

Regime Jurídico Adequado da Responsabilidade Societária em Lançamentos Tributários

Appropriate Legal Regime of Tax and Corporate Responsibilities

André Elali

Professor Associado de Direito Tributário da UFRN. *E-mail*: andreelali@gmail.com.

Genário Torres Júnior

Advogado em São Paulo. Graduado e Mestre em Direito pela UFRN.

E-mail: genariotorres@gmail.com.

Recebido em: 2-1-2023 – Aprovado em: 27-2-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.3.2023.2295>

Resumo

Visa-se examinar aspectos polêmicos do lançamento tributário em casos de responsabilidade societária. Examinar-se-á o regime jurídico adequado nos casos de responsabilidade tributária e a evolução da jurisprudência.

Palavras-chave: lançamento tributário, crédito tributário, responsabilidade tributária.

Abstract

This article aims is to examine the controversial aspects of tax assessment in cases of corporate/partners/managers responsibility. The appropriate legal regime will be examined in cases of tax liability and the current jurisprudence.

Keywords: tax assessment, tax credit, tax liability.

I. Objeto

O presente estudo visa contribuir com o tema da responsabilidade tributária, que envolve numerosos aspectos controversos e que geram evidentes problemas de interpretação/aplicação do direito¹. Tem se destacado diariamente a falta

¹ A controvérsia é tanta que a análise da jurisprudência consolidada impõe a conclusão de que muitos dos conflitos processuais seriam inexistentes se houvesse respeito à legalidade e às posições dos Tribunais. Nesse sentido, vale destacar alguns julgamentos importantes sobre temas relacionados ao objeto do estudo: “Em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o sócio que não participa da gestão da empresa não deve ter a execução fiscal redirecionada contra si.” (Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 591.954/SP (2004/0127763-4), Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 08.06.2005, *DJ*, p. 359, 01.07.2005); “O STJ consolidou o posicionamento de que a lei que atribui responsabi-

de metodologia na aplicação de dispositivos da lei tributária. *Inter alia*, esse fenômeno é mais notado no lançamento de créditos tributários contra pessoas alheias às sociedades empresariais, ou ainda aquelas que nenhuma função de gestão exerceram. Mais: tem se observado, *mutatis mutandis*, uma total falta de coerência na fundamentação de numerosos atos de lançamento².

O objeto do presente trabalho é o exame crítico da responsabilização de ex-sócios, sócios e dirigentes das sociedades no direito tributário brasileiro, tendo como pressuposto a legalidade e a coerência lógica do sistema. Pretende-se demonstrar, com base em casos concretos, a falta de coerência lógica de numerosos lançamentos de créditos tributários, consequência do distanciamento da metodologia científica na aplicação da lei tributária por aspectos externos e arbitrários.

II. Vulnerabilidade do sujeito passivo e presunção de responsabilidade

É evidente que a incidência de norma tributária para fatos posteriores à exoneração de um sócio ou administrador contraria toda a estrutura da ordem jurídica, que há de ser coerente e racional³. O que ocorre, na prática, entretanto, é a generalizada presunção de má-fé do contribuinte/sujeito passivo da relação

lidade tributária, ainda que na forma do art. 124, do CTN, deve ser interpretada em consonância com o art. 135 do referido codex, visto que, nos termos do art. 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal, as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar." (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Ag n. 1.359.231/SC, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 2010/0191922-4); "Execução fiscal. Dívida não tributária. FGTS. Nome do sócio constante da CDA. Sócio que não exercia a gerência da empresa executada. Sócio cotista. Ilegitimidade passiva. [...] Restando incontroverso que a apelada nunca detivera poderes gerenciais na pessoa jurídica, sendo tão somente uma sócia cotista minoritária, torna-se imperioso o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva para figurar no presente feito executivo." (TRF da 5ª Região, Ag n. 134.212/SE, Des. Fed. Paulo Roberto de Oliveira Lima, Segunda Turma, j. 05.11.2013, *DJe* 13.11.2013); "[...] Termo de imputação de solidariedade – nulidade – Compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda nacional, nos casos da responsabilidade prevista nos artigos 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato. [...]" (Carf, Acórdão n. 101-96.739, Rel. Caio Cândido).

² "É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III, do CTN, é por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares." Cf. Hugo de Brito Machado. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 138.

³ Cf. Claus-Wilhelm Canaris. *El sistema en la jurisprudencia*. Madrid: Fundación Cultural del Notariado, 1998, p. 25-ss. Quanto à crítica da falta de método ou quanto ao método inadequado, v. Karl Larenz. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Tradução: José Lamengo; Claus-Wilhelm Canaris. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. Tradução: A. Menezes Cordeiro.

tributária⁴, o que é totalmente incoerente⁵, despropositado e desproporcional⁶ no sistema jurídico-tributário⁷. Trata-se, em verdade, de verdadeira contradição interna do lançamento⁸.

É elemento nuclear do direito tributário que, para a transferência de responsabilidades⁹, torna-se essencial a comprovação da prática de atos de administração, e que estes se revistam de características de excesso. Destarte, exige-se a demonstração de dolo específico. Assim, se inexistente ato a ser imputado ao ex-sócio quotista, perde objeto a discussão de eventual excesso ou dolo. Sem esses elementos, a responsabilidade tributária é uma prática ilegal e arbitrária, inconcebível num Estado de Direito. Mais: eventuais atos que pudessem transferir o encargo tributário seriam restritos ao período da relação societária e após a necessária liquidação da sociedade limitada. Caso contrário, estar-se-á diante de uma nova espécie de responsabilidade tributária em branco e sem critérios técnicos.

