

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE PÓS GRADUAÇÃO E PESQUISA
MESTRADO EM DIREITO, RELAÇÕES INTERNACIONAIS E
DESENVOLVIMENTO**

EDITH COSTA ANTUNES MACHADO GIOLO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR
NA SOCIEDADE LIMITADA**

Goiânia
2015

EDITH COSTA ANTUNES MACHADO GIOLO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR
NA SOCIEDADE LIMITADA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento da Pontifícia Universidade Católica de Goiás como requisito parcial para a obtenção de título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Ari Ferreira de Queiroz

Goiânia
2015

EDITH COSTA ANTUNES MACHADO GIOLO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR NA
SOCIEDADE LIMITADA**

APROVADO EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Dr. Ari Ferreira de Queiroz.

Professor orientador e presidente da banca.

PUC - GO

Dr (a). Glacy Odete Rachid Botelho

Professora integrante da banca.

PUC - GO

Dr (a). Cláudia Luiz Lourenço

Professora integrante da banca.

UFG

À Deus meu único Senhor a quem dou graças por minha existência.

Aos meus amados pais, Segifredo e Lucília fieis incentivadores, a quem tenho o prazer de orgulhar.

Ao meu marido Wesley pois a conquista é nossa por sermos um.

À minha família que é praticamente uma torcida organizada.

AGRADECIMENTOS

Somos animais sociais, vivemos em sociedade, sendo a família a primeira. Minha família tem seus problemas, mas a sua maior qualidade é torcer pelo sucesso do outro. Meus pais, meu marido, meus filhos, irmãs, cunhados, sobrinhas, sobrinhos e tias estiveram comigo nestes dois anos de estudo e pesquisa, incentivando sempre, em todos os sentidos. Agradeço a todos eles, pai, mãe, Wesley, Arthur, Lucas, Beth, Luciene, Isaque, Orlando, Marina, Elisa, Laís, Sérgio Paulo, Felipe, tia Isolina, pela grande força que me deram. Vocês são espetaculares.

À minha querida tia Uiara, que compartilhou seu conhecimento prático nas horas de dúvidas, inclusive sábados, domingos e feriados.

O meu tema de pesquisa é baseado no entendimento de um grande juiz de direito que admiro muito, Dr. Ari Queiroz, que não só me orientou, mas teve a paciência e competência de me ensinar.

À minha querida amiga Cláudia Helena madrinha na carreira docente, responsável pela brilhante ideia de participar do programa de mestrado. Foi minha professora na graduação e hoje é uma grande amiga que admiro muito.

A todos aqueles que torceram por mim e desejam de coração o meu sucesso.

“O Senhor é a minha força e o meu escudo; nele o meu coração confia, e dele recebo ajuda. Meu coração exulta de alegria, e com o meu cântico lhe darei graças. (Salmos 28: 7) “

RESUMO

O Estado com intuito de receber o crédito tributário em aberto, devido por pessoas jurídicas, quando da inadimplência, inclui o sócio administrador como sujeito passivo solidário da obrigação, fazendo com que seus bens pessoais se respondam pela dívida tributária, juntamente com a pessoa jurídica, bastando apenas que a empresa feche suas portas sem que comunique a junta comercial, presumindo dissolução irregular da sociedade. Tal entendimento já restou pacificado no Superior Tribunal de Justiça através da súmula 435. Este trabalho busca trazer a verdadeira responsabilidade tributária do sócio administrador da sociedade limitada abordando a legalidade da decisão judicial e da ação do Estado, amparado pela doutrina e jurisprudência, dentro dos parâmetros legais e buscando um contexto de igualdade para ambas as partes. O texto foi desenvolvido como método científico preponderante o dedutivo na abordagem do tema proposto e na pesquisa utilizou-se o bibliográfico e eletrônico, a partir de material publicado constituído de livros doutrinários, e dados disponíveis via internet, principalmente legislação e entendimentos jurisprudenciais. Concluiu-se que a interpretação dada pela corte superior, segundo o estudo, fere o princípio da legalidade a que o Estado está vinculado, pois não existe lei editada que permita tal atitude, fazendo com que a administração pública não concorra em igualdade com o particular, tendo privilégios em relação ao recebimento do seu crédito.

Palavras-chave: Responsabilidade, sócio, administrador, obrigação, tributário.

ABSTRACT

The State in order to receive the tax credit open, due by legal entities, when in default, includes the managing partner as a subject supportive liabilities of obligation, causing his personal property to meet the tax debt, together with the legal person, just by the company to close its doors without communicating the board of trade, assuming uneven dissolution of the company. Such an understanding has remained pacified the Superior Court of Justice through summary 435. This work seeks to bring the true tax liability of the managing partner of the limited partnership addressing the legality of the court decision and the state action, supported by the doctrine and jurisprudence, within the parameters legal and seeking a framework of equality for both parties. The text was developed as a major scientific method deductive approach in the proposed theme and research used the bibliographical and electronic, from material published consists of doctrinal books, and data available via the Internet, especially legislation and jurisprudence understandings. It was concluded that the interpretation given by the Superior Court, according to the study, undermines the principle of legality to which the State is bound, as there is edited law permitting such action, causing the government does not compete on equal terms with the private having privileges in relation to the receipt of your claim.

Keywords: Responsibility, managing, partner, obligation, tax .

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. TRIBUTO	15
1.1. Conceito	15
1.1.2. Prestação pecuniária.....	19
1.1.3. Compulsória	20
1.1.4. Moeda cujo valor nela se possa exprimir	22
1.1.5. Não constitua sanção de ato ilícito	24
1.1.6. Instituída em lei	26
1.1.7. Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada	28
1.2. Elementos	30
1.3. Natureza jurídica	33
1.4. Função	34
1.5. Espécies	35
1.5.1 Taxa	35
1.5.2 Contribuição de melhoria	39
1.5.3. Contribuições sociais	41
1.5.3.1. Contribuições de intervenção no domínio econômico	42
1.5.3.2. Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas	43
1.5.3.3. Contribuições de seguridade social	44
1.5.4. Empréstimos compulsórios	46
1.5.5. Imposto	47
2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	51
2.1. Conceito	51
2.2. Espécies	52

2.3. Natureza jurídica da obrigação.....	56
2.4. Elementos da obrigação tributária	56
2.4.1. Ideal ou imaterial	57
2.4.2. Pessoal	59
2.4.2.1. Sujeito ativo	60
2.4.2.2. Sujeito passivo	62
2.4.2.3. Capacidade	64
2.4.3. Objetivo ou material	66
2.4.4. Fato gerador	66
2.4.4.1. Fato gerador da obrigação principal	67
2.4.4.2. Fato gerador da obrigação acessória	68
2.5. Base de cálculo	69
2.6. Alíquota	70
2.7. Domicílio tributário	72
2.8. Responsabilidade tributária	73
2.8.1. Responsabilidade subsidiária	78
2.8.2. Responsabilidade solidária	78
2.8.3. Responsabilidade por personalidade	81
2.8.4. Responsabilidade por transferência	82
2.8.4.1. Responsabilidade dos sucessores	82
2.8.4.2. Responsabilidade de terceiros	86
2.8.4.3. Responsabilidade por infrações	87
2.8.5. Responsabilidade por substituição	88
2.8.5.1. Responsabilidade por substituição convencional	89
2.8.5.2. Responsabilidade por substituição regressiva ou para trás	89
2.8.5.3. Responsabilidade por substituição progressiva ou para frente	90
3. A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR	92
3.1. Sociedades	92
3.1.1. Sociedade cooperativa	93
3.1.2. Sociedade em comandita por ações	94
3.1.3. Sociedade em comandita simples	95
3.1.4. Sociedade em comum	96
3.1.5. Sociedade em conta de participação	96

3.1.6. Sociedade em nome coletivo	97
3.1.7. Sociedade de propósito específico	98
3.1.8. Sociedade anônima	99
3.1.9. Sociedade limitada	102
3.2. Teoria da desconsideração da personalidade jurídica	104
3.3. Responsabilidade tributária do sócio administrador	107
3.3.1. Elementos da responsabilidade tributária do sócio administrador	113
3.3.1.1. Elemento pessoal	113
3.3.1.2. Elemento fático	115
3.3.1.2.1. Excesso de poderes	116
3.3.1.2.2. Infração de lei	117
3.3.1.2.3. Infração do contrato social e do estatuto	118
CONCLUSÃO	120
REFERÊNCIAS	123

INTRODUÇÃO

Crise é uma palavra temida por todas as pessoas jurídicas, pois o sistema é regido pela circulação de capital, desde o consumidor até a indústria. Com o advento da crise econômica a circulação de capital é reduzida drasticamente, o consumidor passa a reduzir seus gastos, e com isso, as empresas perdem sua estrutura financeira e muitas delas são compelidas a fechar as suas portas.

O primeiro passo que a empresa afetada pela crise econômica faz é deixar de pagar os tributos, utilizando o capital existente para tentar saldar dívidas que julga mais importantes, como o pagamento de funcionários e fornecedores, deixando o Estado como a última opção de pagamento.

Assim, o Fisco, quando não saldados os débitos fiscais, ingressa com a cobrança em face da pessoa jurídica, e como algumas simplesmente fecham as suas portas, tal demanda é direcionada aos sócios, em especial ao sócio administrador da sociedade, que ficará no encargo de quitar os débitos em aberto com seu patrimônio pessoal, até que este seja totalmente satisfeito.

A dinâmica do redirecionamento da cobrança funciona logo quando o oficial de justiça, ao tentar efetuar a citação ou intimação da pessoa jurídica, percebe que esta não mais funciona no local registrado na Junta Comercial competente, sendo assim, existe a interpretação de dissolução irregular da sociedade, causa para a desconsideração da personalidade jurídica e inclusão dos sócios segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça.

Existe uma interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional que cria solidariedade entre sócios e pessoa jurídica, imputando a responsabilidade objetiva, sem comprovação do dolo ou culpa, visando o cumprimento da obrigação tributária, que deu causa à Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.

O presente estudo visa analisar a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica, em especial da sociedade limitada, abordando a Constituição Federal,

Código Civil, Código Tributário, a doutrina existente sobre o assunto, e as Súmulas pertinentes ao tema editadas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Visando responder aos questionamentos levantados como problema, indaga-se qual a responsabilidade do sócio administrador de sociedade limitada e a possibilidade da utilização da responsabilidade objetiva para obrigar o sócio administrador a responder solidariamente pelos débitos tributários da empresa.

Parte-se da hipótese de que os Superior Tribunal de Justiça ao editar a súmula 435, interpretou o artigo 135 do Código Tributário Nacional de forma extensiva, mixando o artigo 50 do Código Civil, 127, 134 e 135 do Código Tributário, criando uma nova norma, alheia à intenção da norma tributária.

O primeiro capítulo estudará o tributo, seu conceito, natureza jurídica e cada espécie prevista constitucionalmente, a hipótese de incidência, a previsão legal e suas particularidades. É importante abordar o objeto da obrigação tributária, para o posterior entendimento da sua função e importância social, principalmente daqueles tributos que possuem o intuito de financiar a atividade estatal.

No segundo capítulo o estudo aborda a obrigação tributária de maneira geral, analisando a estrutura e elementos importantes para a formação e vinculação aos sujeitos obrigados, o objeto, e espécies de obrigações. É necessário fazer uma abordagem detalhada da obrigação tributária, desde a constituição até a satisfação para entender responsabilidade tributária, também abordada no capítulo.

A pesquisa sobre as espécies de responsabilidade possibilita a compreensão da viabilidade do redirecionamento e qual o momento que se pode mudar os sujeitos passivos para a cobrança da obrigação tributária ou se é possível. Assim poderá se analisar a espécie de responsabilidade e ser utilizada e sua perspectiva.

O terceiro capítulo busca o conceito e responsabilidades de cada sociedade permitidos no Código Civil, facilita a diferenciação de cada uma e apresenta suas particularidades. Aborda também a teoria da desconsideração da personalidade jurídica prevista no Código Civil, dando argumentos para diferencia-la da responsabilização contida no Código Tributário.

Abordar-se-á, por derradeiro, a responsabilidade tributária do sócio administrador, foco principal da presente pesquisa, prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, com ênfase nos elementos legais objetivos e subjetivos. Far-se-á, também um paralelo entre as Súmulas 430 e 435 do Superior Tribunal de Justiça.

A delimitação do tema não esgota o assunto escolhido, considerando que a responsabilidade tributária, principalmente do administrador da pessoa jurídica, gera várias vertentes, em face de sua complexidade. A pretensão principal da pesquisa é lançar possibilidades para reflexão acerca da responsabilidade do sócio administrador e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

1. TRIBUTO

1.1. Conceito

O verbete “tributo” segundo Aurélio Buarque Holanda Ferreira¹ quer dizer: 1. Pagamento que um Estado é forçado a fazer a outro; 2. Prestação monetária compulsória devida ao poder público; imposto; 3. Homenagem, preito.

Segundo Paulo de Barros Carvalho², cria uma corrente própria, “*tributo é nome de uma classe de objetos constituídos conceptualmente pelo direito positivo*”. Completa atribuindo seis significados diferentes ao vocábulo tributo, quando diz:

Trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e a norma que juridiciza o fato).

Quando Paulo de Barros Carvalho³ inicia sua reflexão entendendo o tributo como sinônimo de relação jurídica tributária amplia o entendimento acerca do verbete para uma relação de obrigações de duas partes, o contribuinte em pagar a obrigação diretamente ao Estado automaticamente obrigado à prestação do serviço estatal da gestão da sociedade. Sendo assim, o autor traz uma parte do entendimento criando uma relação tributária, ampliando o conceito para aumentar o alcance de sua interpretação.

O tributo, como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, traz o Estado como ente arrecadador detentor do crédito financeiro recolhido aos seus cofres. O Estado não tem poder de se auto sustentar sem a contribuição de seus integrantes, contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, capazes de cooperar, criando

¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Minidicionário Aurélio da língua portuguesa*. 7.ed. rev. atual. São Paulo: Positivo, 2009. p.791.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p.374.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p.374.

fundos para alimentar a máquina estatal. O contraposto ao sujeito passivo é o sujeito ativo, o Estado. Paulo de Barros Carvalho⁴ define toda a ideia da seguinte forma:

Contraposta a essa, temos a visão daqueles que põem acento no cunho de exigibilidade que o liame jurídico provoca em favor do sujeito ativo. Assim, a lição de Ernst Blumenstein: *Tributos são as prestações pecuniárias que o Estado, ou um ente por ele autorizado, em virtude de sua soberania territorial, exige dos sujeitos econômicos que lhe estão submetidos.* (Os frisos não são do autor.) É também a linha de Rubens Gomes de Souza, que asseverou ser “‘tributo’ a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei...”.

Em posição antagônica à anterior, o núcleo semântico tomado é o do direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo para exigir o objeto da prestação [\\$]. (como no original)

Em terceiro momento Paulo de Barros Carvalho⁵ traz à baila tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, não mais pensando como uma soma em moeda, mas sim “*o comportamento de certa pessoa, física ou jurídica, que se consubstancia no pagamento de determinada importância pecuniária*”. Assim, o autor já adicionou o sujeito passivo da ação de contribuir e o contribuinte deverá praticar o exercício de recolher o tributo aos cofres públicos, responsável, a rigor, da obrigação tributária, o qual será objeto de estudo posteriormente.

Entende o autor, também, pelo tributo como quantia em dinheiro. Imagina-se a situação daquele contribuinte se dirigindo ao banco para “*pagar um imposto*” munido de moedas em espécie a fim de saudar a sua obrigação para com o Estado. Entende da mesma forma Alfredo Augusto Becker⁶ quando afirma: “*O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever*”. A simplicidade deste entendimento demonstra o objetivo da prestação, fazer o contribuinte pagar o valor expresso em moeda.

Vendo desta forma, conclui-se que mesmo criando a obrigação de pagar e receber, há também um motivo pelo qual será iniciado o compromisso, fazendo o contribuinte, investido no próprio conceito, adquirir a obrigação de contribuir com parte de seu patrimônio através do tributo. Paulo de Barros Carvalho⁷ assevera:

O vocábulo “tributo” comporta um quarto âmbito de significação que, em vez de partir da indicação do conteúdo patrimonial do objeto [\\$], ou do dever jurídico

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 21.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p.374

⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 280.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 22.

cometido ao sujeito passivo, ou do direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, cogita do vínculo como um todo, isto é, “tributo” como equivalente a obrigação tributária, relação jurídica tributária. A carga significativa não repousa mais em qualquer dos tópicos do laço obrigacional, mas nele como uma entidade integral. Com o relato em linguagem competente do evento descrito na hipótese de incidência da regra tributária, instala-se, por força da imputação deôntica, um liame de conteúdo patrimonial, pois seu objeto é expresso em termos econômicos. Assim, numerosas construções doutrinárias empregam “tributo” para designar a relação jurídica que se instaura por virtude do acontecimento daquele fato previsto no antecedente da norma.

Nessa altura, já é considerado como laço jurídico de substância patrimonial, abrangendo, desse modo, o complexo formado pelo direito subjetivo, pelo dever jurídico e pelo objeto da prestação. O magistério de Geraldo Ataliba é bem dativo: Com efeito, juridicamente, tributo se define como uma relação obrigacional.

Pelo raciocínio do autor, ainda se tem o tributo como norma jurídica tributária, afirmando ser o “*tributo*” regra de direito, como preceito normativo. Baseando-se no artigo 153, inciso III da Constituição Federal⁸, somente a lei pode instituir tributos, dentro das regras legais, não podendo o Estado, ao seu bel prazer, sem antes atender a todos os requisitos legais para a criação de uma norma tributária, exigir do contribuinte que pague por algo não previsto, expressamente na legislação.

Roque Antonio Carraza⁹ leciona que “*a Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos*”, pois a partir de sua previsão constitucional é papel do preceito infraconstitucional regular e definir os tributos. Assim, a última significação para o autor de “*tributo*” é tê-lo como norma, fato e relação jurídica. Neste caso a amplitude da ideia exprime toda a essência da incidência do verbete, passando desde a norma pelo qual é instituído, o evento que o concretiza, até o aparecimento da obrigação vinculativa dos sujeitos.

Vê-se a necessidade de o Estado em cobrar tributos do cidadão. É a necessidade de sobrevivência, pois sem a receita, como seria possível a manutenção da máquina estatal, dos gastos com o amparo da sociedade em geral? Esta questão é dirimida nas palavras de Hugo de Brito Machado¹⁰:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direito da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme

⁸ Art. 153: Compete à União instituir impostos sobre: (...) III – renda e proventos de qualquer natureza.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 23.ed., rev., ampl. e atual. até Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007. P. 482.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., ver. Atual e amp. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 56.

definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendimento o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que se monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. (como no original)

Várias seriam as interpretações dadas ao instituto jurídico, trazidas à conveniência de cada um, principalmente pelo fato de se tratar de contribuição ao Estado. Ruy Barbosa Nogueira¹¹ conceitua tributos como *“receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseando no seu poder fiscal (...), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”*. E ainda completa:

Assim, fica bem esclarecido que, além da Constituição, temos o CTN, com suas alterações, como complementação ou instrumento de exploração da ordem constitucional tributária e de garantias do cidadão-contribuinte. Tanto a Constituição como a legislação complementar, como vimos, ora por normas gerais, ora especiais e mesmo específicas, traçam a ordenação do Sistema Tributário Nacional.

Assim, ao definirem o *tributo*, oferecem o modelo geral para impedir que a título de tributo o poder público possa requisitar prestações que o não sejam ou que por confusão se apliquem regras tributárias, por exemplo, aos preços públicos. (como no original)

O legislador não costuma trazer no corpo da norma conceitos para os institutos jurídicos, entretanto no caso do Direito Tributário, este, para não haver interpretações divergentes da literal, trouxe o conceito de tributo no Código Tributário Nacional¹² em seu artigo 3º quando diz que *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Com intuito claro de não permitir interpretações divergentes, sejam elas extensivas, restritivas ou qualquer outra usualmente permitida, o legislador conceituou tributo no corpo da regra, restringindo a hermenêutica à sua literal pretensão com a criação do instituto e da norma em si. Visto assim, não se pode falar em possibilidades legislativas além do realmente expresso na norma. Mas, há

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14.ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 155.

