Público. Londrina, n. 1, jan/abr. 2006. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/vol_01/ANO1_VOL_1_06.pdf>. Acesso em: 17 maio 2007.

SILVA, André Rocha Gomes da. Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.76, p. 119-130, jan. 2002.

XEXÉO, Leonardo Monteiro. A nova sistemática da execução fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 140, p. 61-69, maio 2007.

judiciária, deve ele ser observado e respeitado como uma norma programática, que não trata de simples recomendação, conselho ou promessa, sob pena de se decretar a inconstitucionalidade das leis que o afronte. (BORGES apud CARRAZZA, 2006, p. 93).

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades comerciais, fundo de comércio**. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 1.

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Curso de direito processual civil: teoria geral dos recursos, recursos em espécie e processo de execução**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. v. 2.

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira (Coord.). **Lei de execução fiscal: Lei 6.830/80, de 22 de setembro de 1980: comentada e anotada**. Campinas: CS Edições, 2004.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: contratos em espécie**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 3.

Internet

COSTA, Adriano Soares da. Apontamentos sobre a responsabilidade tributária. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 4, n. 36, nov. 1999. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1337>>. Acesso em: 19 jun. 2007.

HARADA, Kiyoshi. Lei Complementar nº 118/05 e a indisponibilidade de bens ou direitos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 595, 23 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6369>>. Acesso em: 20 jul. 2007.