Os casos de responsabilização por presunção e sem prova evidenciam a violação múltipla do lançamento tributário à legalidade e à segurança jurídica, imputando-se responsabilidades sem conformidade com a regra-matriz de incidência e sem respeito às regras do Código Civil, que dispõem que o ex-sócio, nas sociedades limitadas, respondem até o limite de sua participação:

“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.”

“Art. 1.003. A cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não terá eficácia quanto a estes e à sociedade.

⁴ Cf. João Bosco Coelho Pasin. *Derecho tributario y ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010, p. 53.

⁵ “A coerência é o princípio formal que sinaliza na direção de que as regras e os princípios que informam o sistema jurídico devem fazer sentido, isto é, devem estabelecer conexões de racionalidade na busca dos valores fundamentais do direito: liberdade, justiça e segurança.” Cf. Ricardo Lobo Torres. Noção de sistema tributário. In: Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 21.

⁶ Cf. Ricardo Lobo Torres. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: 2005. v. II, p. 228.

⁷ É fundamental reiterar que o sistema jurídico, como um todo, se estrutura a partir de princípios de legitimação, como a coerência, a igualdade e a eficiência. Desse modo, dispositivos normativos, mesmo os judiciais, merecem sujeição aos parâmetros do sistema, sob pena de se criar distorções para o sistema social. A esse respeito, cf. Marina Gaensly. *O princípio da coerência: reflexos de teoria geral do direito contemporâneo*. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ, 2005.

⁸ Cf. Karl Engisch. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p. 116. Tradução: João Baptista Machado.

⁹ Cf. José Souto Maior Borges. *Tratado de direito tributário brasileiro*. V. 4: Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 234.

Parágrafo único. Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio.”

Destarte, não se pode confundir a figura do sócio com a do administrador. Ora, o sócio quotista não responde por atos de administração, cujo *status* não se confunde com a do sócio, conforme regula a lei brasileira (Código Civil):

“Art. 1.060. A sociedade limitada é administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado.

Parágrafo único. A administração atribuída no contrato a todos os sócios não se estende de pleno direito aos que posteriormente adquiriram essa qualidade.”

Walter Barbosa Correa, em artigo dedicado ao tema dos atos de lançamento nulos, menciona a figura da anulação para se referir à revisão do lançamento. Segundo o autor, ao analisar o art. 149 do CTN: “Ora, todas essas circunstâncias indicam que a administração é levada a manifestar sua vontade com erronia. E podendo ela rever o lançamento nesses casos, por expressa disposição legal, conclui-se que o erro alicerça a revisão do lançamento, independentemente de ter havido ou não a prévia liquidação do crédito tributário.”¹⁰

III. Da discussão quanto à competência do auditor-fiscal para imputação de responsabilidade do tipo “solidária”

Sabe-se que a responsabilidade tributária deve ser qualificada dentro de uma das seguintes hipóteses: (a) responsabilidade do sócio, dentro de suas participações e de acordo com o regime da sociedade e depois de ultimada a liquidação da sociedade; (b) responsabilidade do dirigente da empresa, que é o agente à frente da gestão e direção, por atos realizados pessoalmente; e (c) responsabilidade de terceiros estranhos à sociedade.

O ato administrativo de lançamento simplesmente não pode confundir todas as questões relativas à responsabilidade tributária para, de qualquer forma e sob qualquer modo, imputar encargos a qualquer dos sujeitos da relação tributária. O Carf, em reiterados julgados, tem decretado que a atribuição de responsabilização de terceiro cabe à Procuradoria da Fazenda e não à autoridade fiscal, o que enseja a nulidade do ato administrativo que o faça. Nos autos do Processo n. 13603.720077/2006-56 (Recurso Voluntário n. 161.582, Acórdão n. 101.96.739), o então Conselho de Contribuintes dispôs: “Termo De Imputação De Solidariedade – Nulidade – Compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos de responsabilidade tributária prevista nos arts. 128 a 138 do CTN,

¹⁰ Cf. Walter Barbosa Correa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo. *Revista de Direito Administrativo*, out./dez. de 1976, p. 40.

imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato. [...].”

No voto-vencedor do referido processo, da lavra do Conselheiro João Carlos de Lima Júnior, restou consignado que o Código Civil define solidariedade “como a ocorrência de mais de um credor ou devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à dívida toda. O CTN insere a citada solidariedade dentro da seção II, capítulo IV, do Título II, do Livro Segundo, ou seja, dentro do Capítulo que trata do sujeito passivo. Assim, ao falarmos em solidariedade estipulada no referido artigo, estamos falando da solidariedade existente entre os diversos sujeitos passivos, em verdade, o Código trata aqui da relação entre as pessoas que estão colocadas no mesmo polo da relação jurídica tributária, ou seja, no caso de haver pluralidade de sujeitos passivos que tenham relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou por disposição expressa de lei.”

É de se concordar com o argumento suscitado, pois a fiscalização tributária, em verdade, não pode suscitar a responsabilidade regulada pelo art. 135 do CTN e acabar confundindo os dispositivos aplicáveis ao sujeito passivo. No mesmo sentido, nos autos do Processo Administrativo n. 19647.012380/2005-71, decidiu-se, também no Carf, que: “Compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos da responsabilidade prevista nos artigos 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato.” (Carf, Acórdão n. 1101-000.578, Rel. José Sérgio Gomes).