¹² Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.

de se entender, mesmo partindo da literalidade da interpretação e da norma em si, qual a vontade do legislador, quando da edição do conceito.

1.1.2. Prestação pecuniária

Pecúnia significa dinheiro, moeda corrente. Não é usual, no mercado atual, e na realidade bem raro, que as relações comerciais sejam resolvidas através de escambo¹³, sendo a moeda, a única forma de pagamento. Sabe-se de uma ou outra relação comercial pela qual pode ser resumida em troca de serviços, mas é algo raro, muito difícil de ser encontrado.

Visando não acarretar interpretações indesejadas o legislador foi bem claro em apontar no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁴ como prestação exclusivamente pecuniária não podendo simplesmente ser substituída por outra forma de pagamento, sendo ela móveis, imóveis, prestações de serviços ou etc. Caso não houvesse tal informação, o contribuinte, ao interpretar a norma, poderia pleitear o pagamento do tributo em algum objeto com atribuição de valor, transformando os órgãos arrecadadores em grandes depósitos de coisas, onerando o Estado e, também, possibilitando a produção de fraudes.

Kiyoshi Harada¹⁵ também interpreta a vontade do legislador desta forma, pois quanto este diz prestação pecuniária significa prestação em dinheiro, representando obrigação de dar. O Estado pensando assim, priva pela praticidade do recebimento da pecúnia, esta de fácil utilização em outros diversos setores, otimizando assim, a prestação estatal aos cidadãos dependentes. Nos primórdios qualquer objeto poderia ser utilizado para o pagamento de tributos, sendo animais, ou até uma parte da colheita, entretanto com a entrada em vigor do Código Tributário Nacional, não se flama mais em pagamento diferente a pecúnia. Hugo de Brito Machado¹⁶ assevera:

Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo *in natura*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

Destaca-se, todavia, a existência de opiniões em contrário, pelas quais toda e qualquer imposição do Estado tem o caráter de tributo, sendo, assim, forma de tributo o serviço militar obrigatório, a participação no tribunal do júri, a entrega de

¹³ Troca de mercadorias ou serviços sem fazer uso de moeda.

¹⁴ Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed. ver e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 329.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. ver. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p.84.

bens requisitados pelo Estado, e tantas outras imposições do Poder Público. Mas se tal posição podia ser acatada antes, depois do Código Tributário nos parece inteiramente superada. Note-se, porque relevante, que o tributo é *toda* prestação pecuniária que atenda aos demais requisitos da definição legal. Esta observação é importante para a determinação da natureza jurídica de certas imposições, como as contribuições parafiscais, por exemplo. (conforme original)

Então, não existe a possibilidade do contribuinte, sendo este, pessoa física ou jurídica, segundo a legislação tributária, efetuar o recolhimento de tributos por outra forma a não ser a pecuniária, evitando interpretações divergentes à literal do art. 3º do Código Tributário Nacional.

Não se pode confundir, porventura, penhoras e compensações no pagamento de tributos, haja vista que penhoras¹⁷ são efetuadas através de processo judicial de cobrança de tributos vencidos e não pagos, no caso, em geral, de processo de execução fiscal¹⁸ ou arresto¹⁹, pois toda penhora e/ou bloqueio de bens será convertido em pecúnia, posteriormente, através dos trâmites processuais legais. A compensação²⁰, apesar de ser uma forma de extinção do crédito tributário, também é feita, teoricamente em pecúnia, porque o valor no qual o Estado deveria pagar ao contribuinte não sai dos cofres públicos.

1.1.3. Compulsória

Compulsório é algo obrigatório, sem possibilidade de esquia da obrigação, que tem o efeito de compelir o agente a algo, não podendo se esquivar, pelo caráter obrigatório. Paulo de Barros Carvalho²¹ entende:

Por compulsoriedade compreende-se a obrigação a determinado comportamento, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerentes às prestações voluntárias, que recebem o influxo modal 'permitido'. Em decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto no antecedente da norma jurídica, nasce o elo mediante o qual alguém ficará adstrito a um comportamento obrigatório.

O contribuinte não pode se negar a pagar o tributo, não existe, a partir da

¹⁷ Apreensão dos bens de devedor, por mandado judicial, para pagamento da dívida ou da obrigação executada.

¹⁸ Execução Fiscal é o termo que se aplica a procedimento especial em que a Fazenda Pública requer de contribuintes inadimplentes o crédito que lhe é devido, utilizando-se do Poder Judiciário, pois não lhe cabe responsabilizar o devedor.

¹⁹ Apreensão judicial da coisa, objeto do litígio (sequestro) ou de bens do devedor necessários (arresto) a garantia da dívida líquida e certa cuja cobrança se promove ou vai promover em juízo.

²⁰ A compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II, do CTN).

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 374.

ocorrência do surgimento da obrigação, a possibilidade de negativa, pois o próprio tributo é uma obrigação do contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coêlho²² entende pela impossibilidade de negativa porque “*tributo pode ser traduzido, também, como obrigação*”. Assim, a compulsoriedade é causa de diferenciação de tributo de outros institutos jurídicos, como preço público e tarifas. Aliomar Baleeiro²³ corrobora com o entendimento quando diz: “*os tributos situam-se, portanto, entre os ingressos coativos. Esse sempre foi o requisito essencial com que a jurisprudência diferenciou as taxas, como espécie tributária, dos preços e tarifas (atributários)*”. E completa Paulo de Barros Carvalho²⁴, *in verbis*:

Na sua linguagem técnica, misto de linguagem comum e linguagem científica²⁵, reporta-se o legislador a uma conduta que ele regula com o dever-ser próprio do direito, numa de suas três modalidades – obrigatório. Não é precisamente essa a forma adotada no dispositivo, mas é o conteúdo. Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o “permitido”). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo. Que *deve* efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizando o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.

Independe da vontade do contribuinte, demonstrando a compulsoriedade. Entretanto, o simples fato da incidência do fato gerador, já gera a obrigação definida pela obrigação. Hugo de Brito Machado²⁶ completa: “*as obrigações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade, neste caso, nasce diretamente do contrato, e só indiretamente deriva da lei. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação*”.

A vontade do indivíduo está totalmente divorciada da obrigação tributária, e, pelo conceito legal de tributo, não é causa para o pleito de afastamento da obrigação pelo contribuinte, pois independe de sua vontade, sendo certo que sua incidência é somente prevista em lei. Depende única e exclusivamente da vontade da norma, nascendo uma obrigação irresistível, impossível de não cumpri-la. Ainda completa

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 379.

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.31.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.

²⁵ VILANOVA, Lourival *apud* Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito tributário*. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva. 2007. p.25.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 84.

Hugo de Brito Machado²⁷:

Não se diga, pois, que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório. A distinção essencial há de ser vista no momento do nascimento da obrigação, e não no momento de seu adimplemento. Por isto é que se explica a clássica divisão das obrigações jurídicas em legais, ou *ex-lege*, e contratuais, ou decorrentes da vontade.

O contribuinte deve, sem qualquer possibilidade de escusa, recolher o tributo devido, pela simples obrigação contraída ao dar causa ao fato gerador previsto na norma tributária. Esta obrigação, aqui tratada de compulsoriedade, faz parte da contribuição que todos os cidadãos vinculados ao Estado trazem aos cofres públicos para a manutenção da máquina estatal, visando recursos a serem empregados no amparo social.

1.1.4. Moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

A impressão da expressão “*moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*” parece redundante pelo fato de como a prestação em pecúnia também deve ser recolhida em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Neste sentido diz Paulo de Barros Carvalho²⁸ “(...) a linguagem natural de que falamos fica bem evidenciada nessa estipulação, prescindível e redundante, em que político, despreocupado com o rigor, comete dois erros grosseiros: primeiro, ao repetir o caráter pecuniário da prestação”. Como Hugo de Brito Machado²⁹ leciona “a prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda”. Não é permitido por lei o recolhimento de tributo em natureza, nada diverso ao dinheiro, ou prestações de serviços.

Muitas são as estórias trazidas às salas de aula de faculdades de Direito por docentes sedentos para prender a atenção de seus alunos, contando anedotas de matutos tentando agradar juízes e autoridades interioranas com metade de porcos (conhecido no interior de Goiás como “*banda de porco*”), galinhas, bolos, doces e etecetera. Hugo de Brito Machado³⁰ ensina: “*tributo in natura seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda*”.

Por exemplo, um exportador de soja, cujo tributo estabelecido em lei,

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 84.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 85.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 85.

determinasse que do valor total do lote exportado, 10 %(dez por cento) seria destinado ao pagamento da prestação estatal. Caso fosse permitido o pagamento do tributo *in natura* o contribuinte poderia destinar 10% da soja a ser exportada aos cofres públicos, não em moeda, mas em grãos de soja.

No mesmo caso seria o produtor de leite, com a ideia de destinar uma parte da produção aos depósitos públicos para pagamento do respectivo tributo. Pode-se exemplificar, também, o caso da negociação de prata, este metal com valor *in natura* poderia ser destinado, uma parte aos cofres públicos para pagamento de tributos. Entretanto como citado alhures, a regra legal pátria não permite citado instituto.

O tributo *in labore* não se distancia do instituto anterior, sendo diferenciado pelo fato de se tratar de prestação de serviços. É usual duas partes acordarem a compensação de serviços para a busca de um fim benéfico para ambas, entretanto a atividade laboral, mesmo sendo remunerada de alguma forma, não cabe a equiparação com qualquer referência a moeda, no caso de pagamento de tributos.

Não pode um advogado, sendo devedor de tributo, oferecer seus serviços advocatícios para saldar seu débito com o Estado, mesmo porque existem servidores concursados para tal atribuição, ou um engenheiro eletricista, visando saldar sua dívida tributária, elaborar projetos para reforma de algum prédio de propriedade do Estado. Hugo de Brito Machado³¹ acrescenta o exemplo de “*um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês à entidade tributante*”.

Então não pode existir o ânimo do contribuinte em tentar extinguir a obrigação tributária através de pagamento de tributo *in natura* ou *in labore* a julgar por, prevendo tais tentativas, o legislador já deixa claro no corpo da lei a expressão “*em moeda*”. Entretanto, Hugo de Brito Machado³² completa que “*apenas em circunstâncias especiais é possível a satisfação da obrigação tributária mediante a entrega de bens outros cujo valor possa ser expresso em moeda*”.

Pensando assim, poderia o contribuinte interpretar, com a adição da dação em

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 85.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 85.

pagamento³³, o recolhimento de forma diversa, entretanto não constitui uma forma ordinária de extinção de crédito tributário, ficando mais uma vez comprovado que a obrigação tributária deve ser satisfeita apenas em dinheiro. Mais uma vez pode-se remeter a penhora, ou compensação, mas é importante lembrar da conversão de todos em dinheiro, logo o valor final, nunca em vias ordinárias, será revestido em pecúnia. Pontuando o conceito, Hugo de Brito Machado³⁴ conclui de forma esclarecedora quando assevera que:

Pode ocorrer que a lei admita, em circunstâncias especiais, a extinção do crédito tributário mediante *dação em pagamento*. Isto, porém, constituirá exceção que não infirma a regra, mas, pelo contrário, a confirma.
Parece-nos que a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” não tem qualquer significação no art. 3º do CTN. Serve apenas para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito respectivo mediante dação em pagamento, como acima explicado. (como no original)

Portanto o artigo 3º do Código Tributário Nacional é demasiadamente claro em aceitar pagamento somente em dinheiro, pecúnia, impossibilitando ao contribuinte tentar utilizar-se de práticas antigas, como troca, para o pagamento de sua obrigação perante a arrecadação tributária. Como explicado alhures, é importante a coleta de tributos em pecúnia, para a maior facilidade na distribuição e aplicação do produto final.

1.1.5. Não constitui sanção de ato ilícito

A lei difere o tributo da penalidade, mesmo porque a penalidade é decorrente de um ato ilícito e o tributo de um ato lícito. Seria um tanto cômico e irresponsável o Estado instituir tributos sobre atos ilícitos praticados pelo contribuinte. Qual ser humano é capaz de assumir e ainda recolher tributo por algo ilícito por si realizado? Pensando nesta indagação, o legislador agiu de forma sensata punindo com multa pecuniária atos ilícitos e instituindo tributos em atos ilícitos capazes de gerar renda ao Estado através de tributação. Geraldo Ataliba³⁵ esclarece:

É notável a cláusula “que não constitui sanção de ato ilícito” porque permite estremar o tributo das multas. Se não se fizesse a ressalva, o conceito ficaria

³³ Modalidade de extinção de uma obrigação em que o credor pode consentir em receber coisa que não seja dinheiro, em substituição da dívida.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 86.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 33.

ambíguo – e, pois, cientificamente inútil – por excessivamente compreensivo, a ponto de abranger entidade tão distinta como é a multa de direito público.

Kiyoshi Harada³⁶ entende: “*essa expressão serve para distinguir o tributo da multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito*”. A diferenciação de um instituto do outro é justamente a legalidade destes, pois sendo legal é tributo e sendo ilegal passível de sanção, transforma-se em penalidade, ambos criando uma obrigação de pagar ao Estado arrecadador. Hugo de Brito Machado³⁷ apresenta exemplos para melhor compreensão:

Demonstrando o dito acima, tomemos o exemplo do imposto de renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração do lenocínio, ou de casa de prostituição, ou de jogo de azar, ou de qualquer atividade criminosa ou ilícita. O tributo é devido. Não que incida sobre a atividade ilícita, mas porque a *hipótese de incidência* do tributo, no caso, que é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos*, ocorreu. Só isto. A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está dito na descrição normativa, vale dizer, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante. Para que o imposto de renda seja devido é necessário que ocorra *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza*. E isto é suficiente. Nada mais e há de indagar para que se tenha como configurado o *fato gerador* do tributo em questão. (como no original)

Todavia, o autor entende pela existência de uma exceção à regra do tributo de somente ser instituído sobre atos lícitos, sendo este o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o Imposto Predial e Territorial Urbano, quando na modalidade progressiva no tempo, este previsto no art. 182, §4º, II da Constituição Federal. O referido tributo é aplicado quando o proprietário do imóvel não edifica, subutiliza ou não utiliza a promover o seu adequado aproveitamento.

A previsão constitucional necessita de regulamentação infraconstitucional para sua aplicação, mas é de se reconhecer que o Imposto Predial e Territorial Urbano progressivo no tempo, seria praticado com meio de punir o proprietário que não cumpre o regulamento legal, ou seja, comete ato ilícito. O autor também lembra que no Estatuto da Cidade³⁸ também existe a previsão de cobrança “*tributação penal*”, onde está autorizada a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano com alíquotas aumentadas nos casos de afrontas à lei, antes da penalização máxima,

³⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., ver. e ampl. São Paulo:Atlas,2007. p. 329.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 86.

³⁸ Lei nº. 10.257, de 10 de julho de 2001.

que seria a desapropriação do imóvel pelo município arrecadador.

A Constituição Federal é hierarquicamente superior ao Código Tributário Nacional, tais exceções à regra geral não de ser consideradas, a julgar por, tanto o Estatuto da Cidade, quanto a Constituição Federal são posteriores ao Código Tributário Nacional.

1.1.6. Instituída em lei

A Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso II preceitua: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, o cidadão tem a garantia constitucional de imunidade contra as omissões legais, pois estas não lhe podem ser cobradas. No caso tributário, ainda o art. 150, inciso I, também da Constituição Federal veda à União, Estados, Distrito Federal e Município “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Também ensina Roque Antonio Carraza³⁹ “a pessoa política, quando exercitar a competência tributária, deve ter cautela de verificar se está acolhendo com boa sombra o princípio republicano”. Assim, os tributos não podem ser exigidos do contribuinte sem previsão legal anterior, garantindo ao contribuinte uma surpresa desagradável. Kiyoshi Harada⁴⁰ acrescenta “tributo é obrigação ex lege contrapondo-se à obrigação ex voluntate. Tributo só pode nascer da lei. As obrigações contratuais não podem ser opostas às obrigações tributárias”. E completa Paulo de Barros Carvalho⁴¹, *in verbis*:

Ao mencionar *instituída em lei*, de certo que se pretendeu afastar as chamadas obrigações convencionais, que teriam fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontades. Com isso, entretanto, abraça o legislador do Código Tributário a clássica divisão das obrigações em *ex lege* e *ex voluntate*, consoante irrompam da lei ou da vontade das partes. Essa, aliás, é a explicação que encontramos frequentemente nas elaborações da doutrina e com ela não concordamos. O primado da legalidade, que se irradia por todos os seguimentos da ordem jurídica brasileira, alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omissivo. E se por acaso não fosse suficiente, haveria ainda o princípio específico, dirigido diretamente ao campo dos tributos. Sendo assim, não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*. Algumas requerem, de fato, a presença do elemento “vontade” na configuração típica do acontecimento, enquanto outras não, Entre as derradeiras estão os liames jurídico-tributários. (como no original)

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 23.ed., rev., ampl. e atual. até Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 86.

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 330.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 226.

Só o preceito legal pode instituir tributo e a norma instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária. Entretanto deve sempre haver a previsão constitucional para a criação de qualquer tributo, não podendo a legislação infraconstitucional criar arrecadação tributária, sem autorização expressa no corpo constitucional. O art. 146 da Constituição Federal⁴² demonstra claramente a ideia em questão, pois o constituinte não deu ao legislador infraconstitucional o poder de criar tributo e sim de regular o que a própria carta magna instituiu como tributável.

Para o legislador infraconstitucional instituir novo tributo é imperioso haver previsão na regra máxima anterior ao ânimo da cobrança sobre aquele fato gerador, para, somente após edição da norma, o legislador tenha possibilidade de regular e definir quando e como será o tributo. A ideia constitucional nasceu para a segurança do contribuinte, pois não é fácil emendar a Constituição Federal, e também não é possível a revisão, revogação ou emendas a cláusulas pétreas⁴³. Entretanto, flexibilizando o entendimento completa Hugo de Brito Machado⁴⁴:

Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será dividido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo. Em se tratando de tributo fixo obviamente não se cogitará de base de cálculo, nem de alíquota, pois a lei já refere o próprio valor devido, independentemente de qualquer cálculo, como acontece com o ISS dos profissionais liberais. Seja como for, importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se

⁴² Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

⁴³ Cláusulas pétreas são limitações materiais ao poder de reforma da constituição de um Estado. Em outras palavras, são disposições que proíbem a alteração, por meio de emenda, tendentes a abolir as normas constitucionais relativas às matérias por elas definidas.

⁴⁴ MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 88.

saiba quem deve, a quem deve, quando deve e quando deve pagar residem na lei, em sentido estrito.

Note-se que tal princípio, no que concerne a instituição do tributo, não comporta qualquer exceção. As ressalvas da regra constitucional só dizem respeito à majoração do tributo, não à sua instituição. Coerente com este entendimento é o art. 97 do CTN, no qual está previsto, com especificações, o princípio da legalidade, com explicitação do que está contido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Assim não se deve falar em instituição de tributos por medida diversa à norma como leciona Aliomar Baleeiro⁴⁵:

O tributo constitui obrigação *ex lege*. Não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal. Esse fato gerador caracteriza cada tributo, sendo indiferente o erro ou a malícia do legislador que empregue denominação diversa daquela esposada pela Constituição e pelo CTN. (como no original)

Afastada a autonomia das vontades, o legislador, então, não deixa qualquer possibilidade da criação, instituição ou regulamentação de tributos por meio contratual, entre partes, sendo necessário todo o processo legislativo, inclusive com o tempo para a vigência da lei para um tributo entrar em vigor e passar a ser exigido. Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁶ “o tributo ou a relação jurídico tributária é *ex lege* e nasce de um fato antes previsto pelo legislador, desde que este fato ocorra no mundo fenomênico”.

Não existe tributo sem a prévia previsão legal, sendo impossível a cobrança sem que a legislação estabeleça e a antecipação constitucional é vital para o nascimento de qualquer obrigação tributária, pois Constituição Federal é a origem de qualquer tributo, sendo a lei ordinária responsável pela instituição, regulamentação e definição dos tributos. Tal afirmativa no mundo jurídico tributário é embasada pelo princípio da estrita legalidade.

1.1.7. Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Atividade administrativa, pelo radical da palavra, pode ser considerada como as ações corriqueiras tomadas pelo, como administração, para o funcionamento da máquina estatal, visando o bom andamento das obrigações para com o cidadão. O labor estatal não pode ser efetuado sem a previsão legal, pois pelo princípio da

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 37.

⁴⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 378.

legalidade estrita, tema de estudo posterior, este só pode agir mediante expressa autorização legal, que permita o exercício de suas funções. Hugo de Brito Machado⁴⁷ divide a atividade administrativa em três conceitos, conforme leciona:

A atividade administrativa pode ser classificada em *arbitrária*, *discricionária* e *vinculada*, conforme o grau de liberdade atribuída à autoridade no seu desempenho.

Atividade arbitrária é aquela em cujo desempenho a autoridade não sofre qualquer limite. Sua liberdade é absoluta. Não deve obediência a qualquer regra jurídica. Esse tipo de atividade é evidentemente incompatível com o Estado de Direito e nele, quando é praticada, representa violação da ordem jurídica.

Atividade discricionária é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir. A lei estabelece um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir.

Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a *conveniência* nem a *oportunidade* de agir. A lei não estabelece apenas um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal. (como no original)

Quando o legislador expressa no art. 3º do CTN “*atividade administrativa plenamente vinculada*” o leitor pode se confundir e entender que o tributo, de maneira geral, deve ter um fim específico, ou seja, feita a cobrança e o pagamento, o montante deve ser destinado a um fim específico dado pela administração estatal. Porém, a ideia do legislador não é essa, sabe-se da existência de tributos vinculados a um fim, objeto de estudo posterior, mas a rigor e de forma genérica a ideia de vinculação da atividade administrativa diz respeito a forma da instituição, cobrança e atos administrativos para a constituição do crédito tributário.

A atividade administrativa não pode proceder de forma individual e basear em sua vontade como será a destinação dos tributos, aplicando a cada caso concreto uma forma de cobrança e tributação. É mister que a atividade administrativa de aplicação da cobrança tributária seja plenamente vinculada ao rigor da lei observados os pressupostos legais anteriormente estabelecidos, garantindo ao contribuinte maior segurança em seu planejamento orçamentário. Kyoshi Harada⁴⁸ escreve:

E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – significa que a cobrança de tributo só se processa por meio de atos administrativos vinculados,

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 89.

⁴⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 330.

isto é, sem qualquer margem de discricção do agente público, que deverá portar-se fielmente como prescrito no mandamento legal para a edição do ato do “lançamento”, que é a constituição do crédito tributário, como veremos mais adiante. Contrapõem-se aos atos discricionários que podem ser editados por um prisma da oportunidade e da conveniência.

O art. 4º do Código Tributário Nacional⁴⁹ trouxe segurança ao contribuinte em não dar permissão ao poder público institua formas de arrecadação tributária baseada em um só fato gerador, possibilitando a criação de vários tributos para a satisfação de vontades ilícitas e desnecessárias da administração pública, estas não previstas ou vinculadas na legislação. Sabe-se da necessidade de arrecadação do Estado, mas o contribuinte não consegue suportar todos os gastos estatais, principalmente aqueles praticados pela má administração dos recursos captados.

Entende Aliomar Baleeiro⁵⁰ sobre a destinação do tributo, devendo ser pública, mas para essa em regra, entretanto existem exceções reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal das taxas e emolumentos cartorários, podendo ser apropriados de forma privada pelos notários e tabeliões das serventias, conforme preceitua o art. 236 da Constituição Federal⁵¹. Mas o próprio doutrinador entende inexatidão de tais questões, pois é difícil definir emolumentos cartorários como tributos, haja vista a divergência do conceito de tributo praticado na norma, completando Baleeiro⁵² com sua afirmação: “*permanecem inexplicadas ou insuficientemente estudadas na Dogmática*”.

1.2. Elementos

Paulo de Barros Carvalho⁵³ define a norma tributária de forma acessível, trazendo elementos simplificadores do tributo em si, possibilitando a correta

⁴⁹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

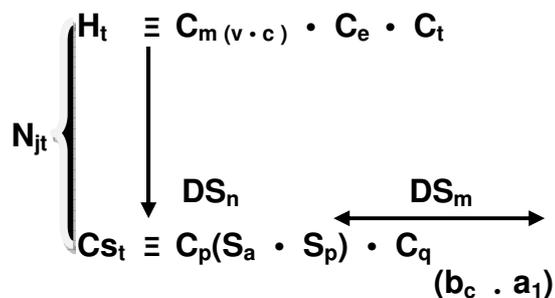
⁵⁰ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 37.

⁵¹ Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público. (Regulamento) § 1º Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário. § 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro. § 3º O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

⁵² BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 37.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed., ver. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 377.

aplicação da regra ao caso concreto. O autor traz um denominado “*esquema lógico de representação formal*”, representado por símbolos os quais visam a explicação dos fundamentos essenciais para a criação da norma tributária e consequente adaptação ao preceito gerador. A estrutura é:



O primeiro e principal símbolo “ N_{jt} ” significa a norma jurídica tributária representante da regra matriz de incidência. Esta regra visa doutrinar a relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o ente arrecadador do tributo. A referida correspondência surge a partir da hipótese de incidência tributária, ação prevista em lei, ensejadora do surgimento da obrigação de pagar o tributo.

A hipótese de incidência, representada pelo símbolo “ H_t ”, como o próprio nome diz é apenas uma possibilidade de ocorrência de um fato, só sendo concretizado quanto da ocorrência do fato gerador. A concretização da ocorrência do tributo, só será possível com a efetiva ação ensejadora do fato, previsto na hipótese de incidência, que dará causa a cobrança do tributo, ou seja, o fato gerador.

O símbolo “ \equiv ” demonstra a equivalência entre a hipótese de incidência e o esquema “ $C_m(v \cdot c) \cdot C_e \cdot C_t$ ” representado os critérios da hipótese: material (C_m), espacial (C_e) e temporal (C_t). A presença destes critérios, segundo Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ indicam a constituição da hipótese de incidência, entretanto mister se faz a explicação de cada critério, segundo entendimento do autor.

O critério material é a reunião do “*verbo*” e o “*complemento do verbo as*” e segundo Paulo de Barros Carvalho⁵⁵ seria o comportamento do indivíduo determinado pela “*...consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, com descrição normativa*

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed., ver. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 284.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed., ver. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 288.

de um fato.”

É importante a visualização do verbo que indicará a ação causadora da hipótese de incidência do tributo. Toda ação é indicada através de um verbo que irá apontar o que o contribuinte precisa fazer para ser devedor do tributo previsto. O complemento do verbo irá indicar com exatidão qual a situação fática ensejadora, pois somente o verbo trará uma situação genérica, sendo o complemento à garantia da informação exata da ação presente na hipótese de incidência.

Tanto o critério espacial quanto o temporal são informações técnicas que visam maior segurança ao contribuinte, pois não podem faltar na hipótese de incidência. Para Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ o critério espacial são as “*condições de lugar onde poderá acontecer o evento*” e o critério temporal os “*marcos de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato*”.

A “*consequência tributária ou prescritor normativo (Cs_i)*” também traz parâmetros para a identificação do elo jurídico que surge, dando opções para a identificação do sujeito a quem foi imposto o dever de cumprir certo escote e seu objeto, explicado por Paulo de Barros Carvalho⁵⁷ como “*o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor*”.

A consequência tributária é composta pelo critério pessoal (C_p), por sua vez composto do sujeito ativo (S_a), o credor, sujeito pretensor, e o sujeito passivo (S_p), este o devedor do tributo, o contribuinte. Ainda, o autor, acrescenta o critério quantitativo da obrigação tributária (C_q) determinando o objeto da prestação através da base de cálculo (b_c) e alíquota (a_i).

A base de cálculo conforme o entendimento de Hugo de Brito Machado⁵⁸ “*é a expressão econômica do fato gerador do tributo*”, capaz de dimensionar a materialidade da hipótese de incidência. Pode-se extrair do Imposto Territorial e Predial Urbano, como exemplo, o valor venal do imóvel tributado, sendo este a “*grandeza econômica*” que sofrerá a incidência da alíquota para calcular o montante devido pelo contribuinte do referido imposto.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 537.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed., ver. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 314.

⁵⁸ MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 163.

A alíquota por sua vez, por Hugo de Brito Machado⁵⁹ “*indica a parte ou a quantidade que está contida em outra em número exato de vezes*”. Para o direito tributário indica o percentual incidente sobre a base de cálculo para extrair o valor a ser recolhido pelo contribuinte. O autor ainda completa ser “*a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente*”.

Ainda existe o “*dever-ser neutro (DS_n)*” utilizado por Paulo de Barros Carvalho⁶⁰ como “*conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência*”. Ele confere legitimidade à norma jurídica, dando validade legal ao vínculo entre hipótese e consequência da norma tributária.

O “*dever-ser modalizado (DS_m)*”, segundo o autor “*é o operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos opostos*”, significando o dever obrigacional do contribuinte em cumprir a contribuição e o direito subjetivo de que é obrigado como sujeito passivo da obrigação, ao mesmo tempo.

As normas jurídicas tributárias possuem os mesmos elementos formando um conjunto normativo, sendo facilmente identificadas quando a utilização dos elementos citados. As informações contidas na lei arrecadatória são importantes para a informação do contribuinte, facilitadoras para o reconhecimento e arrecadação, contendo sempre a mesma estrutura, diferenciando-as das demais normas.

1.3. Natureza Jurídica

O art. 4º do Código Tributário Nacional⁶¹ define que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, entretanto Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶², denominando como “*essência jurídica*”, vê a natureza jurídica como ser a “*prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de*

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 163.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed., ver. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 378.

⁶¹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.p. 378.

pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato) ”. Ou seja, o próprio conceito institui a sua essência.

Aliomar Baleeiro⁶³ interpreta o artigo 4º do Código Tributário Nacional de forma lógica, demonstrando não só o equívoco do legislador em relação a utilização errônea da nomenclatura “*fato gerador*”, entendendo não ser o determinante para a natureza jurídica do tributo e sim a base de cálculo, concluindo da seguinte forma:

Portanto, é a base de cálculo que dá a exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária, a qual, como é sabido, tem cunho essencialmente patrimonial.

Partindo deste entendimento encontra-se com mais facilidade os incisos citados no artigo identificando a natureza jurídica de cada espécie tributária quando identificadas as denominações e demais características formais adotadas pela lei que instituiu e/ou regulamentou o tributo, e a destinação legal do produto da sua arrecadação, seja o tributo vinculado ou não.

1.4. Função

Como preceitua Hugo de Brito Machado⁶⁴ “o objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado”. Desde a criação de um governo, quer seja monárquico, ditatorial ou outro qualquer, utiliza-se de formas para arrecadar com o povo, os meios financeiros e econômicos necessários para a manutenção da máquina gestora.

Entretanto, com a modernidade dos Estados, os tributos não são mais utilizados, somente, para o fim de arrecadar, sendo este apenas o principal objetivo, mas não o único. Vê-se a coleta de tributos com o fim de custear atividades, desenvolvidas por entidades específicas, delegadas pelo Estado. Hugo de Brito Machado⁶⁵ entende, quanto ao objetivo, o tributo é:

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 40.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 95.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 96.

- a) *Fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- b) *Extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando em efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
- c) *Parafiscal*, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

A função do tributo é de fato democrática, pois não visa apenas a arrecadação aos cofres públicos para a manutenção dos Estados, mas também a regulação do domínio econômico através de intervenção financeira e também arrecadação para entidade que não fazem parte do Estado, mas possuem atribuições específicas. Os tributos também são arrecadados conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

1.5. Espécies

Os tributos são divididos em espécies, definidas pelo seu fato gerador. A Constituição Federal dispõe sobre oito espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais, contribuições no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, Contribuições de seguridade social e empréstimos compulsórios.

1.5.1. Taxa

O artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, assevera que *“taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”*. O fato gerador deste tributo não tem relação com atos praticados pelo contribuinte e sim estatais referíveis ao contribuinte, fazendo com que o Estado cobre uma contraprestação pecuniária, a taxa.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁶⁶ leciona ser *“o fundamento do poder de polícia o princípio da predominância do interesse público sobre o particular, que dá à Administração posição de supremacia sobre os administrados”*, conceituando como *“a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.”*

⁶⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 116.

Hugo de Brito Machado⁶⁷ entende não se tratar de poder de polícia e sim de “*atividade de polícia*”, pois “*poder de polícia não é atividade da Administração. É poder do Estado. Deve ser exercido mediante produção legislativa. A Administração Pública, com fundamento nesse poder, e dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico, exerce atividade de polícia*”. Mesmo assim, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas várias conceituações, define poder de polícia da seguinte forma, *in verbis*:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

O poder de polícia é a atividade estatal limitadora dos direitos individuais em benefício dos interesses públicos que devem sobressair ao interesse particular, e ainda completa Hugo de Brito Machado⁶⁸ “*exercendo o poder de polícia, ou, mais exatamente, exercitando atividade fundada no poder de polícia, o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses*”. Ruy Barbosa Nogueira⁶⁹ define:

De acordo com a Constituição a taxa é de competência federal, estadual ou municipal, mas somente pode ser arrecadada para custear o gasto com o exercício regular do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos efetivamente à sua disposição.

Outra característica essencial é de trazer um serviço público específico e divisível, este realizado, o qual deve ser pago, mesmo sem a utilização do contribuinte, pois este serviço trará um benefício potencial e determinado. Serviço público específico, segundo Aliomar Baleeiro⁷⁰ “*é atividade que congrega meios*

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 445.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 445.

⁶⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 14.ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 159.

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 850.

materiais, pessoal e organização, mantida, regida e controlada pelo Estado, para satisfação de uma necessidade pública em regime de Direito Público.”

A divisibilidade do serviço público específico pressupõe, conforme leciona Aliomar Baleeiro⁷¹ (...) *a possibilidade de identificação de cada contribuinte-usuário e a medida de sua utilização efetiva ou potencial.*” Não importa se a utilização do serviço é efetiva, ou não, pelo usuário, bastando que acarrete gastos ao Estado na prestação, e os usuários sejam perfeitamente identificáveis. Exemplifica-se com as taxas de esgoto ou de coleta de lixo, mesmo que não haja a produção de detritos constantemente pelo o contribuinte, o fato do serviço estar disponível para quando o contribuinte resolver usá-lo já dá causa à cobrança do tributo.

A particularidade da taxa, como tributo, é justamente a sua vinculação, sendo certo a necessidade de o poder público ser obrigado a dar a destinação do valor arrecadado para a atividade do Estado relativa a cobrança do tributo, não podendo estabelecer utilização diversa a vinculação inicial da instituição do tributo. Kiyoshi Harada⁷² completa: *“são tributos vinculados à atuação estatal: exercício do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível. Basta que o serviço público esteja à disposição do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária, por ser compulsória a sua utilização”*: Paulo de Barros Carvalho⁷³, neste sentido, explica:

Estaremos diante de taxa (tributo diretamente vinculado) se o antecedente normativo mencionar fato revelador de atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte, exibindo, na correspondente base de cálculo, a medida da intensidade da participação do Estado.

Existem alguns critérios devem ser destacados na espécie taxa, e segundo Luiz Alberto Pereira Filho⁷⁴ *“o fato utilizar, efetivamente, o serviço público, específico e divisível, requer-se o desencadeamento de duas ações sucessivas, a saber: i) a conduta do sujeito ativo de prestar o serviço público; ii) o comportamento do sujeito passivo de usá-lo, se quiser, dele tirando alguma vantagem ou proveito.*” E ainda completa:

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 885.

⁷² HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 333.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 378.

⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário (estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho)*. /Coordenador :Eurico Marcos Diniz de Santi.1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 63.

No caso das taxas de serviço, o critério material terá, inexoravelmente, a descrição de uma atuação estatal, portanto, sempre uma obrigação de fazer. O evento, selecionado do mundo da realidade social, para compor o critério material das taxas, consiste na ação do Estado de desempenhar a sua função administrativa, almejando realizar os seus fins, preconizados na lei, oferecendo vantagem ou proveito ao contribuinte (serviço público).

O serviço público por sua vez é colocado à disposição do contribuinte, tendo este a faculdade de utiliza-lo ou não. Mesmo não havendo a utilização do serviço, o contribuinte fica obrigado a recolher a taxa correspondente, pois só o fato de o serviço público correspondente estar à disposição do contribuinte, já lhe traz proveito econômico, fazendo com que seja beneficiado com ele. Luiz Alberto Pereira Filho⁷⁵ ainda assevera:

Na hipótese da taxa, que é exigida em função da *colocação do serviço público, específico e divisível à disposição do contribuinte*, a norma geral e abstrata preverá a i) a prestação de um serviço público, o qual, por ser serviço público, inexoravelmente, ii) deverá acarretar um proveito, benefício, utilidade, comodidade ou vantagem, de forma direta e imediata ao sujeito passivo. (como no original)

Todavia, não se pode confundir taxa com preço público, bastante comum entre os contribuintes. Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁶ leciona sobre a existência de uma linha muito estreita separando o conceito de taxa e preço público, e a doutrina brasileira ainda deixa a desejar acerca da diferenciação dos dois institutos, trazendo o autor diferenças relevantes capazes de ajudar o contribuinte compreender a diferenciação, conforme explica:

O nosso posicionamento já foi antecipado. A nós interessa o *regime jurídico* adotado pelo legislador com escora, é claro, constitucional. Apenas não convencemos de que a Constituição quer apenas taxa como contrapartida de serviço público. Assim:

A) quando o Estado exerce poder de polícia, é de taxa e só dela que se pode cogitar;

B) quando o Estado diretamente presta serviço público *stricto sensu*, o caso é também, de taxa;

C) quando o Estado, porém, engendra instrumentalidades para, em regime de Direito Privado, embora sob concessão, prestar serviços de utilidade tais como fornecimento de gás, luz, transporte, energia, telefonia etc. (atividade econômica), admitimos em casos tais a adoção do regime de preços.

É possível conciliar a flexibilidade de tais prestações com a rigidez dos princípios da *legalidade e da anterioridade*? Vamos além. No “Estado de massas” a que alude o Professor da Bahia, Dr. Edvaldo Brito, está ocorrendo algo ainda não percebido pela maioria dos nossos juspublicistas. Explicar-nos-emos em poucas palavras. O importante é o controle jurídico e não a natureza da paga. (como no

⁷⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário (estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho)*. /Coordenador :Eurico Marcos Diniz de Santi.1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 63.

⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 405.

original)

A proximidade dos dois institutos em comento gera dúvida ao contribuinte leigo levando a cobranças indevidas e injustas perante os órgãos públicos, ocasionando até indisposições entre o contribuinte e o servidor/atendente. A taxa não é uma compensação do serviço público prestado, já o preço público sim, apresentando a diferença crucial, demonstrando a tipificação da taxa como tributo.

O autor, ainda, traz diferenças importantes, entendo, em geral, por preço público como uma espécie de contrato, valendo-se da autonomia das vontades, sendo facultativa a sua contratação inclusive com a regência do direito privado, pois é necessária a contratação entre as partes para só assim, ser cobrado algum valor pelo serviço prestado, mesmo sendo de um ente público para um particular.

A taxa por sua vez, é uma espécie tributária, não é vinculada a vontades ou contratos. É derivada de lei e por isso possui a compulsoriedade de seu pagamento, mesmo que o contribuinte não utilize do serviço cobrado. É regida pelo direito administrativo, sendo controlada pelo legislativo, pois só pode ser instituída e regulamentada por lei. Além do mais, os serviços remunerados pelas taxas não são delegáveis.