Ainda que se tente, não cabe ao Auditor Fiscal qualquer análise sobre a ocorrência do suposto “interesse comum”, previsto no art. 124, inciso I, do CTN, de forma a interpretá-lo obliquamente a fim de atribuir a solidariedade da responsabilização tributária a outro que não seja contribuinte por lei.

IV. Do abuso interpretativo do art. 124, inciso I, do CTN, para responsabilização solidária de terceiro no lançamento

A utilização do art. 124, I, do CTN¹¹ sempre gerou muito debate na doutrina e na jurisprudência dos tribunais, não apenas em razão da amplitude semântica das palavras que integram o dispositivo, mas também por sempre demandar uma análise profunda dos contornos fáticos de cada caso, exigindo muita atenção e cautela na sua aplicação.

¹¹ “CTN. Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Dentre os diversos casos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça estão aqueles em que a Receita Federal do Brasil ou Procuradoria da Fazenda Nacional aplicaram o art. 124, I, do CTN, para responsabilizar empresas de um mesmo grupo econômico pelo simples fato de terem, em tese, “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Neste contexto o STJ firmou critérios importantes para interpretação da expressão interesse comum definindo que não se trata de interesse econômico, mas sim de interesse jurídico verificado nos casos em que o sujeito passivo e o responsável encontram-se no mesmo polo da relação jurídico-tributária.

Dessa forma, essencial disserrar-se a norma, notadamente seu inciso I e os seus conceitos trazidos sobre interesse comum e situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Para Maria Rita Ferragut¹², entende-se que interesse comum é a existência de direitos e deveres compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação. Interesse é conjunto, convergente. Há aqui ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação.

O interesse deve decorrer de uma relação jurídica em que ambos os sujeitos a quem será imputada a responsabilidade sejam confundidos no momento do ato de lançamento. Não cabe alegar mero interesse social ou econômico referente às consequências da hipótese de incidência tributária. Somente isso não autoriza a aplicação da citada norma. Ou seja, só há o que se falar sobre interesse jurídico quando as pessoas em questão praticam o fato gerador em conjunto. Como os condôminos de um imóvel na hipótese de incidência do IPTU ou do ITR, por exemplo. É somente essa relação jurídica que importa.

O Superior Tribunal de Justiça não destoa desse entendimento, sendo inúmeras as decisões proferidas nesse sentido, conforme seguintes entendimentos: STJ, REsp n. 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 08.09.2010, *DJe* 29.09.2010; STJ, REsp n. 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, 11.11.2008, *DJe* 15.12.2008; STJ, AgRg no Agravo de Instrumento n. 1.392.703/RS (2011/0040251-7).

Note-se a relevância dos termos fixados nessa decisão, de fundamental avaliação para que não se extrapole a possibilidade legal do tema aqui tratado, em flagrante violação aos direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes que cumprem com suas obrigações fiscais e que não participam, direta ou indiretamente, de fraudes.

¹² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 30 ago. 2021.

Quanto à situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, pode-se entender que é o fato que diz respeito à relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, a relação jurídica privada da qual o legislador contempla o fato que interessa ao Direito Tributário (fato ou relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária).

Ao associar “interesse comum” ao enunciado “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, dentre eles o decorrente de atos ilícitos (não constitui o fato gerador).

Nesse sentido, afirma, com razão, Maria Rita Ferragut que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação¹³.

Ademais, ilícitos não podem ser fatos geradores da obrigação principal por expressa proibição do art. 3º do CTN ao conceituar tributo (aqui, a antecedente da regra-matriz é auferir renda, prestar serviços, obter receita). Segundo o art. 113 do CTN 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 e tem como fato gerador a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114), ou seja, no caso em tela, o auferimento da renda, obtenção da receita!

A comprovação tanto da existência em si de um interesse comum quanto da ligação entre esse interesse comum e o fato ensejador da obrigação principal é um dos cerne principais deste caso.

O próprio STJ, quando do julgamento do AgRg no Recurso Especial n. 867.486/RS¹⁴, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ao citar a obra de Paulo de Barros Carvalho afirmou que a eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias na condição de responsável (ou seja, aquele que não tenha relação direta e pessoal com o fato típico tributário) está limitada ao âmbito factual das circunstâncias de realização do fato jurídico tributário.

Correta é a premissa de que o responsável tributário, sendo ele espécie de sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser escolhido entre aquelas pessoas que possuem uma ligação jurídica com o fato descrito na hipótese de incidência

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 30 ago. 2021.

¹⁴ STJ, AgRg no REsp n. 867.486/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 18.10.2010.

da regra-matriz. Trata-se de uma limitação constitucional com o fim de evitar o confisco, respeitando-se, pois, a capacidade contributiva¹⁵.

V. Irregularidade de lançamentos sem observância do Código Civil e do Código Tributário Nacional

Ponto importante também diz respeito à impossibilidade de confusão na aplicação do art. 124 do CTN quando, de fato, pretende-se imputar responsabilidade do ex-sócio, sócio ou dirigente da sociedade. Cabe que se enfrente, pois, a inaplicabilidade das formas de responsabilidade dos arts. 134 e 135 do CTN quando se estiver diante de ex-quotista não administrador.