Então, a taxa é o exercício do poder de polícia ou a utilização de serviços públicos específicos e divisíveis cuja contraprestação independe da vontade do contribuinte, ou seja, mesmo que o contribuinte não se utilize do serviço prestado, este deve recolher o tributo, não havendo finalidade lucrativa, utilizada somente para ressarcir aos cofres públicos os gastos pelo serviço prestados, sendo um tributo.

A tarifa, por sua vez, tem o serviço público explorado por concessionárias, não havendo obrigatoriedade no pagamento, pois somente aquele que opta pelo serviço, tem o dever de pagar por ele. Por ser preço público existe o lucro como o principal interesse do particular em Aproveitar-se de uma atividade pública.

1.5.2. Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está prevista no art. 81 do Código Tributário

Nacional⁷⁷ e segundo Hugo de Brito Machado⁷⁸ o artigo deve ser interpretado em consonância com o art. 4º do mesmo código⁷⁹ pois a contribuição de melhoria possui caracterização própria, que a diferencia das outras espécies tributárias. O fato gerador deste tributo, como da taxa, tem ligação com alguma atividade do Estado específica voltada ao contribuinte. Assim, o autor define como “*um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública*”.

Existe o fato da compulsoriedade em relação ao tributo, tendo em vista que o contribuinte não é consultado quanto a obra a ser realizada e conseqüentemente agregará valor ao imóvel do mesmo, e após a conclusão da citada obra, o sujeito passivo é obrigado a pagar o tributo, não existindo a faculdade de querer ou não a valorização de seu imóvel pela melhoria realizada. Entretanto, como assevera Paulo de Barros Carvalho⁸⁰ “*a efetivação da obra pública por si só não é suficiente*”, pois estas podem não acrescentar valor algum ao imóvel do contribuinte.

Para se aplicar o tributo é necessária a valorização no imóvel do contribuinte, agregando grandeza ao preço final do bem, pois existem obras públicas que podem agregar melhorias sociais, limítrofes aos imóveis particulares que são capazes, simplesmente, de não agregar ou até diminuir o seu valor, sendo então impossível a cobrança do tributo, pois assim, não caberia sua aplicação. Paulo de Barros Carvalho⁸¹ ainda completa:

Dúvidas não existem de que o legislador complementar tem poderes para estipular minuciosa disciplina, ao tratar dessa matéria. Há algo, todavia, que deverá respeitar: o *quantum* de acréscimo patrimonial individualmente verificado. Ninguém pode ser compelido a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude da realização da obra pública. Extrapassar esse limite representaria ferir, frontalmente, o princípio da capacidade contributiva, substância semântica sobre que se funda a implantação do primado da igualdade, no campo das relações tributárias.

A contribuição de melhoria é um tributo criado pela Constituição Federal para financiar o custo da obra proporcionalmente, independentemente da ordem

⁷⁷ Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 455.

⁷⁹ Ver nota 49.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 43.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 43.

governamental, pois pode ser instituído tanto pela União, quanto pelos estados e municípios, destinado a obrigar o contribuinte com a valorização de seu imóvel em face da obra realizada, a pagar pela valorização na forma de tributo, para que não ocorra o enriquecimento do indivíduo em detrimento da coletividade com os recursos estatais.

1.5.3. Contribuições sociais

Para Roque Antônio Carraza⁸² as contribuições sociais são contribuições parafiscais, pois este tributo não é arrecadado pelo ente criador, e sim por um órgão diverso ao criador, responsável pela arrecadação e utilização em seu benefício. Mesmo com essa particularidade, a contribuição social não deixa de ser tributo, por sua compulsoriedade. O autor explica o assunto da seguinte forma:

(...) os tributos quase sempre são arrecadados pela pessoa política que os instituiu. Como, porém, a *capacidade tributária ativa* é indelegável por lei, nada obsta a que uma pessoa diversa daquela que criou a exação venha, afinal, a arrecadá-la. Para tanto, basta, fundamentalmente, que a pessoa beneficiada persiga finalidades públicas ou, pelo menos, de interesse público, isto por exigência do *princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação*.

Ora bem, quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade. E, de modo mais ou menos invariável, o tributo assim cobrado ganha o nome de “contribuição parafiscal”. (como no original)

Entretanto para a doutrina moderna a expressão “contribuições parafiscais” encontra-se em desuso visto que o termo “parafiscais” determinava que o valor arrecadado com o tributo deveria ser destinado a instituições, que embora exercessem atividade de interesse público, não faziam parte da Administração Direta. Entretanto, Leandro Paulsen⁸³ explica:

(...) atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, qualquer distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a quem se submetem. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva.

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 23.ed., rev., ampl. e atual. até Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 560.

⁸³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário (completo)*. 7.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 55.

Continuando no mesmo entendimento, o art. 149, *caput*,⁸⁴ e art. 195, *caput* e inciso I⁸⁵ da Constituição Federal definem as espécies de contribuições sociais enumeradas constitucionalmente, tais como: contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e Contribuições de seguridade social, as quais serão objeto de estudo.

1.5.3.2. Contribuições de intervenção no domínio econômico

Como o próprio nome diz, este tributo caracteriza-se por ser mecanismo de intervenção no domínio econômico. Como mesmo entende Hugo de Brito Machado⁸⁶ “*é certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico*”, pois existe uma *transposição de recursos do sistema privado para o sistema público, fazer assim, uma intervenção no domínio econômico*”. O autor ainda completa “*que a intervenção no domínio econômico que caracteriza essa espécie de contribuições sociais é apenas aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei*”. Neste sentido exemplifica Paulo de Barros Carvalho⁸⁷:

As contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico poderão gravar a importação de produtos e serviços, mas não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2º, I e II). Poderão ter alíquota *ad valorem*, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (art. 149, §2º, III, a). (...) As

⁸⁴ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

⁸⁵ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 431.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 44 e 45.

contribuições sociais e intervenção do domínio econômico também poderão ter alíquotas específicas, tendo por base de cálculo a unidade de medida adotada (art. 149, §2º, III, b). Serve como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei n. 10.336/2001, cuja alíquota é um valor pecuniário específico para cada tipo de combustível e a base de cálculo, como regra, é o volume importado ou comercializado. A competência atribuída à União para criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, tendo por hipótese de incidência, a confirmada pela base de cálculo, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação, o valor aduaneiro e as unidades específicas de medida, não esgota as possibilidades legiferantes: outros supostos poderão ser eleitos; o elenco não é taxativo.

A contribuição de intervenção no domínio econômico não visa alimentar os cofres públicos com a possibilidade financeira do Estado para o custeio dos gastos corriqueiros da administração. Este tributo não é via de arrecadação de meio financeiros e sim um modo de intervenção no domínio econômico. E por ter caráter excepcional, de forma temporária, e não arrecadatória visa corrigir problemas em setores da atividade econômica. Leandro Paulsen⁸⁸ enumera os diferentes tipos de contribuições de intervenção no domínio econômico quando explica:

Ademais, a intervenção terá de estar voltada à alteração da situação com vista à realização dos princípios estampados nos incisos do art. 170 da Constituição Federal. Assim é que serão ações aptas a justificar a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico aquelas voltadas a promover, e.g. o cumprimento da função social da propriedade – de que é exemplo a contribuição ao INCRA – (art. 170, III), a livre concorrência (art. 170, IV), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) ou o estímulo às microempresas e às empresas de pequeno porte – do que é exemplo a contribuição ao SEBRAE – art. 170, IX).

Este tributo é instituído quando necessária a intervenção para reparar ou direcionar setores econômicos necessitados, com intuito de financiar para balancear o funcionamento do setor sob interferência estatal, e com referida medida, o Estado pratica ações aprimradoras de soluções e específicas em prol do setor afetado, sendo exclusivamente de competência da União Federal.

1.5.3.3. Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

Como assevera Hugo de Brito Machado⁸⁹ “a contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a

⁸⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário (completo)*. 7.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 60.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 433.

manutenção de entidade associativa". Aqui demonstra-se a vinculação do tributo à própria entidade arrecadadora, por sua categoria profissional ou econômica, face a ligação do contribuinte com a entidade mencionada. Márcio Severo Marques⁹⁰ entende:

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, por outro lado, servem como instrumento de atuação do Estado nas respectivas áreas. Há também, portanto, previsão de uma certa atividade estatal relacionada ao produto de arrecadação do tributo, concernente à sua – dele, Estado – atuação nas áreas de interesse das categorias profissionais ou econômicas, bem como a indicação de que tal atividade seja custeada por esta espécie de contribuição, finalidade pela qual foi autorizada sua instituição.

Por sua natureza parafiscal, a contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas Contribuições de seguridade social é fixada para a manutenção dos órgãos de representação das categorias profissionais e econômicas, visando custear o funcionamento de tais órgãos, havendo a atuação do Estado, noção da União Federal, apenas para legislar sobre a autorização do tributo, pois a cobrança e utilização ficam a cargo do órgão representativo.

1.5.3.4. Contribuições de seguridade social

As contribuições de seguridade social, das contribuições sociais, possuem maior representatividade na Constituição Federal. Sendo esta a mais sólida, constitucionalmente, tem base jurídica e legal prevista nos artigos 195, incisos I a IV, e seu § 6º⁹¹ e ainda 165 §5º⁹², e 194, inciso VII⁹³, da referida Carta Magna. Assim,

⁹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. /Coordenador :Eurico Marcos Diniz de Santi.1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 54.

⁹¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (...) § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

⁹² § 5º A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da

leciona Hugo de Brito Machado⁹⁴: “*entende-se que as contribuições de seguridade social caracterizam-se pelo fato de ingressarem diretamente naquele orçamento a que se refere o art. 165, §5º, inciso III, da Constituição Federal*”.

Esta contribuição é de caráter exclusivamente previdenciário, ou seja, visa abastecer os cofres públicos dos valores arrecadados com único intuito de garantir a manutenção da previdência social. Para tanto, é mister a participação da comunidade contribuinte, especialmente os trabalhadores, empresários e aposentados com o financiamento através do recolhimento individual do referido tributo, garantindo o pagamento das pensões mensais aos segurados da previdência social.

A Constituição Federal deixa clara a responsabilidade de toda a sociedade, de forma direta e indireta sobre o patrocínio da seguridade social, tendo em vista o caráter social e coletivo do instituto, sendo todos os contribuintes obrigados, sejam eles trabalhadores, empresários ou aposentados, ou simplesmente não pertencentes a nenhuma das categorias anteriormente citadas. A participação de toda a sociedade vem de recursos extraídos dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Contudo, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem se valer da contribuição em comento para destinação administrativa, não podendo constituir receita do Tesouro Nacional. O citado recurso tributário só pode ser destinado à seguridade social, ingressando diretamente neste montante, por ser o Instituto Nacional de Seguridade Social o sujeito ativo das referidas contribuições.

Assim sendo, a contribuição de seguridade social atende o contribuinte em suas enfermidades, incapacidade para o labor e velhice, com o fim claro de financiar os gastos com a proteção daquele que o recolhe, recebendo em contrapartida do Estado benefícios, sendo de competência exclusiva da União Federal quanto aos segurados do regime geral.

seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

⁹³ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: (...) VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

⁹⁴ MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 435.

1.5.4. Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório tem como causa autorizadora de sua instituição guerras externas ou eminência e investimentos públicos relevantes, com fim específico de financiar o esforço bélico e econômico, não havendo qualquer vinculação com a pessoa do contribuinte de competência exclusiva da União Federal, com a promessa de devolução ao pagante. A utilização dos recursos arrecadados com o tributo, segundo o art. 148 da Constituição Federal⁹⁵ instituidora, está vinculada à despesa que embasou a sua instituição.

Dois são os casos previstos na Constituição Federal autorizando, mediante lei complementar, a instituição de empréstimos compulsórios, o primeiro para atender despesas não previstas em orçamento, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, no segundo caso quando houver urgência de investimento público de relevante interesse nacional resguardando princípio da anuidade, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou o aumentou.

É um tributo excepcional, criado pela União para suprir uma necessidade momentânea pois o tesouro nacional, com suas reservas, não tem condição de suprir a necessidade, levando a administração a solicitar a implementação do tributo. Estudando o empréstimo compulsório, o doutrinador Márcio Severo Marques⁹⁶ entende da seguinte forma:

De fato, os empréstimos compulsórios são tributos previstos pelo texto constitucional para hipóteses excepcionais, em que a gravidade das circunstâncias fáticas (do mundo fenomênico, onde se realizam os eventos sociais) exige do Estado recursos extraordinários, necessários para suprir a situação de anormalidade que autorizou sua cobrança. Exatamente para a cobertura dessas despesas é que foi outorgada ao legislador complementar competência impositiva para a instituição deste tributo.

Kiyoshi Harada⁹⁷ assevera sobre *“a aplicação dos recursos arrecadados a título de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua*

⁹⁵ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. /Coordenador :Eurico Marcos Diniz de Santi.1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 52.

⁹⁷ HARADA, Kioshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 336.

instituição, cujas hipóteses se encontram taxativamente enumeradas na Carta Política". Márcio Severo Marques entende "os empréstimos compulsórios se aproximam dos impostos, caracterizando-se como tributos são vinculados, sob a perspectiva da consistência material do antecedente normativo".

Para o saneamento da dúvida criada, Aliomar Baleeiro⁹⁸ existe a vinculação da receita extraída pela arrecadação do empréstimo compulsório ao fato emergencial que embasou a sua instituição, afirmando acerca da "a destinação integra o estatuto do contribuinte", inclusive impedindo a oposição do contribuinte ao pagamento do referido tributo, a ver:

Diferentemente dos impostos, em relação aos quais a Constituição da República proíbe, no art. 167, IV, a vinculação da receita a órgão, fundo ou despesa, as contribuições e os empréstimos compulsórios – mesmo se têm hipóteses ou bases de cálculo, características de impostos, como ocorre com as contribuições sociais, previstas no art. 195 – são necessariamente afetados à despesa, órgão ou serviço que visam a custear. A destinação integra-lhes o regime constitucional e o estatuto do contribuinte e isso, apenas isso, guarda-lhes a peculiaridade. No mais, aplicam-se-lhe os princípios, limitadores do poder de tributar, como legalidade, irretroatividade e anterioridade, com a exceção do art. 148, I.

O empréstimo compulsório, pela natureza de seu nome, é apenas um empréstimo, e conforme exigências constitucionais, no corpo da lei instituidora, deve haver além da vinculação do produto de sua arrecadação, ou seja, qual é o fato extraordinário que o tributo busca auxiliar, o prazo para a restituição do montante ao contribuinte, sob pena de não haver validade para a norma.

1.5.5. Imposto

Segundo Ruy Barbosa Nogueira⁹⁹ "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador (nuclear) uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Essa é a definição do art. 16 do Código Tributário Nacional". Partindo deste conceito, entende-se pela existência de duas características essenciais do tributo subentendidas no conceito apresentado pelo Código Tributário Nacional: "a de cobrança geral e a de não ser contraprestacional".

O imposto é o tributo de maior importância para a arrecadação tributária, simplesmente pelo fato de não haver vinculação alguma, ele é fonte principal de alimentação dos cofres públicos, podendo o Estado investir, a verba, em qualquer

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 250.

⁹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14.ed. São Paulo:Saraiva,1995. p. 157.

área que assim necessite, ou apenas a título de manutenção, não precisando direcionar a arrecadação a um setor específico definido na lei que instituiu o tributo em comento.

Ruy Barbosa Nogueira¹⁰⁰ ainda diz: “*o imposto não corresponde a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público*”. No mesmo sentido Geraldo Ataliba¹⁰¹ adiciona: “*esse fato indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo*”. E completa Aliomar Baleeiro¹⁰² quando conceitua imposto de forma esclarecedora:

A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

A Constituição Federal autoriza a União, estados e municípios a cobrarem impostos, cada qual em sua competência constitucional, tendo em vista, como o tributo é destinado a garantir a atuação estatal, qualquer dos entes, União, estados e municípios, necessitam de renda para custear os gastos públicos, sendo certo que não é cobrado de todos, e sim quem estiver sujeito, por sua pessoa ou bens a incidência, conforme continua no mesmo assunto Aliomar Baleeiro¹⁰³:

Paga o imposto quem estiver sujeito, por sua pessoa ou seus bens, à ação da Pessoa de Direito Público, de sorte que ela possa tornar efetiva a arrecadação. Pouco importa, para a condição de contribuinte, ser cidadão ou estrangeiro residente. Pouco importa que o cidadão e o estrangeiro residam no território nacional ou fora dele, e, portanto, pertençam ou não ao grupo politicamente organizado. Pouco importa, ainda, a idade, a incapacidade civil e a situação de falência (CTN, art. 126).

Se alguém está política ou economicamente vinculado por qualquer modo a esse grupo, porque dele tira proveito, ou no âmbito dele exterioriza qualquer manifestação de capacidade contributiva, que pode ser objeto de arrecadação, compulsoriamente exequível, o imposto tem cabimento. O Estado cobra impostos do estrangeiro, do residente fora de sua jurisdição, quando aqui possui bens, ou de qualquer fonte no território nacional lhe é remetido um rendimento ou atribuída uma herança (Ag. Nº. 57.248, Bilac, RTJ, vol. 68, p. 640).

Uma particularidade do imposto é a capacidade contributiva do contribuinte,

¹⁰⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14.ed. São Paulo:Saraiva,1995. p. 158.

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 137.

¹⁰² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 265.

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª.ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 265.

pois deve-se tributar de acordo com a capacidade econômica daquele responsável pelo pagamento do tributo, fala-se de um dos princípios do Direito Tributário, prezando pela distribuição de renda, fazendo com que quem possui mais recurso é capaz de pagar mais impostos. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰⁴ define como “os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (Consumidores de bens, mercadorias e serviços)”

O princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no §1º do artigo 145 da Constituição Federal¹⁰⁵ que trata do assunto, possui profundas ligações ao princípio da igualdade, visando buscar e aperfeiçoar a “Justiça Fiscal”. Roque Antonio Carrazza¹⁰⁶ entende que “quando possível, todos os impostos devem atender ao princípio da capacidade contributiva, que, repetimos, se afina com o princípio republicano.”

Sobre impostos municipais pode-se citar o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Territorial Urbano (ITU), não são todos os moradores da cidade com a obrigação de recolher aos cofres públicos municipais os referidos impostos, e sim somente aqueles proprietários de imóveis, e, quanto maior for o valor venal do imóvel, maior será a base de cálculo do mesmo. Nota-se que a capacidade contributiva do agente é percebida, pois quanto maior o patrimônio do contribuinte, mais impostos deverão ser recolhidos.

Exemplificando imposto federal, tem-se o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), ou popularmente conhecido como imposto de renda, é um tributo criado para, teoricamente, garantir o equilíbrio do desenvolvimento econômico das diversas regiões. Muito importante para a arrecadação da União, pois é a sua principal fonte de receita tributária, além de ser uma forma de divisão de riquezas, por ser um tributo exigido do contribuinte conforme o aumento de seu patrimônio no ano correspondente, levando-se em consideração a capacidade contributiva do pagador.

Aquele aferidor de maior renda ou que tenha seu patrimônio acrescido de alguma forma, tem o dever de pagar mais, tanto por alíquota progressiva, quanto

¹⁰⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 416.

¹⁰⁵ § 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.

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 23.ed., rev., ampl. e atual. até Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 123.

pela porcentagem que incidirá sobre seu ganho no prazo estipulado em lei. O contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica, bastando a aferição de renda, aumento do patrimônio ou ganho de capital para sua incidência.

Os estados e o Distrito Federal têm como maior fonte arrecadatória do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), demonstrando assim a sua função predominantemente fiscal. Além da arrecadação para os cofres públicos, tem o condão de fiscalizar a circulação de mercadoria e serviços ao consumidor. Cada estado é responsável pela instituição de alíquotas e também pela isenção para incentivar investimentos de empresas.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. Conceito

O verbo “obrigar” significa submeter-se a imposição moral ou legal. Do verbete derivou-se a palavra “obrigação” no qual tem a definição de estar obrigado a fazer algo, ou aquilo que tornou imprescindível de forma moral ou legal. Pode ser uma tarefa, um ofício, um dever, encargo. O sentido principal é o fato do agente não poder se desvencilhar.