Sabe-se que, historicamente, a sociedade de responsabilidade limitada foi criada com o intuito de se estabelecer uma estrutura na qual a responsabilidade de seus sócios não fosse ilimitada. Visando-se atender aos interesses dos pequenos e médios comerciantes europeus por meio de um tipo de sociedade que diminuísse os riscos decorrentes da atividade empresarial em relação ao patrimônio particular dos sócios, sem ter que se submeter aos rigores de uma sociedade anônima, tal mecanismo empresarial ganhou importância em todo o mercado ocidental.

A sociedade limitada é justamente caracterizada pela responsabilidade de cada sócio ser restrita ao valor de suas quotas. Não fosse esse aspecto, não haveria razão de existir da sociedade de responsabilidade limitada. No plano do direito tributário brasileiro, evidencia-se que o art. 134, VII, do CTN, dispõe acerca da responsabilidade dos sócios no caso da liquidação da sociedade, isto é, quando encerrada a pessoa jurídica que não detenha capacidade econômica de suportar os créditos tributários:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...] VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

A responsabilidade dos sócios, entretanto, neste caso, é condicionada à liquidação da sociedade que esteja impossibilitada de cumprir as obrigações, desde que intervenham ou tenham sido omissos em relação às suas responsabilidades. No que se refere à outra alternativa prevista no CTN, verifica-se que:

“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:

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 34.

- 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.”

A previsão do art. 135, de modo claro, define a responsabilidade pessoal de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato ou estatuto, dirigindo-se o comando normativo a: (a) – sócio no caso de liquidação da sociedade; (b) diretores, gerentes ou representantes nos casos de excessos, contrariedade à lei ou ao contrato social.

Ora, basta um exame cuidadoso da Lei Civil para se constatar que a responsabilidade por atos praticados com excesso, fraude, má-fé e que geram danos a terceiros responsabiliza pessoalmente os agentes. Nesse sentido, aplicar-se-á o comando do art. 50 do Código Civil, que dispõe:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

Para o plano específico da responsabilidade tributária, merece atenção o fato de que os créditos relativos às dívidas tributárias se sujeitam às regras dos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é clara quanto à responsabilidade por substituição, conforme se infere em trecho de voto do Ministro Castro Meira:

“Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, III, do CTN, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.” (Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 109.143/PR (1996/0060901-2), Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 14.12.2004, *DJ*, p. 255, 02.05.2005)

De acordo com a regulação do Código Civil (art. 1.052), pois, reiterar-se, o sócio responde no limite de suas quotas:

“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.

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.”

O art. 1.024 do Código Civil dispõe expressamente que “os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de

executados os bens sociais”. Logo: a responsabilidade pelas dívidas tributárias de uma sociedade limitada não pode ser imputada aos seus sócios pelo simples fato de serem sócios, mas somente ao sócio que exerça a administração da sociedade. A esse respeito, Manoel Pereira Calças assevera:

“Rigorosamente falando, o art. 135, III, do Código Tributário Nacional não disciplina a responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais, mas sim a responsabilidade dos administradores de sociedade limitada por tais débitos. O sócio da limitada, pela simples circunstância de ostentar tal *status*, não responde pessoalmente com seu patrimônio pelas dívidas fiscais da sociedade.”¹⁶

O sócio que não é investido de poderes de gestão não pode, pois, ser responsabilizado por débitos fiscais¹⁷. Em outros dizeres, o CTN se dirige apenas aos administradores, eis que o mero quotista não exerce poderes, daí ser impossível qualquer ato de excesso¹⁸.

Importa, para fins do sistema do direito, as atribuições e os poderes atribuídos à pessoa do administrador, que é a figura que assume o comando da empresa. Nos dizeres de Gustavo Saad, trata-se do “órgão societário, composto por uma ou mais pessoas naturais, com poderes específicos atribuídos pelo contrato social para administrar a sociedade no âmbito interno e atuar por ela nas relações jurídicas com outras pessoas naturais e jurídicas, privadas ou públicas.”¹⁹

A figura do gerente foi modificada na sistemática do Código Civil de 2002, passando a se denominar a pessoa de administrador, cujas funções e atribuições devem estar expressas no contrato social e aditivos. Não se admite, no sistema brasileiro, a presunção de administração, mesmo aos sócios²⁰.

¹⁶ Cf. Manoel de Queiroz Pereira Calças. *Sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 96.

¹⁷ Cf. Amador Paes de Almeida. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 143.

¹⁸ Nesse sentido: “Tributário. Processual civil. Embargos de divergência. Execução fiscal. Responsabilidade tributária do sócio quotista. Art. 135, III, do CTN. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. (REsp n. 260.107, Primeira Seção, Ministro José Delgado). 2. Em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o sócio que não participa da gestão da empresa não deve ter a execução fiscal redirecionada contra si. 3. Embargos de divergência providos.” (Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 591.954/SP (2004/0127763-4), Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 08.06.2005, *DJ*, p. 359, 01.07.2005); “Tributário. Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Sócio sem poderes de administração. Inclusão no polo passivo da execução. Impossibilidade. Honorários advocatícios. 1. O sócio-quotista sem poderes de administração da pessoa jurídica não é responsável por solidariedade pelos débitos fiscais da sociedade.[...]” (Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Apelação Cível n. 70007000342, Segunda Câmara Cível, Rel. Arno Werlang, j. 17.11.2004).

¹⁹ Cf. Gustavo Saad Diniz. *Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas*. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 88.

²⁰ Cf. Celso Marcelo de Oliveira. *Tratado de direito empresarial brasileiro*. Campinas: LZN, 2004. v. 2, p. 424-425.