A obrigação tributária não foge do conceito primário da palavra obrigação, entretanto se torna específica, sujeitando o contribuinte a recolher aos cofres públicos o valor devido, já que ocorreu o fato gerador. Hugo de Brito Machado¹⁰⁷ define de forma didática quando assevera ser:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular em crédito.

Para Kiyoshi Harada¹⁰⁸ a obrigação tributária “é espécie do gênero obrigação jurídica, não se assentando, em diferenciações quanto aos essentialia da obrigação civil, porque tanto uma, quanto a outra, alicerçam num tripé causa, sujeitos e objeto.” As obrigações são muito próximas, em sua conceituação e elementos, entretanto a obrigação tributária é, como ensina Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹ “a realização dos anseios do Estado”, *in verbis*:

Ladeando a obrigação tributária, que realiza os anseios do Estado, enquanto entidade tributante, dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num *fazer* ou *não-fazer*, que não se explicam

¹⁰⁷MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 150.

¹⁰⁸HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 490.

¹⁰⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 320.

em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo. (como no original)

Em relação ao “*tripé causa*” Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹⁰ entende pela transitoriedade, por natureza, das obrigações tributárias, pois “*existem tão somente para viabilizar intercâmbios de conteúdo econômico entre as pessoas.*” No caso em questão o autor se remete ao contribuinte e o Estado, entendendo fazer sentido algum “*a existência de um vinculum juris atando os polos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um objeto, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado.*”

A obrigação tributária possui duas fontes a primeira e mais importante é lei, a fonte formal e a segunda é a fonte material, o fato gerador. Criada a lei que institui o tributo e a hipótese de incidência que legitimará o surgimento do vínculo obrigação quando da ocorrência do fato gerador. Este último é a fonte formal, pois a sua ocorrência materializará a hipótese de incidência, gerando o compromisso do contribuinte em pagar o tributo.

Portanto a conclusão ao conceito lógico de obrigação tributária, tendo em vista a legislação que busca conceitos, é ser o vínculo legal existente entre o contribuinte e o Estado, dependente da arrecadação de tributos, sendo impulsionada pelo fato gerador, que por sua vez e natureza jurídica, faz nascer a obrigação de pagar.

2.2. Espécies

O artigo 113, *caput*, do Código Tributário Nacional¹¹¹ normatiza sobre a obrigação tributária dividindo-a em principal e acessória, subdividindo desta forma pela orientação legal, pois são institutos diferentes derivados do mesmo conceito, entretanto diferenciados por seu nascimento e seu decorrer obrigacional.

A obrigação principal, segundo o parágrafo primeiro do artigo 113 do Código tributário Nacional¹¹² “*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*”. É a entrega da pecúnia ao Estado, nascendo com a ocorrência do fato gerador e se extinguindo a partir do pagamento. Mauro Luís

¹¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 664.

¹¹¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

¹¹² Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Rocha Lopes¹¹³ entende:

Dá-se o nome de obrigação tributária principal ao vínculo jurídico que se inaugura pela ocorrência de um fato previamente descrito em lei e em função do qual o Estado (sujeito ativo) tem o direito de constituir contra o particular (sujeito passivo) um crédito, para que este assuma tanto o dever de lhe prestar dinheiro quanto a respectiva responsabilidade patrimonial.

A hipótese de incidência em si não é capaz de gerar uma obrigação tributária, nem tampouco principal ou acessória, pois esta está no campo hipotético, apenas informando ao contribuinte que caso efetue aquela ação contrairá uma obrigação de pagar tributo ao Estado.

Entretanto não se pode afirmar a mesma coisa do fato gerador, pois daí nasce a obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo ou sanção pecuniária. Não se pode confundir o nascimento da obrigação tributária com o crédito tributário, porque são institutos diferentes. O crédito tributário já é algo que o credor terá de receber e a obrigação tributária pode não haver o pagamento no final, como no caso de isenções. Sobre a diferença entre fato gerador e hipótese de incidência Hugo de Brito Machado¹¹⁴ leciona:

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto. (como no original)

A simples ocorrência do fato gerador não faz nascer o crédito tributário oriundo do vínculo que obrigará o contribuinte a pagar o tributo, o que será necessário fazer é o lançamento da obrigação, sendo que no caso de isenção do tributo, com a ocorrência do fato gerador o contribuinte terá a obrigação de lançar, mas não necessariamente de pagar. A partir do lançamento, nascerá o crédito tributário que será devido ao Estado.

A obrigação principal é obrigação de dar, que no caso tributário se resume em dar em pagamento somente pecúnia, dinheiro, entretanto existe também a obrigação acessória que é a obrigação de fazer ou não fazer alguma coisa, derivando-se da obrigação principal, podendo, em alguns casos se transformar na obrigação principal.

¹¹³ LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi: 2013. p. 167.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 156.

Como explica Mauro Luís Rocha Lopes¹¹⁵ “a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. ” O sujeito passivo assume um papel diante do Estado, que não se confunde com o dever de pagar, tributo ou multa, pois tal obrigação será crucial para o cumprimento da obrigação principal. Hugo de Brito Machado¹¹⁶ completa:

A obrigação acessória é instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo (art. 96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). Não implica para o sujeito ativo (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (art. 113, §3º). Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.

A obrigação tributária acessória são imposições além do pagamento do tributo em si, como estipulação de fazer (emissão de nota fiscal), de não fazer (não rasurar livros e notas fiscais) ou de tolerar (permitir a fiscalização dos livros e estabelecimentos comerciais). O objetivo maior é a viabilização das atividades tributárias, como a segurança de que o contribuinte, acontecendo o fato gerador do tributo, recolherá aos cofres públicos o valor devido.

Segundo Hugo de Brito Machado¹¹⁷ lembra da crítica de alguns autores no emprego da expressão obrigação acessória no Código Tributário Nacional¹¹⁸ por entenderem que são apenas deveres administrativos e “*não obrigações em sentido rigorosamente jurídico, porque, segundo afirmam, toda obrigação tem conteúdo patrimonial.*” Não seria acessória por não dependerem da obrigação principal e sim de lei. Mas o autor esclarece:

Essa crítica não é procedente. É fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo *acessória*, que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do Direito privado. Por outro lado, no plano da Ciência do Direito não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial. (como no original)

¹¹⁵ LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi: 2013. p. 169.

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 151.

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 151.

¹¹⁸ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A existência da obrigação acessória é de suma importância para viabilizar o controle dos fatos importantes para o nascimento das obrigações principais, entretanto só são qualificadas de “acessórias” pelo fato de serem necessárias para a fiscalização e regulamentação das obrigações principais, por estas serem de caráter compulsório, derivando apenas da legislação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹⁹, visando simplificar o entendimento, diferencia as obrigações principal e acessória, dizendo “*no primeiro caso, o dever (ou a obrigação) é autônomo, já que as pessoas obrigadas, elas próprias, obrigam-se, ou seja, contraem deveres por vontade própria. No segundo caso, o obrigado o é não porque quis, mas porque outra vontade o tornou sujeito de dever.*”

A obrigação acessória, não tem natureza patrimonial visto que se resume em obrigação de fazer ou não fazer, entretanto o seu descumprimento constitui ato ilícito por ser contrário a lei, gerando então, a aplicação de sanção pecuniária. A multa não sendo paga pelo contribuinte, o valor desta é agregado ao valor do tributo devido, constituindo crédito tributário.

Entretanto um particular que faz com da obrigação acessória, quando não cumprida, tornar-se ato ilícito pelo descumprimento da lei, gerando obrigação de pagar, mesmo que não haja valor do tributo a ser recolhido. Um contribuinte, por legislação competente, isento¹²⁰ do pagamento do tributo, este não terá valor a recolher aos cofres públicos, mas se não emitir a nota fiscal, que é obrigação acessória, cometerá ato ilícito e responderá com o pagamento de multa. Aliomar Baleeiro¹²¹ completa:

A lei tributária geralmente encerra preceitos de fazer, não fazer (ou abster-se, tolerar. Isso se reflete na obrigação tributária, que é precipuamente a de dar o *quantum* do tributo, fazer (declaração, informar etc.), não fazer (importações proibidas, transportar mercadorias desacompanhadas de guia, concorrência a monopólio fiscal etc.), tolerar (exames de livros e arquivos, apuração de *stocks*, inspeção da mercadoria nos envoltórios etc.).

A certeza é que tanto a obrigação tributária principal e acessória, como o tributo em si é sempre uma *obligatio ex lege*, ou seja, um dever derivado da lei. Somente dela é que nasce a obrigação jurídica tributária, sendo a norma, a causa da

¹¹⁹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 587.

¹²⁰Isenção: ação de desresponsabilizar alguém ou algo do cumprimento de uma obrigação, no caso tributário de pagar o tributo.

¹²¹BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizaél Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.087.

obrigação fiscal. Conforme já explanado alhures, em matéria tributária a lei é crucial para instituir tributos e consequentes obrigações, tanto principais quanto acessórias.

2.3. Natureza jurídica da obrigação

A natureza jurídica das obrigações em geral se resumem a dar ou fazer, sendo na segunda podendo ser de fazer, não fazer ou até tolerar. As fontes causadoras da obrigação podem ser as legais, quando expressas na norma, contratuais, decorrentes de um acordo de vontades e aquelas resultantes de um ato ilícito, que surgem da afronta à regra legal.

As obrigações tributárias não fogem à regra geral em relação à natureza jurídica, entretanto por sua especificidade, se diferem em particulares próprios, haja vista que não existe acordo de vontades, somente o que versa lei, como em toda a matéria tributária, ou até, podem nascer de um ato ilícito, podendo ser o caso da obrigação acessória.

Hugo de Brito Machado¹²² entende que *“não chega a ser uma obrigação, em rigoroso sentido jurídico privado, mas uma situação de sujeição do contribuinte, ou responsável tributário, que corresponde ao direito potestativo do fisco de efetuar o lançamento.”* É um entendimento controvertido, tendo em vista que a maioria dos doutrinadores entendem de forma diversa, como o próprio autor traz:

Quem admitir esse raciocínio dirá que a obrigação tributária, quer principal ou acessória, é simples situação jurídica de sujeição. Quem preferir ficar com o pensamento geralmente difundido nos compêndios da matéria dirá que a obrigação tributária principal é obrigação de dar, enquanto a acessória é obrigação de fazer, ou não fazer e tolerar.

O entendimento do autor é bem interessante para reflexão mais apurada e filosófica da natureza jurídica da obrigação, tendo em vista que a sujeição do contribuinte deriva da compulsoriedade prevista no tributo, haja vista que ninguém pode se negar a recolher aos cofres públicos a prestação tributária quando da ocorrência do fato gerador previsto na norma.

2.4. Elementos da obrigação tributária

Como todo instituto jurídico, para seu esclarecimento e melhor entendimento

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 153.

mister se faz extrair seus elementos constitutivos, quais sejam, a lei, o pessoal, objeto, causa, e fato gerador. Estes elementos constituem a obrigação tributária e a falta deles não possibilitam sua formação, tendo em vista que são necessários para a criação do vínculo tributário.

2.4.1. Ideal ou imaterial

Não é prolixo repetir que a obrigação tributária só pode derivar de lei. Como o tributo só pode ser previsto pela Constituição Federal e sua regulamentação e normatização são feitas por lei complementar é mister ressaltar a imperiosa previsão legal para se criar o dever de contribuir e a permissão de receber o tributo, pois o Estado só pode fazer o que é previsto em lei.

A Constituição Federal já prevê a norma para a organização harmoniosa da sociedade através de regras garantidoras do convívio entre os cidadãos, sem que os limites individuais sejam ultrapassados. O princípio da legalidade, garante de forma ampla e irrestrita, em primeiro lugar, a liberdade do cidadão e a vinculação às leis do Estado.

No anteprojeto da Constituição Federal de 1988 o constituinte já tratou do princípio em comento de forma a trazê-lo como liberdade particular, estipulando que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”*, possibilitando para o juiz, na falta ou omissão da lei específica, decidir de modo a atingir as finalidades ditadas pela norma constitucional, ou, o Tribunal, poderia usurpar a função de legislador, editando norma para suprir tal lacuna.

Entretanto o entendimento do constituinte evoluiu no sentido de retirar a possibilidade de o Poder Judiciário legislar, excluindo a permissão do juiz e também do Tribunal, através de edição de lei, suprir a lacuna deixada pela omissão da norma, incluindo que *“ninguém será, individual ou coletivamente, obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.”*

Após a redação manteve-se como a conhecida por todos na promulgação da Constituição Federal em 1988, retirando-se *“individual ou coletivamente”*, concretizando o princípio da legalidade hoje conhecido, trazido no texto constitucional no art. 5º, I, *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”*.

A Constituição Imperial de 1824, apesar de ter sido outorgada há 191 anos, já

trouxe a ideia pelo qual todo o direito deve expressar-se por meio de leis, fazendo com que haja a convivência harmoniosa, principalmente entre cidadão e Estado, nesse contexto ensina Paulo Gustavo Gonet Branco¹²³:

Essa ideia inicial de “Império da Lei”, originada dos ideários burgueses da Revolução Francesa, buscava sua fonte inspiradora no pensamento iluminista, principalmente em Rousseau, cujo conceito inovador na época trazia a lei como norma geral e expressão da vontade geral (*volonté general*). A generalidade de origem e de objeto da lei (Rousseau) e sua consideração como instrumento essencial de proteção dos direitos dos cidadãos (Locke) permitiu, num primeiro momento, consolidar esse então novo conceito de lei típico do Estado Liberal, expressado no art. 4º da Declaração de Direitos de 1789: “A liberdade consiste em poder fazer tudo o que não prejudica o outro. O exercício dos direitos naturais de cada homem não tem mais limites que os que asseguram a outros membros dos direitos naturais de cada homem não tem mais limites que os que asseguram a outros membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. *Estes limites somente podem ser estabelecidos pela lei*” (como no original)

A liberdade do indivíduo consiste em leis garantidoras dos seus direitos, seja nas normas expressas, seja na faculdade de fazer algo não proibido pela regra legal. A vinculação do indivíduo à lei seria uma prisão, pois caso o homem só pudesse fazer o que é emanado da lei, este não poderia agir conforme sua consciência e vontade, perdendo por completo sua liberdade, identidade e pensamento crítico.

A lei penal, por exemplo, não proíbe o indivíduo de fazer ou deixar de fazer algo, simplesmente alerta que as atitudes tipificadas naquele *58ódex* são passíveis de punição. É livre o indivíduo para praticar os atos previstos no Código Penal, entretanto, a partir do momento que os pratica deve arcar com a responsabilidade de seus atos. No Direito Penal tal preceito se desdobra no princípio da reserva legal, previsto no artigo 5º, XXXIX, da Constituição Federal e também no artigo 1º do Código Penal, dizendo que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*”.

Vê-se que tal princípio garante, também, a liberdade do cidadão, pois este só terá um ato interpretado como crime se uma lei anterior prever que a conduta é típica e antijurídica, fora isso, caso não haja lei que estabeleça que o ato é considerado criminoso, o cidadão poderá praticá-lo sem correr o risco de ser penalizado por ele.

O princípio da legalidade no Direito Tributário, previsto no artigo 150, inciso I da

¹²³MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional (Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco)*. 10.ed.rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 849.

Constituição Federal¹²⁴, é a garantia ao contribuinte de que não aparecerão tributos ou alíquotas a não ser através de lei. O Contribuinte necessita de segurança e liberdade, sabendo que a Administração não poderá cobrar tributos sem antes ter a previsão legal, que por seu processo legislativo, visa não surpreender o contribuinte e também ser eivado de ilegalidade.

Somente a lei pode criar, aumentar tributos, salvo exceções criadas pela própria norma. Tributos só podem ser previstos na Carta Magna, sendo que a regra infraconstitucional somente poderá normatizá-los e descrevê-los, em relação a alíquota, hipótese de incidência e etc. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²⁵ completa: “o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”.

O fato de que representantes do povo sejam responsáveis pela edição de leis instituidoras de tributos, traz em tese, a certeza ao contribuinte de não haver retrocesso histórico para a época das arbitrariedades dos tiranos, que instituíam tributos ao seu bel prazer, de surpresa, obrigando seus súditos, inclusive com o emprego da força, ao pagamento, mesmo comprometendo o seu sustento e de toda a sua família.

A carta magna, abominando tal prática, já instituiu o princípio da legalidade tributária, garantindo ao cidadão que tributos não sejam instituídos de forma arbitrária e sem cunho legal, sendo entes criados, em tese, por representantes do povo e em benefício do povo, visando as obrigações do Estado em garantir, basicamente, saúde, educação e segurança pública ao cidadão.

Então, imperiosa a lei para instituir tributos e conseqüente obrigação tanto pela exigência da Constituição Federal prevista expressamente na norma, quanto nos princípios constitucionais que regem a legislação em si, possibilitando a aplicação da regra e também sua interpretação para a aplicação justa ao caso concreto.

2.4.2. Pessoal

Qualquer obrigação deve ser cumprida por alguém em face de outro alguém.

¹²⁴Art. 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;

¹²⁵COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 173.

Não existe obrigação sem um ser para cumpri-la, sendo pessoa física ou jurídica o critério pessoal de resume a sujeitos, podendo ser o ativo ou passivo, dependendo em qual posição este se encontrar no cumprimento do encargo tributário. São lados opostos o elemento necessita de entes para a sua concretização.

2.4.2.1. Sujeito ativo

Como toda obrigação é necessária a visualização dos sujeitos que irão agir e receber. Estes são os sujeitos do vínculo obrigacional, pessoas atreladas uma a outra através do compromisso contraído. O sujeito ativo é quem recebe a obrigação, e conforme preceitua Paulo de Barros Carvalho¹²⁶ é “*o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física*”. Aliomar Baleeiro¹²⁷ conceitua:

Sujeito ativo pessoa Jurídica de Direito Público Interno, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, segundo a definição do CTN, é a União, ou o Estado, ou o DF, ou Município, diretamente ou por delegação a entidade pública instituída por qualquer dessas pessoas”.

O artigo 119 do Código Tributário Nacional¹²⁸ estabelece ser pessoa jurídica de direito público o sujeito ativo da obrigação tributária, titular da responsabilidade arrecadatória e também responsável pela arrecadação do tributo, isto é, competente para exigir o cumprimento do compromisso legal. Mas, contudo, informa Mauro Luís Rocha Lopes¹²⁹:

Competência para exigir o cumprimento da obrigação não se confunde com competência para legislar sobre o tributo. Assim, autarquia, v.g., pode ser sujeito ativo de relação obrigacional tributária, desde que a ela seja delegada, por lei editada pelo ente federativo detentor da competência tributária, a capacidade tributária ativa (capacidade para figurar no polo ativo da obrigação) em relação a determinado tributo.

A competência para legislar em matéria tributária é indelegável, pois cabe somente ao legislador dita função, conforme expresso em lei, entretanto as funções

¹²⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 330.

¹²⁷BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.115.

¹²⁸Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹²⁹LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi:2013. p. 186.

de exigir, coletar e fiscalizar tributos pode ser delegada a outra entidade estatal ou pública, só não podendo ser delegada instituição e regulamentação de tributos, pois cabe à lei, conforme explica Aliomar Baleeiro¹³⁰:

É consectário da competência poder cobrar, arrecadar e exigir o cumprimento a obrigação, isto é, exercer a capacidade tributária ativa. Igualmente, é ponto pacífico que, embora a competência (faculdade de legislar, instituindo o tributo) seja delegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos, portanto, a sua capacidade tributária ativa. Tal fenômeno é usual quando o tributo se destina a custear serviço descentralizado ou personalizado da administração indireta do Estado, de personalidade pública ou privada, desde que exerçam função de utilidade pública (sindicatos, por exemplo).

Hugo de Brito Machado¹³¹ vê a não compreensão adequada da definição da expressão “*titular da competência para exigir seu cumprimento*”, expressa no artigo 119 do Código Tributário Nacional¹³² qualificando o sujeito ativo da obrigação, e entender ter “*sido a causa das dificuldades na interpretação desse dispositivo legal. Especialmente pelo questionamento a respeito da possibilidade de ser uma pessoa jurídica de direito privado, e até uma pessoa natural, sujeito ativo da obrigação tributária*”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³³ didaticamente diferencia os dois institutos entendendo que a “*competência tributária revela uma aptidão legislativa, ou regulamentar*” e por outro lado “*a capacidade tributária desvela relação jurídica entre sujeitos ativos e passivos em cópula obrigacional*”. O ente político legislador pode ser ao mesmo tempo o sujeito ativo da obrigação tributária. No caso do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) cabe ao estado legislar sobre sua criação e regulamentação e também arrecadá-lo e fiscaliza-lo.

Entretanto nem sempre é assim, as contribuições previdenciárias são instituídas pela União, mas que tem a atribuição de arrecadá-las e fiscalizá-las é da autarquia previdenciária, o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS). Existe neste exemplo dois órgãos estatais distintos, o instituidor do tributo, a União Federal, e o responsável pela arrecadação, fiscalização e destinação, o INSS.

Então pode-se concluir que a competência tributária com o poder de instituir

¹³⁰BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizaél Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.116.

¹³¹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 166.

¹³²Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹³³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 599.

tributo, por lei, fiscalizar e arrecadar é outorgada à pessoa de direito público competente e somente a fiscalização e arrecadação comportam delegação. É possível tal delegação somente aos tributos parafiscais, tendo em vista a destinação do valor arrecadado, como citado alhures.

2.4.2.2. Sujeito passivo

Passivo é aquele que sofre uma ação ou a recebe. Em outra significação é aquele inerte, sem reação, indiferente, apático. No caso em questão, falando-se em obrigações o sujeito passivo é aquele que tem o dever de cumpri-la, em que a obrigação recai. Paulo de Barros Carvalho¹³⁴ define:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculem meros deveres instrumentais ou formais.

Mauro Luís Rocha Lopes¹³⁵ entende que nasce o vínculo “(...) quando o dever jurídico assumido pelo obrigado constitui-se em prestar dinheiro ao Estado, a título de tributo ou de multa tributária diz-se que o sujeito passivo está atrelado ao Fisco por uma obrigação”. Então é pessoa física ou jurídica que tem o dever, contraído por lei, de pagar tributo ou penalidade pecuniária, quando da ocorrência do fato gerador.

O sujeito passivo da obrigação tributária, para Kiyoshi Harada¹³⁶ “é a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação relativamente à obrigação principal, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. O autor ainda completa sobre o sujeito passivo da obrigação acessória, por ser “a pessoa compelida à prestações que constituam seu objeto, isto é, prestações positivas ou negativas, pertinentes ao interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos”.

Mesmo sendo física ou jurídica, a pessoa obrigada ao cumprimento é o sujeito passivo, sendo a distinção destes, tanto pela lei, quanto pela doutrina, feita entre principal ou acessório, como nas obrigações tributárias. A o sujeito passivo da obrigação principal é trazido pelo Código Tributário Nacional no artigo 121¹³⁷ e a

¹³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 333.

¹³⁵LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi: 2013. p. 189.

¹³⁶HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 493.

¹³⁷Art. 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

acessória no artigo 122¹³⁸ do mesmo códex.

O Código Tributário Nacional, no artigo 121, define como sujeito da obrigação a pessoa que tem a obrigação pessoal de pagar o tributo ou a sanção tributária trazendo a figura do contribuinte e do responsável. Maria Rita Ferragut¹³⁹ lembra: “*sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal*”. E completa:

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita para satisfazer a obrigação tributária.

O sujeito passivo da obrigação acessória, como já citado alhures, é identificado quando existem deveres legais de fazer ou não fazer com intuito de fiscalizar e, ou, arrecadar tributos. Ainda assim, Hugo de Brito Machado¹⁴⁰ entende poder ser o sujeito passivo, direto ou indireto. “*O sujeito passivo direto (contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva*”.

A expressão “direto” já é capaz de conceituar tal sujeito, pois a relação com a obrigação é imediata, não dependendo de terceiros ou podendo ser fracionada com outros responsáveis indiretamente. O sujeito passivo direto, está pessoalmente ligado à obrigação. Entretanto a lei pode atribuir o encargo do pagamento a outra pessoa, que não guarda relação com o fato gerador, este é o “indireto”.

O contribuinte, é a figura do sujeito passivo direto e o responsável o indireto. Aliomar Baleeiro¹⁴¹ vê a distinção entre os dois institutos pelo critério exposto no artigo 121 do Código Tributário Nacional¹⁴² “*segundo o qual a diferenciação se norteia pela natureza da relação existente entre o aspecto ou critério material e o aspecto ou critério pessoal da hipótese de incidência*”. E acrescenta:

O dever do responsável, no sentido específico do art. 121, não decorre, assim, do

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

¹³⁸Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

¹³⁹FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 9.

¹⁴⁰MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 170.

¹⁴¹BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.118.

¹⁴²Cf. nota 137.

descumprimento do dever de cumprir a obrigação, pelo contribuinte, mas da ocorrência de fato próprio, descrito em lei, que pode ser lícito (sucessão, substituição tributária) ou ilícito.

Então, sendo o contribuinte, responsável pelo cumprimento da obrigação, é titular do dever, e no caso do descumprimento de tal obrigação, lhe será imposta sanção pertinente. Para o responsável, responsável pelo cumprimento da obrigação, também será alvo de sanção legal pelo descumprimento da obrigação lhe imposta pelo fato de ser titular legal do dever jurídico.

2.4.2.3. Capacidade

A capacidade tributária é prevista no artigo 126 do Código Tributário Nacional¹⁴³ e, segundo entendimento de Aliomar Baleeiro¹⁴⁴ “(...) *entende como capacidade a aptidão jurídica de alguém para, por si próprio, exercer direito e cumprir obrigações*”. Mas completa poder “(...) *ser capaz de obrigações tributária aquele que, pelo Direito Civil ou Comercial, é incapaz de praticar, por si próprio, atos jurídicos*”.

O Código Civil¹⁴⁵ normatiza a capacidade civil, trazendo como absolutamente incapazes os menores de dezesseis anos, os que não tem discernimento para a vida civil por enfermidade ou deficiência mental e aqueles que, mesmo provisoriamente, não podem exprimir sua vontade, como no caso de pacientes em coma. Tais indivíduos não tem capacidade, por lei, de gerir sua vida, necessitando de tutores (menores) e curadores (incapazes).

Também, existe a figura dos relativamente incapazes, sendo os menores de 18 e maiores de 16 anos, os que tenham o discernimento reduzido por deficiência mental, os viciados em drogas, os ébrios eventuais, os deficientes mentais (sem desenvolvimento completo), os pródigos e os indígenas que tem sua capacidade civil regulada pelo Estatuto do Índio¹⁴⁶.

A menoridade, segundo a lei civil, cessa aos 18 anos completos, pela qual o

¹⁴³Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

¹⁴⁴BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.126.

¹⁴⁵Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

¹⁴⁶Lei nº 6.001, de 19 de dezembro de 1973.

indivíduo estará hábil para a prática da vida civil perante a sociedade em geral. Não só da vida civil, mas também será responsável por seus atos, podendo também responder penalmente no caso de prática de atos ilícitos e antijurídicos, conforme artigo 228 da Constituição Federal¹⁴⁷.

Entretanto existem outros casos que podem fazer com que o indivíduo seja emancipado civilmente, gozando normalmente de sua vida civil, sem a necessidade do alcance dos 18 anos. Os pais podem emancipar o filho, mediante instrumento público, ou por decisão judicial, sendo este maior de 16 anos. Pelo casamento, exercício de emprego público efetivo ou por colação de grau em ensino superior.

Outra possibilidade de emancipação é pelo estabelecimento civil ou comercial, prevista no artigo 5^a, parágrafo único, inciso V do Código Civil, “*pelo estabelecimento civil ou comercial, ou pela existência de relação de emprego, desde que, em função deles, o menor com dezesseis anos completos tenha economia própria*”. Neste caso, o legislador entende que se o menor tem capacidade de se manter financeiramente, pode gerir sua vida civil.

No caso do sujeito passivo da obrigação tributária sendo pessoa natural ou física, a capacidade tributária independe da civil, pois as normas arrecadatórias de tributos tem como objetivo de abarcar a realidade econômica das relações que regulamentam e evitar fraudes. Portanto mesmo sendo o indivíduo incapaz civilmente, ele poderá ser plenamente capaz quando se tratar de tributos.

Mesmo as sociedades irregulares, aquelas que não estão devidamente registradas nos órgãos competentes possuem capacidade tributária, pois a partir da concretização da hipótese de incidência, através do fato gerador, nasce a obrigação tributária, independentemente da capacidade do agente. Hugo de Brito Machado¹⁴⁸ esclarece:

Não se trata de prestigiar a denominada interpretação econômica. É que a obrigação tributária prescinde do elemento volitivo em sua gênese. Nasce dos elementos *lei e fato*. Fato objetivamente considerado, fato jurídico em sentido estrito, onde a vontade é elemento essencial. Por isto a lei exige para a validade dos atos jurídicos o agente capaz. Agente que tenha vontade juridicamente válida. Como na formação da obrigação tributária não participa o ato, mas simplesmente o fato em sentido estrito, acontecimento considerado apenas em seu aspecto objetivo, é natural que a capacidade jurídica seja irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário.

¹⁴⁷Art. 228. São penalmente inimputáveis os menores de dezoito anos, sujeitos às normas da legislação especial.

¹⁴⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 176.

As heranças jacentes e o espólio, mesmo sendo unidades econômicas sem personalidade jurídica também possuem capacidade tributária passiva. Esta capacidade atinge a todos, mesmo aqueles que são incapazes, aqueles privados ou limitados do exercício das atividades civis, profissionais e comerciais, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo o agente se torna sujeito passivo da obrigação tributária.

2.4.3. Objetivo ou material

No âmbito das obrigações reguladas pelo Direito Civil existem as positivas (ação) e as negativas (omissão) pelo devedor, para a garantia de satisfação do interesse do credor. As positivas podem ser “de dar” ou “de fazer”, sendo a “de dar” dividida em coisa certa ou incerta. As negativas se resumem a não fazer, dando causa a omissão, ou não ação.

O objetivo das obrigações tributárias, como um afluente doutrinário da obrigação civil é o cumprimento de uma prestação positiva ou negativa determinada por lei, o que será determinada pelo tipo de encargo prescrito na norma, seja ele principal ou acessório. Na obrigação principal o objeto é o de dar, no caso pecúnia em pagamento do tributo e na acessória existe a possibilidade de dar, fazer, ou não fazer, conforme a vontade legislativa.

2.4.4. Fato gerador

Um fato é uma ação, algo ocorrido no processo de realização de alguma coisa. Parece confuso, mas o significado é tão corriqueiro que se torna complicado de se definir. Para alguns estudiosos do Direito Tributário tudo se resume à teoria do fato gerador, entretanto tal ideia se torna exagerada pois mesmo com a ocorrência do fato gerador, em alguns casos, pode-se não nascer a obrigação tributária.

Para Hugo de Brito Machado¹⁴⁹ “o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais”.

A ideia do fato corrobora com a explicação da capacidade tributária do sujeito

¹⁴⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 154.

passivo ser independente da capacidade civil, pois a partir da ocorrência do fato gerador nasce a obrigação, salvo nos casos de imunidade constitucional tributária. Pode-se dizer que o fato gerador é a concretização da hipótese de incidência prevista na lei tributária.

O legislador no artigo 113 do Código Tributário Nacional, classifica a obrigação tributária em principal e acessória, levando ao estudo dos fatos geradores de cada obrigação, sendo estes diversos e distintos. A importância de suas especificações ajudará a definir a diferenciação de cada uma, facilitando a identificação e possibilitando o cumprimento.

2.4.4.1. Fato gerador da obrigação principal

O artigo 114 do Código Tributário Nacional define como fato gerador da obrigação tributária “*a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”. Quando o legislador utiliza a expressão *situação* traz o critério temporal, definindo como uma ação, um fato, este decorrente ou não da vontade.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁵⁰ entende que “*acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir, produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres)*”. Nesta primícia percebe-se a concretização da hipótese de incidência, fazendo com que nasça a obrigação prevista em lei.

O fato gerador da obrigação principal é a hipótese de incidência prevista na norma que institui o tributo, concretizada a partir de sua ocorrência gerando assim a obrigação de pagar o tributo. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁵¹ vê a “*incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo. Esse, precisamente é o comportamento desejado pela ordem jurídica*”.

Como já citado, a obrigação tributária principal é, normalmente, de pagar, por isso o sujeito passivo desta obrigação está obrigado a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária. Não fugindo de tal lógica está o fato gerador da obrigação

¹⁵⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 590.

¹⁵¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 591.

principal, que dará causa a obrigação, ao sujeito passivo, de pagar o tributo diretamente ao ente arrecadador ou a quem for delegado de forma legal.

2.4.4.2. Fato gerador da obrigação acessória

O fato gerador da obrigação acessória, segundo o artigo 115 do Código Tributário Nacional, *“é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”*. Fazendo a hermenêutica da vontade da norma, nota-se que esse fato gerador por ser definido por legislação regulamentadora do tributo, não sendo necessária a regra que o criou.

A obrigação acessória é constituída de atos de fazer ou não fazer e de dar, como também permissiva e facilitadora da fiscalização do cumprimento da obrigação tributária principal, e também, como leciona Hugo de Brito Machado¹⁵², *“uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador da obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória”*.

Pensando desta forma, razão assiste a Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁵³ quando diz *“(...) que as chamadas obrigações acessórias não possuem fato gerador; decorrem de prescrições legislativas imperativas: emitir notas fiscais, declare rendas e bens etc.”* Realmente gera um instituto atípico, pois o fato gerador descrito na norma principal é uma ação, sendo certo na acessória fala-se em omissão.

O autor ainda completa dizendo: *“o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força de lei”*. É sabido da necessidade de lei para qualquer ação (ou omissão) tributária, e no caso da obrigação acessória, a omissão imposta pela norma, não concretiza um fato ou uma hipótese de incidência.

A regra legal impõe a hipótese de incidência que dará causa ao fato gerador do tributo, o qual nascerá, em regra geral, a obrigação de pagar ao Estado o encargo tributário, salvo exceções, como imunidades e isenções. Entretanto tal norma, como já estudado alhures, também impõe obrigações acessórias para a arrecadação,

¹⁵²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 155.

¹⁵³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 591.

fiscalização e regulamentação, viabilizando o ato tributário.

A colocação de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁵⁴, ao afirmar que “as chamadas obrigações acessórias não possuem fato gerador” é interessante ao ponto de fazer refletir sobre a existência ou não de fato gerador nas obrigações acessórias. Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁵ pensando nesta hipótese entende:

Os predicados de simplicidade e de complexidade poderão ser utilizados, quer para qualificar os enunciados conotativos das hipóteses, como os denotativos dos fatos jurídicos tributários, advertindo-se que, nos complexos, haverá sempre algum conectivo entrelaçado os enunciados atômicos que os compõem.

Apesar de realmente poder não existir um fato gerador na obrigação acessória, na obrigação de não fazer, haverá sempre uma ligação ao fato gerador da obrigação principal que garantirá o da acessória, legitimando sua existência, mesmo que no campo abstrato.

2.5. Base de cálculo

A palavra “base”, na língua portuguesa, tem muito significados, entretanto para o presente estudo a melhor interpretação é dizer que evidencia aglomerado de conhecimentos, fatos, elementos, de que se dispõe para fundamentar algo, pois a base de cálculo trará a possibilidade de se chegar a um valor para o pagamento do tributo. Aliomar Baleeiro¹⁵⁶ define:

A base de cálculo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever de tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.

Para Mauro Luís Rocha Lopes¹⁵⁷ base de cálculo “é a autêntica expressão econômica do fato gerador da obrigação tributária, caracterizando-se como uma grandeza sobre a qual faz-se incidir a alíquota legal para se chegar ao valor da prestação tributária”. Ela está diretamente ligada à “grandeza econômica” do fato tributável, seja ele pelo valor de um bem, ou pelo valor de um serviço.

Ela é importante no sentido de equalizar, em relação aos contribuintes, e

¹⁵⁴COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 591.

¹⁵⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 283.

¹⁵⁶BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 267.

¹⁵⁷LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi:2013. p. 175.

justificar o tributo constituído, tendo em vista que através da base de cálculo tem-se a possibilidade de distinguir contribuintes, conforme sua capacidade contributiva. Para ser contribuinte do Imposto Territorial e Predial Urbano, o indivíduo deve ter um imóvel, pois a base de cálculo deste tributo é o valor venal do referido bem.

Da mesma forma o Imposto sobre a Renda. Quanto maior for o ganho de capital do contribuinte durante o ano, maior será o valor do imposto a ser recolhido. Neste caso tem-se também a diferenciação de alíquotas e a faixa de isenção. Vê-se que é mais uma forma de diferenciação dos contribuintes, através da capacidade contributiva. Quanto maior a capacidade, maior a contribuição.

Lembrando Hugo de Brito Machado¹⁵⁸, “a base de cálculo é, portanto, essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente”. Cada imposto tem diferente base de cálculo, evitando assim, guerras fiscais entre municípios, estados e União, bem como a bitributação, causando, assim, sobrecarga do contribuinte e não ofensa à Constituição Federal.

2.6. Alíquota

Segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional¹⁵⁹, o lançamento consiste no “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo (...)*”. Kiyoshi Harada¹⁶⁰ entende ser um aspecto quantitativo do fato gerador, tanto a base de cálculo, quando a alíquota, sendo atos concatenados e sucessórios promovidos no ato do lançamento:

Na operação de lançamento tributário, após a verificação da ocorrência do fato gerador, da identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria tributável, há que se calcular o montante do tributo devido aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo.

A alíquota é um percentual utilizado para, a partir da base de cálculo, chegar-

¹⁵⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 164.

¹⁵⁹Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹⁶⁰HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 494.

se a quantia em moeda para o pagamento do tributo. Pode ser utilizada como forma de igualdade para o contribuinte, ou também incentivo a pessoas jurídicas, tendo além do seu caráter arrecadatório, mas também social. Hugo de Brito Machado¹⁶¹ leciona “*palavra alíquota na linguagem dos matemáticos indica a parte ou a quantidade que está contida em outra m número exato de vezes*”. Continua no mesmo entendimento:

A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Entretanto, como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em porcentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido.

Entretanto a alíquota não é só expressa em percentual, embora isso ocorra em grande parte dos casos. As alíquotas específicas utilizadas para a valoração do tributo sem levar em conta o valor do bem tributado, mas a sua quantidade. Hugo de Brito Machado¹⁶² diz ser a alíquota “*indicada por uma referência ao valor em Real, devido em razão de cada unidade de produto*”. Portanto não há como ser calculada em percentual sobre o valor do bem.

Existem alíquotas fixas e variáveis. As fixas permanecem inalteradas, independentemente da base de cálculo, já as variáveis sofrem modificações em razão da grandeza econômica, a base de cálculo. As alíquotas variáveis ainda sofrem uma subdivisão, sendo estas progressivas e regressivas.

Esta ideia parte da primícia de igualdade na tributação perante os contribuintes, pois nas regressivas as alíquotas diminuem na medida em que a base de cálculo aumenta e nas progressivas a alíquota sofre majoração na medida em que o valor da base de cálculo aumenta, como no Imposto sobre a Renda.

Ainda é prevista a alíquota zero, esta utilizada para burlar o princípio da legalidade pelas autoridades Administrativas. Não existe a possibilidade de valor final para pagamento de tributo com uma alíquota zero. Esta manobra é utilizada para benefício de contribuintes pela autoridade administrativa que pode, através de ato administrativo, pois isenção só pode ser concedida somente por lei.

¹⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 164.

¹⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 164.