Em termos objetivos, o sistema brasileiro estabelece que a figura jurídica do sócio jamais se confunde com a do administrador, ao qual compete exercer os atos de comando e gestão empresarial, responsabilizando-se pelos comportamentos que realizar.

O Superior Tribunal de Justiça, por meio de voto da Ministra Eliana Calmon, no julgamento do Recurso Especial n. 662.379, asseverou o seguinte entendimento sobre o tema da responsabilidade do sócio: (a) o redirecionamento da execução pressupõe o desaparecimento da pessoa jurídica, ou a total ausência de patrimônio que possibilite garantir a dívida fiscal; (b) a imputação de responsabilidade pessoal ao sócio não é objetiva, devendo ser demonstrada a conduta culposa ou dolosa do sócio-gerente, para só assim ser possível atribuir-lhe pessoalmente a responsabilidade; (c) a prova do agir doloso ou culposo do sócio é ônus do exequente. Ademais, o STJ tem entendido que o administrador não responde pelas dívidas da sociedade, no período que exerceu a gerência, se dela se afastou regularmente, e a sociedade continuou regularmente suas atividades. Nesse desiderato, o voto do Ministro José Delgado, ao transcrever e confirmar a sentença de 1º grau nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 100.739, esclareceu que: “[...] o sócio/embargado retirou-se da sociedade antes do ajuizamento da execução, continuando a empresa a exercer as suas atividades. Esse panorama está caracterizado nos autos, de modo inquestionável, passando a exercer forte influência para a interpretação e aplicação do art. 135, III, do CTN, em face de o embargado não ser apontado como tendo, no exercício de diretoria, dissolvido irregularmente a sociedade nem violado a legislação em vigor ou os estatutos sociais. Esta, após a saída do embargado dos seus quadros sociais, continuou cumprindo as suas atividades. Configurado esse quadro determinante da relação jurídica em debate, há de se acompanhar entendimento jurisprudencial já esposado no âmbito do STJ, em eximir a responsabilidade de sócio quando não lhe é apontada a culpa pelo insucesso da sociedade ou por sua irregular dissolução.” (STJ, Recurso Especial n. 101.597/PR (1996/0045462-0), Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 13.03.1997, *DJ*, p. 12.690, 14.04.1997)

Logo, se nem o administrador responde por atos de terceiros, o que se dirá em relação ao mero quotista sem poder de gestão²¹? Reitere-se que, para transferir a responsabilidade a ex-sócio, sujeita-se a autoridade fiscal ao ônus da prova de dolo específico e da prática de ato irregular e mesmo assim apenas se for aquele o administrador. A esse respeito, é uníssona a interpretação do Tribunal

²¹ Em posição análoga, consignou-se no Recurso Especial n. 101.597: “Tributário – sociedade limitada – responsabilidade do sócio pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica (CTN, art. 173, III) – Sócio-gerente – transferência de cotas sem dissolução da sociedade – responsabilidade do sucessor – CTN, Arts. 135 e 136. [...] 5. Não é responsável tributário pelas dívidas da sociedade o sócio-gerente que transferiu suas cotas a terceiros, os quais deram continuidade à empresa.” (Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Divergência Recurso Especial n. 260.107/RS (2003/0150650-4), Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, j. 10.03.2004, *DJ*, p. 149, 19.04.2004)

Regional Federal da 5ª Região, *ex vi* as decisões das Apelações Cíveis n. 579.702/CE e n. 572.040/AL.

A solidariedade, destarte, pode ser natural ou legal²². Na primeira espécie, contribuintes que realizam negócios com um objeto comum (compra e venda de imóvel, copropriedade, compra e venda de veículos, importação e transporte de mercadorias) podem ser responsabilizados para facilitar a fiscalização. Na segunda, exige-se que a lei tributária especificamente crie a espécie de transferência de responsabilidade.

Aponta Paulo de Barros Carvalho, sobre o tema, que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código²³. Nesse contexto, a Conselheira Bianca Rothschild, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em voto proferido no Processo n. 15983.720065/2015-11 (Acórdão n. 2402-005.703), assim se manifestou:

“O dispositivo acima pugna pela solidariedade quando há interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal. Ou seja, não basta que haja interesse financeiro nos resultados advindos da situação, mas um envolvimento direto na materialização do fato econômico tributável. Em outras palavras, há que se reconhecer que tal interesse comum é um interesse jurídico e não um interesse meramente econômico. [...] O responsável obrigado solidário – para utilizar a redação do Código Tributário Nacional – portanto, é a pessoa que esteja relacionada intrinsecamente, em comum com outra, na realização do núcleo do aspecto material da respectiva hipótese de incidência tributária. Desta forma, resta-se configurado o interesse jurídico de tal solidário. Ou seja não basta nem a mera participação na situação fática que gera o fato gerador e nem o benefício econômico para se caracterizar o interesse comum.”

Em verdade, o art. 124, I, aplicar-se-ia quando dois contribuintes (isso mesmo – sujeitos passivos, na linguagem própria dos precedentes do Carf) tenham interesse jurídico comum em determinado negócio. Dois contribuintes que têm, portanto, negócios jurídicos vinculados ao fato gerador. No acórdão do REsp n. 884.845/SC, que tem sido suscitado em vários casos de abuso na aplicação do art. 124, I, CTN, o STJ assim se manifestou²⁴. Ou seja, o texto normativo diz respeito

²² Cf. Eduardo Sabbag. *Manual de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 716-717.

²³ Cf. Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 220.