2.7. Domicílio tributário

O Código Tributário Nacional no artigo 127¹⁶³ as regras para o reconhecimento e escolha do domicílio tributário do contribuinte, sendo norma geral a escolha para o cumprimento das obrigações tributárias. Entretanto, se não existe a eleição voluntária, o diploma legal estabelece as regras a serem aplicadas para sanar as omissões e inércia. Aliomar Baleeiro¹⁶⁴ explica:

Será a residência habitual da pessoa natural e, no caso da incerteza ou desconhecimento desta, o centro habitual de sua atividade. Será o lugar da sede, para as pessoas jurídicas ou, em relação aos atos ou fatos geradores da obrigação, o de cada estabelecimento da empresa.

A pessoa física, pela natureza dos tributos a que está normalmente vinculada, é questão lógica que o domicílio fiscal seja o da residência, entretanto existem alguns casos que imperiosa a aplicação do parágrafo primeiro do artigo em comento “ *considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação*”.

Quando do pagamento de tributos municipais ou estaduais é preciso que o recolhimento seja feito ao órgão competente, aquele que se beneficiará do valor recolhido. Não pode a pessoa física residente em São Paulo, mas tem um imóvel no Rio de Janeiro, recolher o tributo relativo ao imóvel na cidade de São Paulo. No caso da pessoa jurídica, o raciocínio não é diferente e a aplicação da mesma premissa deve ser observada. Aliomar Baleeiro¹⁶⁵ completa:

Se as circunstâncias forem infensas à aplicação dessas normas, o contribuinte será havido como domiciliado no lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos geradores da obrigação, assim se procedendo em caso de a

¹⁶³Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. § 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

¹⁶⁴BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.128.

¹⁶⁵BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.128.

autoridade administrativa recusar a eleição de domicílio de contribuinte que, voluntariamente ou não, importe na impossibilitação, dificultação ou protelação dos atos de arrecadação e fiscalização dos tributos. Claro que o ato da autoridade há de ser motivado ou fundamentado.

A escolha do contribuinte não poderá impedir ou criar dificuldades para a arrecadação e a fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessória, sendo que caso isto ocorra o domicílio escolhido, poderá ser recusado pelo órgão competente, conforme preceitua o parágrafo segundo do artigo 127 “*a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo*”

É possível o reconhecimento para fins de citação de processo administrativo fiscal, o domicílio tributário do sujeito passivo através de seu endereço postal (caixa postal) ou endereço eletrônico (*e-mail*), conforme artigo 23, §4º, inciso I e II, e §5º do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972 com determinação incluído pela Lei nº. 11.196 de 21 de novembro de 2005¹⁶⁶, desde que previamente autorizado pelo contribuinte bem como conhecidas todas as normas e condições para a manutenção e utilização

2.8. Responsabilidade tributária

O verbete “responsabilidade” tem origem do latim *respondere*, que significa a obrigação de responder por consequências jurídicas dos atos praticados. Atos estes que para haver a necessidade de responsabilidade, pressupõe que sejam contrários as regras e limites estipulados por normas. O Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas¹⁶⁷ assim define:

RESPONSABILIDADE. S f. (*Lat., de respondere, na acep. De assefurar, afiançar.*) Dir. Obr. Obrigação, por parte de alguém, de responder por alguma coisa resultante de negócio jurídico ou de ato ilícito. OBS. A diferença entre responsabilidade civil e criminal está em que essa impõe o cumprimento da pena estabelecida em lei, enquanto aquela acarreta a indenização do dano causado. (como no original)

Responsabilidade é arcar com atos praticados que causam prejuízo a alguém,

¹⁶⁶Art. 23. Far-se-á a intimação: (...)§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. § 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.

¹⁶⁷Academia Brasileira de Letras Jurídicas. *Dicionário jurídico*.3.ed. Rio de Janeiro: Forense,1995. p. 679.

pois se uma pessoa, dolosa ou culposamente, provocar danos a outrem, fica obrigada a reparar. Para o Direito, a responsabilidade é derivada. Esta decorre de uma conduta que provoque prejuízo a alguém, devendo o indivíduo assumir as consequências jurídicas do fato a que deu causa, consequências estas que podem variar de acordo com os interesses lesados.

A responsabilidade civil não foge ao conceito de responsabilidade, pois para a configuração desta, é necessária uma conduta ilícita capaz de provocar prejuízo a alguém, violando uma norma jurídica preexistente, adquirindo por tal ato, a obrigação de reparar. O ato ilícito praticado não é reparável apenas por aquele que o praticou, mas também pelo responsável do causador, conforme lembra Sílvio Rodrigues¹⁶⁸: *“a obrigação que pode incumbir uma pessoa a reparar o prejuízo causado a outra, por fato próprio, ou por fato de pessoas ou coisas que dela dependam”*.

Um incapaz que causa dano a outrem, mesmo que não seja doloso, no âmbito da responsabilidade civil, não pode ser obrigado a reparar o dano de forma penal, mas seus responsáveis devem arcar com o ônus de tal reparação, pois são estes que respondem civilmente por seus representados. A obrigação de reparar no Direito Civil está expressamente disposta no Código Civil¹⁶⁹, onde nasce juridicamente, o direito a reparação civil por dano causado.

O ato ilícito descrito no artigo 186 do Código Civil¹⁷⁰ é aquele que violando direito subjetivo individual é praticado em desacordo com as normas jurídicas, causando prejuízo material ou moral a outrem, nascendo assim, o dever de repará-lo. Neste momento surge a obrigação, e conseqüente produção de efeito jurídico imposto pela lei.

A obrigação de indenizar é consequência direta do ato ilícito, e para que se configure são necessários elementos essenciais: a conduta lesiva dolosa ou culposa, provocada por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência do agente; o resultado danoso de forma material ou moral; o nexo de causalidade entre a conduta e o resultado.

Para se configurar o dever de indenizar, é necessário, em regra geral, se provar a conduta dolosa ou pelo menos culposa do agente. A conduta dolosa é

¹⁶⁸RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 7.

¹⁶⁹Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

¹⁷⁰Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

aquela em que o sujeito ativo tem vontade livre e consciente em obter o resultado. Já a culposa o agente não deseja o resultado danoso, mas que por causa de sua conduta negligente, imprudente ou imperita o dano foi causado a outrem.

A responsabilidade pode ser vista de maneiras diferentes, pois esta não possui espécies, mas sim maneira diversa de se observar a obrigação de se reparar o dano. Neste mesmo contexto observa-se a responsabilidade civil subjetiva, aquela que se baseia na culpa, a qual se tem alusão ao Código Civil, sendo esta regra geral.

A culpa tornou-se fundamento da responsabilidade subjetiva através do Código Civil, em seu art. 186 e por tal fundamento, o dano só será reparado se for provada a culpa do agente, o que atualmente, nem sempre é possível. Então, para que se configure a responsabilidade subjetiva, existem alguns pressupostos a serem observados, conforme Sérgio Cavalieri Filho¹⁷¹:

- a) conduta culposa do agente, o que fica patente pela expressão “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imperícia”,
- b) nexu causal, que vem expresso no verbo causar; e
- c) dano, revelado nas expressões “violar direito ou causar dano a outrem.

Os elementos da culpa se fazem importantes para a sua configuração, pois na ausência deles não se pode configura-la, desfazendo, assim, a responsabilização do agente por culpa. É imperiosa a visualização da negligência, imprudência ou imperícia para se caracterizá-la. Esclarece Sérgio Cavalieri Filho¹⁷² com o conceito de culpa:

Entende-se, pois, por conduta o comportamento humano voluntário que se exterioriza através de uma ação ou omissão, produzindo consequências jurídicas. A ação ou omissão é aspecto físico, objetivo, da conduta, sendo à vontade o seu aspecto psicológico, ou subjetivo.

Então, pode-se afirmar que a responsabilidade subjetiva não é fruto apenas de uma conduta, esta exige, sobretudo, a culpabilidade da conduta, isto é, reprovável, com a possibilidade de se sujeitar a um juízo de censura. A caracterização da culpa, na responsabilidade subjetiva, é importante para que nasça a obrigação

A culpa se torna o fator mais importante da responsabilidade subjetiva, pois tal elemento é o que a diferencia da responsabilidade objetiva que será tratada adiante.

¹⁷¹CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 18.

¹⁷²CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 24.

Porém a responsabilidade não é somente exercida através da culpa, deve-se também estar presentes o nexo de causalidade e o resultado danoso, pois sem tais elementos não há que se falar em responsabilidade subjetiva e conseqüentemente, dever de indenizar.

A responsabilidade civil objetiva é aquela fundada na teoria do risco, tendo o resultado danoso juntamente com o nexo de causalidade, maior relevância. A conduta culposa ou dolosa do agente não tem tanta importância, pois independe desta para o nascimento da obrigação de indenizar. Sílvia Rodrigues¹⁷³ diz:

Na responsabilidade objetiva a atitude culposa ou dolosa do agente causador do dano é de menor relevância, pois, desde que exista relação de causalidade entre o dano experimentado pela vítima e o ato do agente, surge o dever de indenizar, quer tenha este último agido ou não culposamente.

Tal responsabilidade civil objetiva ganhou força no Código Civil, através do artigo 927, parágrafo único, legitimando a responsabilidade sem culpa. O agente é obrigado a ter total conhecimento dos riscos da atividade exercida, para se prevenir dos possíveis resultados danosos a terceiros, pois não há necessidade de comprovação de culpa, e sim, pela teoria do risco, a demonstração do nexo de causalidade e o resultado danoso.

A teoria é aquela em que na atividade exercida presume-se um risco, prevendo que certo resultado danoso pode acontecer. Há ciência da possibilidade de causar danos a terceira pessoa, pois a prática daquela atividade pode encaminhar-se a um resultado danoso, provocando prejuízo a alguém. Sílvia Rodrigues¹⁷⁴ sobre a teoria do risco, *in verbis*:

A teoria do risco é a da responsabilidade objetiva. Segundo essa teoria, aquele que, através de sua atividade, cria um risco de dano para terceiros deve ser obrigado a repará-lo, ainda que sua atividade e o seu comportamento sejam isentos de culpa. Examina-se a situação, e, se for verificada, objetivamente, a relação de causa e efeito entre o comportamento do agente e o dano experimentado pela vítima, esta tem direito de ser indenizada por aquele.

A responsabilidade tributária se assemelha a responsabilidade civil subjetiva pelo fato de ser necessária a conduta, sendo ela lícita ou ilícita, o nexo de causalidade e o resultado. A conduta seria aquele ato ensejador do fato gerador do tributo, o nexo de causalidade seria a constituição da obrigação tributária e o resultado a obrigação tributária constituída, gerando o dever de pagar o tributo.

¹⁷³ RODRIGUES, Sílvia. Direito civil. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 11.

¹⁷⁴ RODRIGUES, Sílvia. Direito civil. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 11.

Maria Rita Ferragut¹⁷⁵ completa:

Diferente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais, surge da prática de ato ilícito culpo ou doloso, que resulte em dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenizar, a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícito (artigos 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (artigos 129 ao 133 do CTN).

Mauro Luís Rocha Lopes¹⁷⁶ define responsável tributário como “*aquele que, mesmo sem ter relação pessoal com o fato gerador da obrigação, responde pelo pagamento da prestação tributária, por imposição expressa de lei*”. Neste caso, o responsável tem a obrigação mesmo que não seja aquele que deu causa ao fato gerador da obrigação tributária, mas mesmo assim, por lei, responde por ela.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional¹⁷⁷ trata da responsabilidade tributária, transferindo, em casos previstos por lei, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária principal a terceira pessoa, a vinculando ao fato gerador da referida obrigação, e na maioria dos casos, excluindo a responsabilidade do contribuinte originário.

A responsabilidade tributária se difere da civil, pois decorre de lei, nem sempre pressupõe um dano e também por não ser derivada de práticas dolosas ou culposas, salvo as exceções previstas na norma. O legislador não pode colocar qualquer pessoa como responsável tributário, necessitando que o mesmo tenha algum vínculo com o fato gerador.

Aliomar Baleeiro¹⁷⁸ alerta sobre a comodidade administrativa levando “*o Direito Fiscal a socorrer-se de vários expedientes para esse fim, e dentre eles, a transferência da responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para os ombros de terceiro.*” Visando facilitar a arrecadação e fiscalização de certos tributos, houve a transferência de responsabilidade para terceiros.

A conduta não precisa ser necessariamente daquele que será responsável tributário, este não se confundindo com o contribuinte, sendo estes casos a responsabilidade subsidiária ou solidária.

¹⁷⁵FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 11.

¹⁷⁶LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi:2013. p. 198.

¹⁷⁷Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁷⁸BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.129.

2.8.1. Responsabilidade subsidiária

A fiança é um bom exemplo para tal instituto, pois nessa há a obrigação, em geral, que seja cobrado primeiro do devedor principal, para depois, caso esse não cumpra seu compromisso de pagar, ou esteja impossibilitado, o seu fiador, por ser devedor subsidiário, deverá arcar com o ônus.

Nota-se que é importante haver a tentativa comprovada de recebimento no devedor originário, para somente depois, seja cobrado do devedor subsidiário, sob pena de não ser válida tal cobrança. Maria Rita Ferragut¹⁷⁹ entende pela subsidiariedade *“se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se contatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário”*.

Cabe ressaltar que o devedor subsidiário também é devedor da ação, porém amparado pelo benefício de ordem de ser cobrado apenas da inadimplência do devedor originário. Neste caso transfere-se a responsabilidade no caso de o devedor principal estar impossibilitado em pagar a obrigação, recaindo, então para o devedor subsidiário.

Também é importante lembrar que mesmo havendo tal benefício de ordem, o devedor subsidiário, nunca deixa de ser responsável, quando este assume o compromisso, mesmo em subsidiariedade, sua responsabilidade já nasce, e somente podendo ser extinta quando a dívida for integralmente paga, ou melhor, quando a obrigação for integralmente cumprida.

2.8.2. Responsabilidade solidária

Quando há mais de um indivíduo, seja ele pessoa física ou jurídica, obrigado a responder pela mesma obrigação, ocorre a responsabilidade solidária, ou responsabilidade por solidariedade. Nasce da vontade livre e consciente das partes ou decorre de norma jurídica, quando os interesses são comuns, e todos os responsáveis se obrigam a partir do nascimento da obrigação, podendo estes serem cobrados ao mesmo tempo sem a necessidade de uma ordem de cobrança.

O artigo 896 do Código Civil de 1916¹⁸⁰ definia a solidariedade *“quando na mesma obrigação concorrem mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um*

¹⁷⁹FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 12.

¹⁸⁰Art. 896. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes. Parágrafo único. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorrem diversos credores, ou diversos devedores, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda.

com direito ou obrigado à dívida toda” e o Código Civil vigente, em seu artigo 264¹⁸¹, mudando somente a estruturação redacional da norma, mas no mesmo sentido “*quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda*”.

Maria Rita Ferragut¹⁸² vê solidariedade “*se mais de uma pessoa integrar o polo passivo da relação, permanecendo todos eles responsáveis pelo pagamento da dívida*”. A obrigação nasce para todos os obrigados a partir de seu nascimento, sendo todos responsáveis pelo cumprimento na sua totalidade, não se falando em cota parte, pois a obrigação é indivisível.

A dívida é de todos os responsáveis, não podendo esta ser dividida em cotas iguais, desobrigando individualmente, caso este pague sua suposta cota-parte. Enquanto a obrigação não for integralmente cumprida, nenhum dos devedores se desobrigam, salvo em algumas exceções.

O artigo 124 do Código Tributário Nacional¹⁸³ define quais são os casos de solidariedade nas obrigações tributárias, apontando “*as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*” e “*as pessoas expressamente designadas por lei*”. O artigo ainda exclui da solidariedade o benefício de ordem. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸⁴ ensina:

O parágrafo único baniu do Código Tributário Nacional o instituto civil do benefício de ordem, mediante o qual um codevedor tem o direito de requerer sejam excutidos, em primeiro lugar, os bens do chamado devedor principal. Os seus bens somente serão excutidos se, para saldar a dívida, são inexistentes ou insuficientes os bens do principal devedor. Pelo sistema do CTN, o Fisco escolhe o devedor mais solvente a seu bel-prazer e conveniência. O benefício de ordem, pois, inexistente. A satisfação do crédito tributário prevalece em favor dos entes tributantes.

Em relação ao interesse comum Hugo de Brito Machado¹⁸⁵ visualiza o “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente jurídico*”. Marido e mulher casados em comunhão de bens, no caso do Imposto de Renda têm interesse

¹⁸¹Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

¹⁸²FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 12.

¹⁸³Art. 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.

¹⁸⁴COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 604.

¹⁸⁵MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 164.

comum, pois o patrimônio diz respeito aos dois, a partir da data do casamento.

É um interesse que advém de uma situação jurídica, como no caso citado alhures. Assim, independe de previsão legal para ser consagrado o interesse dos sujeitos passivos solidários, basta que o fato gerador do tributo recaia sobre o interesse das partes obrigadas para haver a solidariedade entre os devedores. Assim, apesar do princípio da legalidade e também da natureza jurídica do tributo, a solidariedade será presumida.

A solidariedade tributária tem efeitos específicos previstos no artigo 125 do Código Tributário Nacional¹⁸⁶ demonstrando que quando um dos obrigados possui benefícios ou agravantes em relação ao tributo, dependendo do caso, todos os outros obrigados por solidariedade são alcançados por eles, como na elucidação de Hugo de Brito Machado¹⁸⁷:

Interessante aplicação do preceito pelo qual o pagamento, feito por um dos coobrigados, aproveita aos demais pode dar-se no caso em que um estabelecimento comercial transfira mercadorias para outro, no mesmo Município, sem lançar, e por isto sem pagar, o ICMS respectivo. O mesmo valor que deixa de ser pago pelo remetente, salvo situação excepcional, será pago a mais pelo destinatário, porque este não terá a seu favor o crédito correspondente. Os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica são considerados sujeitos passivos autônomos, mas são, por força de lei, solidariamente obrigados pelas dívidas de ICMS uns dos outros. Por isto, o pagamento feito pelo destinatário aproveita ao remetente, do qual nada poderá ser cobrado na situação mencionada.

A obrigação tributária honrada somente por um dos devedores solidários desobriga os outros devedores solidários perante o órgão arrecadador, entretanto nada impede ação regressiva contra os demais devedores, ingressada pelo pagador da dívida, visando o recebimento da cota parte de cada um. Neste caso a obrigação tributária cessa, inclusive aproveitando o adimplemento para todos os devedores, nascendo então, uma obrigação civil, que pode ser ou não cobrada dos demais.

O legislador ainda prevê “*que a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados*”, salvo se for concedida em caráter personalíssimo. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸⁸ “*a isenção impede a ocorrência do fato gerador e do*

¹⁸⁶Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

¹⁸⁷MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 175.

¹⁸⁸COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 604.

correlativo e congênito crédito tributário. A remissão dispensa o pagamento do crédito à conta dos sujeitos passivos da obrigação tributária”.

Entretanto se a isenção ou remissão for atribuída a somente um dos devedores solidários em caráter personalíssimo, a obrigação e a solidariedade ainda permanecerão para os outros obrigados que responderão pelo compromisso tributário mesmo com a saída do isento ou remido.

A interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, pelo vínculo jurídico da solidariedade, pode favorecer ou prejudicar os demais coobrigados, conforme preceitua a norma tributária. Aliomar Baleeiro¹⁸⁹ lembra não se referir a lei tributária *“aos casos de interrupção da prescrição ‘em favor’ de um dos obrigados, hipótese pouco provável”.*

Realmente existe pouca probabilidade na interrupção da prescrição em favor de apenas um dos sujeitos passivos solidários, pois as causas listadas no artigo 174 do Código Tributário Nacional¹⁹⁰ inviabilizam esta possibilidade, mesmo porque a interrupção da prescrição certamente não favoreceria e sim prejudicaria os coobrigados.