²⁴ “Processual civil. Tributário. Recurso especial. ISS. Execução fiscal. Legitimidade passiva. Empresas do mesmo grupo econômico. Solidariedade. Inexistência. Violação do art. 535 do CPC. Inocorrência. I. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. *Ad exemplum*, no caso de duas ou mais pessoas serem proprie-

a situações em que diferentes agentes econômicos – e contribuintes – pratiquem negócios com interesse jurídico comum. Não é o mesmo *status* das relações societárias internas. Em termos de discussão da relação entre sócios e sociedade, portanto, a conjugação do art. 124 com o art. 135 é errada e inadequada, pois não se confundem²⁵. A regulação do art. 135 exige, como se sabe, a prova da prática de

tárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato – a copropriedade – é-lhes comum. [...] 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, *verbis*: Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei. 7. Conquanto a expressão ‘interesse comum’ – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação [...]”.

²⁵ Os TRFs de todo o país mantêm o mesmo método interpretativo: Processo REO n. 45061620114058000, Quarta Turma, Rel. Des. Fed. Rogério Fialho Moreira, j. 17.12. 2013, publicação 19.12.2013, : “Ementa: Execução fiscal. Reexame necessário. Responsabilidade pessoal do sócio por débitos da sociedade empresária. Incabimento. Necessidade de poderes de gestão do sócio-gerente à época do fato gerador do tributo e da dissolução irregular do empreendimento. Improvimento do agravo de instrumento. 1. Cuida-se de remessa oficial em face de sentença que julgou procedente embargos à execução fiscal, determinando a exclusão do embargante do polo passivo do executivo, por considerar que não foram comprovados os requisitos essenciais à responsabilidade pessoal do sócio por débitos fiscais da sociedade empresarial, nos termos do art. 135 do CTN, bem como por entender que descabe responsabilizar-se pessoalmente sócio que se retirou regularmente da empresa, e que só posteriormente veio a extinguir-se de forma irregular. 2. Na espécie, verifica-se que a executada deixou de funcionar em seu domicílio fiscal, sem atualização dos seus cadastros na Receita Federal do Brasil, presumindo-se, portanto, a dissolução irregular do empreendimento (Súmula nº 435 do STJ). 3. É plenamente possível a responsabilidade pessoal do sócio-gerente que tenha permanecido na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução, bem como à época do fato gerador do tributo executando (Precedente: TFR5, AGTR nº 133.218/PE). 4. *In casu*, muito embora o sócio tenha permanecido na administração da empresa na época de ocorrência dos fatos geradores do débito em cobro, verifica-se que a sua saída do quadro societário, em 24/01/2001, ocorreu muito tempo antes de ser lavrada a certidão indicativa de alteração de endereço da sociedade empresarial, em 31/10/2003, impedindo o reconhecimento de responsabilidade pessoal do sócio por débitos oriundos da sociedade empresarial. 5. Remessa oficial improvida.” Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo de Instrumento n. 37.114/SP, 0037114-65.2011.4.03.0000, Processo AI n. 37.114/SP, 0037114-65.2011.4.03.0000, Quarta Turma, Rel. Juiz Convocado David Diniz, j. 02.08.2012: “Ementa: Execução fiscal. Redirecionamento aos sócios. Requisitos verificados. Dissolução irregular. Poderes de gestão. Comprovação. Restrição da responsabilidade tributária a determinadas competências. Agravo legal improvido. São requisitos para o redirecionamento da execução fiscal, forte no art. 135, *caput*, do CTN a prática de atos com excesso de poderes ou a infração da lei, estatuto ou contrato social, revestindo a medida de caráter excepcional. A dissolução irregular da sociedade caracteriza infração a lei para os fins do estatuído no dispositivo em comento, salvo prova em contrário produzida pelo executado. É dizer, há, na espécie, inversão do ônus da prova, o que somente será afastada após a integração da lide do sócio com poderes de gestão. Presume-se irregular a alteração do endereço da empresa executada, quando realizada sem a regular comuni-

atos com excesso ou fraude, conforme preceitua o Superior Tribunal de Justiça. Aliás, as recentes interpretações da Corte Especial servem como premissas para a correta aplicação da Lei Tributária.

VI. A aplicação indevida da norma tributária como prática de abuso do poder de tributar pela Autoridade Fiscal

Fato é que a má interpretação da norma tributária, da forma como explicitada até aqui, leva que sua aplicação ofende diretamente diversos direitos fundamentais encartados na Constituição Federal e que têm como objetivo único o estabelecimento de uma relação de segurança jurídica para o Contribuinte em face do Estado.

cação aos órgãos competentes, devidamente atestada por certidão do Oficial de Justiça. Precedentes. Para os fins colimados deve-se perquirir se o sócio possuía poderes de gestão, tanto no momento do surgimento do fato gerador, quanto na data da dissolução irregular. Isso porque, se o fato que marca a responsabilidade por presunção é a dissolução irregular não se afigura correto imputá-la a quem não deu causa. Consoante se observa da certidão do Oficial de Justiça, restou configurada a dissolução irregular, nos termos adredemente ressaltados. Noutro passo, a ficha cadastral demonstra que a sócia da executada detinha poder de direção, tanto quando do advento do fato gerador (ainda que apenas quanto às competências de 11/2000, 12/2000, 01/2001, 02/2001 e 03/2001; e 11/1999, 12/1999, 01/2000 e 01/2001), quando do momento da caracterização da dissolução irregular.” Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo de Instrumento n. 34337 SP 0034337-73.2012.4.03.0000, Processo AI n. 34337 SP 0034337-73.2012.4.03.0000, Juiz Convocado Leonel Ferreira: “Ementa: Direito tributário. Agravo legal. Art. 557, § 1º, CPC. Execução fiscal. Redirecionamento. Art. 135 do CTN. Dissolução irregular. Súmula 435 do STJ. Responsabilidade do sócio que detinha poderes de gestão à época dos fatos geradores. – A decisão agravada está em consonância com o disposto no artigo 557 do Código de Processo Civil, visto que supedânea em jurisprudência consolidada do E. Supremo Tribunal Federal e desta Corte. Com efeito, o C. STJ consolidou o entendimento, através da Súmula 435, de que ‘Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.’ (Precedentes: REsp 953.956/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 12.08.2008, DJe 26.08.2008; AgRg no REsp 672.346/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18.03.2008, DJe 01.04.2008; REsp 944.872/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.09.2007, DJ 08.10.2007; e AgRg no Ag 752.956/BA, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 05.12.2006, DJ 18.12.2006). Contudo, também é entendimento consolidado pelo C. STJ, que, em caso de dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da execução fiscal somente é possível contra o sócio que detinha poderes de gestão à época dos fatos geradores do crédito tributário perquirido. Não é possível a inclusão dos sócios-gerentes no polo passivo da execução fiscal, posto que os sócios ingressaram na sociedade em data posterior à constituição do crédito tributário em cobrança. Verifica-se que a data de vencimento dos débitos exequendos corresponde ao período de 26.04.1993 a 10.11.1993 (Certidões de Dívida Ativa – fls.22/23). [...]” Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Apelação Cível n. 21.780/SC 2005.04.01.021780-9, Processo AC n. 21780 SC 2005.04.01.021780-9, Primeira Turma, Rel. Vivian Josete Pantaleão Caminha, j. 26 de julho de 2006, DJ 20.09.2006, p. 885: “Ementa: Tributário. Responsabilidade tributária. Sócio sem poder de gestão. Honorários advocatícios. 1. A responsabilidade fiscal do sócio pressupõe a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, não restando configurada em relação àqueles que não têm poderes de gestão. [...]”

O Estado, dentro de um contexto de clara desigualdade material em relação ao contribuinte, e no exercício do seu poder de tributar, pratica diversos atos abusivos que exacerbam a finalidade legal e se dotam de intenção meramente arrecadatória em firme detrimento aos direitos fundamentais dos contribuintes, em face de que deve haver o combate pelo ordenamento jurídico e a responsabilização dos envolvidos. Sobre essa última parte que se volta o foco a partir de agora.

A tributação é a forma que o Estado tem, dentro dos limites constitucionais e legais previstos, de realizar uma incursão na propriedade e na liberdade dos contribuintes com a finalidade de retirar riquezas para o financiamento das suas obrigações legais. O ordenamento jurídico prescreve as normas de incidência tributária que levam o sujeito passivo a adimplir com uma obrigação tributária. Isso não passa de uma justa lesão ao seu patrimônio em prol do bem comum, mas que não causa, de fato, um dano à sua esfera jurídica²⁶.

A atenção deve ser chamada ao fato de quando a autoridade tributária vai além do que o ordenamento jurídico previa como finalidade para a incidência tributária, ao praticar atos para exigir o tributo, lembrando-se que dentro desse conceito está todo e qualquer ato realizado para efetivação da obrigação tributária, da criação da norma à fiscalização e aplicação de sanções pelo não pagamento. Acontecido tal fato, estará configurado o abuso de poder no exercício do poder de tributar, ato ilícito que é, como visto.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou de maneira a afirmar que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados.

Josiane Becker lembra que os atos abusivos no exercício do poder de tributar podem ser praticados por autoridade de qualquer um dos poderes, seja Legislativo, Executivo ou do Judiciário, pois o Estado é figura una e a ideia de separação de poderes é uma face do que realmente existe, qual seja, a distribuição daquelas funções do poder uno que emana do povo. A personalidade jurídica é unitária e caso um de seus órgãos pratique o ato abusivo, o poder estatal deve ser responsabilizado.

Talvez o principal ambiente em que se perceba o cometimento de atos de abuso no exercício do poder de tributar seja no âmbito da administração tributária

²⁶ Josiane Becker. *Fundamentos da responsabilidade do Estado em matéria tributária*. 2016. 183 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 87.

ria. Seja na Receita Federal ou nas Secretarias Estaduais, Municipais e Distrital de Tributação, e suas respectivas Procuradorias, pelo país, diversas são as condutas ilícitas praticadas ao se exigir tributos dos contribuintes.

E isto porque o trabalho da fiscalização tributária, desde muito tempo, tem a medida de eficiência sempre atrelada à maximização da arrecadação para a determinada entidade federativa a qual serve, esquecendo-se que a finalidade do ato de fiscalizar não deve ser outra além do respeito aos princípios constitucionais tributários, que além da solidariedade com o financiamento público, também acoberta os limites ao poder de tributar.

Contudo, conforme já alertou Klaus Tipke²⁷, os agentes públicos incumbidos desse papel são mais temidos pelos contribuintes do que respeitados. A entidade federativa em crise financeira atribui à fiscalização tributária o papel hercúleo de satisfazer a carência de fundos. Olvida-se de formar os auditores fiscais com base em um pensamento constitucional sistemático, exigindo deles apenas a arrecadação tributária. Realizar o diferente prejudicaria os cofres públicos, agravando a crise estatal.

Assim, nesse contexto de Estado com recursos prejudicados, vale-se economizar o máximo de tempo ao passo que se arrecada na maior medida possível, prescindindo a discussão sobre a justiça de cada caso fiscalizado²⁸, o que também acontece de igual forma no Brasil, onde se vê cada vez mais o aumento do uso de ficções e presunções jurídicas durante a fiscalização tributária, em detrimento da verdade material e em prol de maiores lançamentos tributários.

Dessa relação jurídica obrigacional comprometida pelo abuso do poder de tributar, é possível afirmar que nasce ao contribuinte o direito de ser indenizado pela abusividade praticada e o de cobrar que as autoridades públicas envolvidas sejam responsabilizadas.

Na doutrina de Sérgio Cavalieri Filho²⁹, a responsabilidade estatal surgiria exatamente daí, da violação da relação de obrigações, trazendo como consequência o dever de recompor o prejuízo causado pelo descumprimento da obrigação. Nesse presente, a obrigação ofendida é a tributária que surge das regras de incidência tributária criadas pela legislação em respeito à estrita legalidade tributária, que amarra Estado e Contribuinte em um relacionamento simbiótico, mas repleto de conflitos.

Ainda, a pessoa física por detrás de cada ato estatal é sempre portadora do dever de usar do poder, a si conferido por investidura legal, para praticar esse ato para alcançar algum fim do qual sempre se espera uma motivação alinhada com

²⁷ KlausTipke. *Moral tributária do estado e dos contribuintes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 54.

²⁸ Klaus Tipke. *Moral tributária do estado e dos contribuintes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 83.

²⁹ Sérgio Cavalieri Filho. *Programa de responsabilidade civil*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 22.

o ordenamento jurídico constitucional. A essa pessoa física cabe decidir, dentro do que lhe compete, e impor a sua decisão ao particular, também pessoa física ou pessoa jurídica de direito privado.

É nesse momento, de aplicação da sua volição vinculada, a princípio, aos ditames legais e constitucionais, que se poderá verificar a ocorrência de mero uso do poder, ou do ilícito do abuso de poder, motivo pelo qual merece se sujeitar às sanções que o ordenamento jurídico brasileiro possa indicar, mesmo em face do princípio da impessoalidade³⁰.

No Brasil, temos as previsões legais do Código Penal de 1940, que estabelece o crime de excesso de exação no tipo definido no art. 316, § 1º, do Código Penal, em que é possível ler que “Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza” a ele deverá ser aplicada pela de reclusão de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. Em paralelo, foi recentemente editada a Lei de Abuso de Autoridade (Lei n. 13.869, de 5 de setembro de 2019). Nela, vê-se que o legislador deixou passar uma excelente oportunidade de se criar um microsistema normativo que abalizasse de forma mais eficiente a conduta do servidor público investido no poder de tributar. Simplesmente, não há qualquer tipo específico nesse sentido, diferentemente do Código Penal. Somente de forma oblíqua e extensiva é que, a depender do caso concreto, se pode enquadrar algum abuso cometido.

A forma como o agente da administração tributária pode exercer o poder de tributar em desacordo com uma moral tributária, afrontando princípios e regras que limitam tal poder, é totalmente coberta pelo conceito de abuso de autoridade, sem que, contudo, tenha o legislador da Lei n. 13.869/2019 criado previsões que combatessem tal prática de forma específica. Assim, a Lei de Abuso de Autoridade, apesar de ser em tese mais moderna e especial, resta mais ineficaz do que o Código Penal de 1940 quando o assunto é combater a prática de abusos no exercício do poder de tributar.

VII. Ponderações finais

O tema tratado é complexo e envolve evidente repercussão para o Estado Fiscal e para o mercado. A falta de critérios metodológicos adequados no lançamento que impõe responsabilidade, muitas vezes confundindo figuras distintas e com regulações próprias, gera inúmeros efeitos nocivos ao sistema jurídico e à economia. A atribuição ilegal de responsabilidades deve suscitar a atenção dos entes de controle do poder do Estado, para evitar que a prática imoral e baseada em ideologias gere ilegalidades, desigualdades e custos de transação e falhas de mercado.

³⁰ Álvaro Lazzarini. Abuso de poder x poder de polícia. *Revista de Direito Administrativo* n. 203, 1996, p. 28.

Essa falha do Estado consubstanciada na má aplicação da lei tributária com vistas somente à arrecadação e, portanto, perpetrada pelo abuso do poder de tributar, deve ser combatida pelo aperfeiçoamento das instituições e, especialmente, da legislação que trate da responsabilização do Estado Fiscal mediante previsões normativas que alcancem a Autoridade Fiscal imbuída do poder de realizar o lançamento tributário.

Referências

- ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica* (doutrina e jurisprudência). 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BECKER, Josianer. *Fundamentos da responsabilidade do Estado em matéria tributária*. 2016. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.
- BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro*. V. 4: Lançamento tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. Tradução: A. Menezes Cordeiro.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de responsabilidade civil*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2020.
- CORREA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo. *Revista de Direito Administrativo*, out./dez. de 1976.
- DINIZ, Gustavo Saad. *Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas*. Porto Alegre: Síntese, 2003.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p. 116. Tradução: João Baptista Machado.
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GAENSLY, Marina. *O princípio da coerência: reflexos de teoria geral do direito contemporâneo*. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ, 2005.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Noção de sistema tributário*. In: Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: 2005. v. II.