2.8.3. Responsabilidade por personalidade

A responsabilidade por personalidade é a forma geral da responsabilidade tributária, utilizada em sentido amplo na maioria dos artigos do Código Tributário Nacional¹⁹¹. Conforme explica Hugo de Brito Machado¹⁹² *“essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.*

O vínculo com o fato gerador da obrigação tributária, faz com que o contribuinte tenha personalidade com o compromisso a ser adimplido perante o órgão arrecadador, não podendo ser transferida a terceiros, pois neste caso somente o contribuinte terá legitimidade para se responsabilizar pela obrigação tributária, não

¹⁸⁹BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizaél Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.126.

¹⁹⁰Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

¹⁹¹Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

¹⁹²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 178.

podendo delegar a terceiros. Esta reponsabilidade tem caráter personalíssimo, não pode ser transferida para o responsável tributário, salvo exceções previstas em lei.

2.8.4. Responsabilidade por transferência

O artigo 121 do Código Tributário Nacional¹⁹³ diferencia contribuinte de responsável pelo vínculo direto ou indireto com o fato gerador, possibilitando, nos casos previstos em lei, a delegação da responsabilidade sobre o pagamento da obrigação a outro sujeito passivo diverso do contribuinte. Francisco Leite Duarte¹⁹⁴ dá a seguinte explicação para responsabilidade por transferência:

(...), na responsabilidade por transferência, a lei escolhe exatamente aquela pessoa que, naquela naturalidade da manifestação de riqueza, deveria figurar no polo passivo da obrigação tributária, mas prevê um evento, que ocorrido, provoca a transferência da responsabilidade para uma terceira pessoa. Assim, na transferência, a primeira pessoa a ser chamada a cumprir a obrigação tributária é o contribuinte. O responsável só será chamado ao cumprimento na impossibilidade de cumprimento por parte do contribuinte.

Portanto a obrigação é contraída pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, por pessoalidade, dada ao vinculo direito com o fato gerador, entretanto a ocorrência de fato posteriores, previstos em lei, esta obrigação é transferida para outros obrigados que deverão cumpri-la. Esta responsabilidade verifica-se no caso dos sucessores, terceiros, infrações e em alguns casos por solidariedade.

2.8.4.1. Responsabilidade dos sucessores

A sucessão não é instituto jurídico privativo do Direito Tributário, pois é também estudada por outros ramos do Direito. No ramo estudado o Código Tributário Nacional¹⁹⁵ normatiza a responsabilidade dos sucessores levando em consideração a responsabilidade sobre créditos tributários: oriundos de bens móveis previsto no artigo 130¹⁹⁶; relacionados a bens em geral previsto no artigo 131, inciso I¹⁹⁷; da

¹⁹³Art. 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.

¹⁹⁴DUARTE, Francisco Leite. *Direito tributário (teoria e prática)*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 356.

¹⁹⁵Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

¹⁹⁶Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos

sucessão *causa mortis* previsto no artigo 131, incisos II e III¹⁹⁸; na ocorrência de fusão, incorporação, transformação ou extinção da pessoa jurídica previsto no artigo 132¹⁹⁹ e no acontecimento de aquisição de fundo de comércio previsto no artigo 133²⁰⁰.

A responsabilidade dos sucessores recai sobre os adquirentes de imóveis, adquirente ou remitente de bens imóveis, herdeiros, no caso de fusão, incorporação transformação e cisão de pessoas jurídicas e aquisição de fundo de comércio.

No caso da aquisição de imóveis é forçoso lembrar que o fato gerador dos tributos que recaem sobre tais bem está diretamente ligado à propriedade do imóvel, portanto ocorrida a transferência do imóvel, o tributo o acompanha, sendo que o adquirente será o novo responsável pela obrigação tributária. Mauro Luís Rocha Lopes²⁰¹ entende pela improbabilidade de tal fato acontecer:

Na verdade, tal responsabilidade do adquirente dificilmente se configurará, já que as certidões de quitação de tributos são exigidas tanto para a lavratura de

adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

¹⁹⁷Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

¹⁹⁸Art. 131. São pessoalmente responsáveis: (...) II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

¹⁹⁹Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à 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.

²⁰⁰Art. 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 à 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. § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I - em processo de falência; II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005) II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

²⁰¹LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi:2013. p. 203.

escrituras de venda de imóveis, quanto para o seu registro de RGI (em muitos casos, sob pena de responsabilidade dos tabeliães e serventuários de ofício).

De fato, é necessário que o adquirente esteja munido de todos os documentos que comprovem a quitação dos débitos relativos ao imóvel adquirido, certidões negativas de débitos, apresentando ao cartório para que faça constar na escritura de compra e venda, mas, é regra cartorária, não fazer tal escritura sem a apresentação de tais certidões, visando excluir a responsabilidade do tabelião.

Para a total segurança do adquirente, é necessário que este solicite ao alienante não só as certidões negativas de débitos, visto que o Fisco tem cinco anos para efetuar o lançamento tributário, mas também todos os comprovantes de pagamentos de tributos relativos ao imóvel, prevenindo eventuais problemas tributários posteriores.

Por outro lado, no caso de arrematação em hasta pública o adquirente arrematante não responde pelos tributos, conforme previsão do parágrafo único do artigo 130 do Código Tributário Nacional²⁰², pois o preço pago deve estar incluso os tributos já lançados, para o arrematante, mesmo que valor pago na arrematação seja inferior ao devido na obrigação tributária. Aliomar Baleeiro²⁰³ esclarece:

Se a transmissão do imóvel se opera por venda em hasta pública, ou seja, o leilão judicial, o arremate escapa ao rigor do art. 130, porque a sub-rogação se dá sobre o preço por ele depositado. Responde este pelos tributos devidos, passado o bem livre ao domínio de quem o arrematou.

Embora não haja referência na norma tributária para bens móveis, somente para bens adquiridos ou remidos, já existe na lei tributária a regra específica para os bens imóveis, e os remanescentes seriam somente os bens imóveis. Na aquisição ou remição de bens móveis a regra é unificada, pois o adquirente ou remitente respondem pelos tributos do bem adquirido.

Aliomar Baleeiro²⁰⁴ elucida a remissão, ação de remitir, como “*perdoar a dívida, renunciar o credor ao direito de recebe-la ou de usar ação para exige-la. O CTN diz o ‘remitente’, o que remite, mas cuida só do que resgata ou redime o bem onerado ou em execução*”. Entretanto a remição é o ato de resgatar a dívida, este utilizado na lei tributária.

²⁰²Cf. nota 196.

²⁰³BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.146.

²⁰⁴BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.146.

Na responsabilidade na sucessão *causa mortis* a legítima deve ser utilizada para o pagamento dos tributos pendentes e devidos pelo *de cuius*, sendo que a dívida não pode ultrapassar o valor desta. Entretanto enquanto não houver a partilha dos bens, o espólio, mesmo sendo ente despersonalizado, responde pelos tributos que incidirem a partir da abertura da sucessão. Mauro Luís Rocha Lopes²⁰⁵ explica:

Nos incisos II e III do art. 131, o CTN trata da responsabilidade por sucessão *causa mortis*, embora haja menção ao *sucessor a qualquer título*. Da conjugação das normas constantes dos referidos incisos, tem-se que o espólio seria responsável pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão, sendo que, daí até a data da partilha ou adjudicação, os herdeiros ou legatários responderiam pelos tributos, na medida do respectivo quinhão ou legado.

Após a partilha dos bens, cada herdeiro ou legatário responderá pelo valor tributário correspondente ao seu quinhão. No caso do meeiro este já é sujeito passivo da obrigação tributária, esta solidária, pois existiu solidariedade entre o casal, em relação ao imóvel, tendo em vista o regime de casamento. O inventariante, por sua função, é responsável pelo pagamento dos tributos referentes à legítima, até o final do inventário.

Na sucessão empresarial e também na extinção de empresas, as pessoas jurídicas sucessoras responderão pelos tributos devidos pelas empresas precursoras, até a data da fusão, transformação ou incorporação. Francisco Leite Duarte²⁰⁶ conceitua os institutos mencionados para maior esclarecimento e aprendizado:

Os conceitos de fusão, transformação ou incorporação estão contidos na Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228). A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro (art.220). A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227). A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial ou versão (art. 229).

A empresa antecessora desaparece juridicamente, sendo a responsabilidade tributária transferida para a nova empresa, que responderá pelos tributos devidos.

²⁰⁵ LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi:2013. p. 204.

²⁰⁶ DUARTE, Francisco Leite. *Direito tributário (teoria e prática)*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 376.

Todas as sociedades estão adstritas às normas da responsabilidade tributária por transferência, pois mesmo em todos os casos o sucessor, é responsável pelas dívidas do antecessor.

Ao adquirir fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, continuando a exploração destes a pessoa jurídica ou física adquirente se responsabiliza por estes, salvo se este somente adquirir estoque de mercadoria e produtos remanescente, neste caso não existe a exploração do estabelecimento comercial e fundo de comércio, apenas uma operação de compra e venda de mercadorias.

A responsabilidade do adquirente do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, responderá integralmente pela obrigação tributária se este findar a exploração e subsidiariamente se continuar com a exploração ou se, no prazo de seis meses recomeçar a atividade.

2.8.4.2. Responsabilidade de terceiros

O artigo 134 do Código Tributário Nacional²⁰⁷ lista os devedores, que no caso de descumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte, responderão de forma solidária juntamente com o contribuinte nos atos por si controlados ou pelas omissões de sua responsabilidade. Segundo Hugo de Brito Machado²⁰⁸:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou me relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.

²⁰⁷ 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.

²⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 185.

A responsabilidade prevista nos artigos da lei tributária não é objetiva, bastando apenas o resultado é necessária a configuração do dolo ou culpa e nexo de causalidade com o relativo tributo. Ademais é importante apontar o não cumprimento pelo responsável principal, para depois transferi-la ao terceiro. A responsabilidade, neste caso, só é aplicável aos tributos e às sanções de caráter moratório.

2.8.4.3. Responsabilidade por infrações

Esta responsabilidade diz respeito a infrações tributárias, não penais, pois tal assunto estão especificamente sistematizados em outras seções diversas do código tributário. Aliomar Baleeiro²⁰⁹ entende que esta responsabilidade trata de:

- (1) às infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e às infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação);
- (2) às infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

A responsabilidade por infrações independe da vontade do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos da ação, isto é, a responsabilidade é objetiva não dependendo da conduta do agente, bastando apenas o resultado estar em desacordo com a legislação tributária.

O entendimento dos tribunais administrativos e judiciais vem atenuando as sanções tributárias quando demonstrada a boa-fé do contribuinte ou responsável infrator, pelo fato da responsabilidade poder ser apurada mesmo sem efetividade da conduta visto que, em alguns casos, o infrator pode, realmente, ser desconhecedor da norma tributária.

Entretanto, mesmo configurada a boa-fé a sanção não pode ser remida, tendo vista que esta penalidade se trata de multa formal, sendo que a autoridade administrativa não tem previsão legal para o ato. O artigo 172 do Código Tributário Nacional²¹⁰ trata de obrigação tributária principal, sendo certo que a

²⁰⁹BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.163.

²¹⁰Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis(sic) do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade(sic), em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do

responsabilidade por infrações trata de obrigação tributária acessória.

2.8.5. Responsabilidade por substituição

A diferenciação da responsabilidade por substituição e por transferência não decorre da lei e sim da doutrina, pois a legislação tributária apenas diferencia o contribuinte e o responsável. Apesar disto a lei, tacitamente, inclui no sistema a figura do substituto tributário, um terceiro que se obriga a pagar o tributo no “lugar” do contribuinte. Alfredo Augusto Becker²¹¹ esclarece:

O substituto legal tributário é uma *espécie* do gênero contribuinte *de jure*. Contribuinte *de jure* é a pessoa que a regra jurídica põe no polo negativo da relação jurídica tributária, assumindo a posição de sujeito passivo da mesma. Contribuinte *de jure* é o *gênero* que abrange duas espécies o substituto legal tributário e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. (como no original)

O substituto tributário se responsabiliza legalmente a pagar o tributo em nome e com o dinheiro do contribuinte sem ocupar o seu lugar na relação tributária. Leandro Paulsen²¹² entende ser o substituto tributário “*um terceiro que o legislador intercala entre o contribuinte e o fisco para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos*”. E ainda completa:

Cabe ao substituto tomar a iniciativa de verificar o montante devido e proceder ao seu pagamento, colaborando, assim, com a tributação. O substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa seu lugar na relação contributiva. O terceiro, por ser colocado na posição de substituto, não torna contribuinte do montante que tem de recolher. É sujeito passivo, sim, mas da **relação própria de substituição**, e não da relação contributiva. (como no original)

O legislador escolheu eleger um substituto tributário visando facilitar a arrecadação e a fiscalização tributária, tendo em vista a concentração de contribuintes possibilitando ao substituto a retenção e o recolhimento dos tributos devidos relacionados a ele. A ideia evita o inadimplemento dos contribuintes e também a diminuição do volume dos custos gastos pelo Fisco para arrecadação.

Existem algumas modalidades de substituição que possuem o mesmo objetivo, mas com *modus operandi* diferenciado, de acordo com a arrecadação e repasse ao

território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

²¹¹BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 592.

²¹²PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário (completo)*. 7.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 192.

Fisco, são elas: convencional, regressiva, progressiva e monofásica.

2.8.5.2. Responsabilidade por substituição convencional

A substituição convencional ou pura ocorre nos casos pelo qual a responsabilidade do substituto nasce no momento da ocorrência do fato gerador. O substituto, já que deve fazer a retenção do tributo no pagamento, é apenas um intermediário entre o Fisco e o contribuinte, se colocando entre os dois sujeitos originários da obrigação com a responsabilidade de reter o dinheiro e repassá-lo ao órgão arrecadador.

Maria Rita Ferragut²¹³ vê a responsabilidade por substituição convencional como “*a substituição assim que ocorrido o fato jurídico, como no exemplo do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS retido do prestador, ou do recolhimento do IRRF pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior*”. Nestes casos não existe procrastinação no pagamento, mas imediata substituição do devedor.

2.8.3.1. Responsabilidade por substituição regressiva ou para trás

Esta responsabilidade por substituição é medida importante para o caso do comerciante que não possui estrutura ou capacidade econômica para saudar as obrigações fiscais, adiando de forma legal o pagamento do tributo, responsabilizando o adquirente da mercadoria pelo recolhimento do valor tributário devido pelo contribuinte que a vende. Paulo de Barros Carvalho²¹⁴ define a substituição tributária regressiva como:

A verdadeira hipótese de diferimento onde há postergação do instante para o pagamento do tributo, transferindo a obrigação fiscal para o sujeito que realiza etapa subsequente da cadeia, este obrigado a recolher o valor de duas operações: uma, de sua própria etapa; outra daquela que a antecedeu.

Mauro Luís Rocha Lopes²¹⁵ vê a permissão do Fisco em “*centralizar a fiscalização na indústria que se utiliza, na fabricação de seus produtos, de insumos adquiridos de tais contribuintes, acabando ela por recolher o tributo devido na citada*

²¹³FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 64.

²¹⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 578.

²¹⁵LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi: 2013. p. 199.

operação, na qual figurará como substituto tributário". Neste caso o produtor *in natura*, por sua simplicidade e apedeutismo é substituído pela indústria.

A indústria, adquirente da matéria prima *in natura*, por sua grandeza, condições técnicas e legais, por sua vez, tem a capacidade de escrituração fiscal, contabilidade e, principalmente, possibilidade financeira para o pagamento do tributo devido pelo contribuinte originário, o produtor, o substituindo perante o Fisco.

Não se pode confundir o adiamento do pagamento da obrigação com mora, pois como diz Maria Rita Ferragut²¹⁶ "*o vencimento da obrigação condiciona-se a um outro fato futuro, a ser praticado pelo substituto (indústria deverá promover a saída do insumo adquirido do produtor, ainda que o bem tenha sido alterado em função da industrialização)*".

Esta substituição, é baseada na capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação e apesar do fato gerador ocorrer na venda do produto *in natura* para a indústria, o vencimento da obrigação só ocorrerá a partir do momento em que a indústria revender o produto, ou resultado de seu processamento.

2.8.5.3. Responsabilidade por substituição progressiva ou para frente

Diferentemente da responsabilidade por substituição regressiva, a progressiva faz com que o substituto efetue o pagamento do tributo de forma antecipada, de forma estimada como explica Maria Rita Ferragut²¹⁷ pois o fato gerador é presumido, "*norma jurídica que imputa a um fato indiciário de situação de provável ocorrência futura consequências jurídicas próprias do fato jurídico típico tributário*". Paulo de Barros Carvalho²¹⁸ completa:

De modo diverso, na chamada substituição *para frente*, nutrida pela suposição de que determinado sucesso tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando importantes valores constitucionais. Para atenuar os efeitos aleatórios dessa concepção de incidência, acena-se com um expediente compensatório ágil, que possa, a qualquer momento, ser acionado para recompor a integralidade econômico-financeira da pessoa atingida, falando-se até em lançamentos escriturais imediatamente lavrados nos livros próprios. Por esse modo se pretende legitimar, perante o ordenamento jurídico, a extravagante iniciativa de tributar eventos futuros, sobre os quais nada se pode adiantar.

²¹⁶FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 64.

²¹⁷FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 64.

²¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 579.

O autor entende ser inconstitucional a substituição para frente, porque o contribuinte irá recolher por um tributo de forma presumida, podendo este ser injusto pelas circunstâncias incertas do futuro, pois este não há como prever. Entretanto os tribunais superiores entendem que não é inconstitucionalidade em tal substituição.

Então a indústria recolhe o tributo aos cofres do sujeito ativo, substituindo os demais na cadeia do comércio, aproveitam-se do crédito tributário, repassando tal benefício até o consumidor. Logicamente o valor do tributo é embutido no preço da mercadoria, sendo certo que na realidade quem desembolsa sofre o ônus do tributo é o consumidor final.

3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR

3.1. Sociedades

O empreendedorismo é algo entranhado no ideal de sucesso do ser humano visando melhorar suas finanças, ter sua própria renda para sustentar-se. Nos tempos modernos a maior vontade do cidadão é ter uma atividade econômica lucrativa, em geral desenvolvida de apenas pelas pessoas físicas de forma isolada, contudo, nem sempre é possível exercer empreender sozinho, sendo comum a união em sociedades.

Para se ter uma sociedade é mister a presença de duas ou mais pessoas, com reunião de capital e trabalho para o exercício de uma atividade econômica com objetivos comuns, visando a partilha dos proveitos. Amador Paes de Almeida²¹⁹ leciona sobre a sociedade empresárias:

Distinguem-se sociedades comerciais das sociedades civis exclusivamente pela prática de atividade empresarial mercantil por parte das primeiras, inteiramente inexistentes nas segundas. Por atividade empresarial mercantil se há de entender, malgrado a dificuldade de conceituação, os negócios jurídicos referentes diretamente ao exercício normal do comércio ou da indústria, consistentes na operação típica de compra e venda, ou ainda naqueles atos que imprimem feição características ao comércio, ou na clássica definição, em atos de medição entre o produtor e o consumidor, com habitualidade e finalidade lucrativa.

A exploração da atividade empresarial, exercendo profissionalmente prática econômica sistematizada para a produção ou a circulação de bens e serviços, é exercício da sociedade empresária, sendo que esta diverge da sociedade simples, principalmente por seu objeto social. André Luiz Santa Cruz Ramos²²⁰ aponta a diferença entre sociedade empresaria e sociedade simples:

²¹⁹ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 9.

²²⁰ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 216.

Portanto, a grande diferença entre as sociedades simples e as sociedades empresárias não está no fato destas possuírem finalidade lucrativa, porque aquelas também podem ostentar essa característica. O traço distintivo entre ambas é mesmo o objeto social: a sociedade empresária tem por objeto o exercício da empresa (atividade econômica organizada de prestação ou circulação de bens e serviços); a sociedade simples tem por objeto o exercício de atividade econômica não empresarial.

Portanto, a organização de algumas sociedades pode gerar confusão na definição de ser simples ou empresária, entretanto seu objeto social será crucial para a diferenciação. Se o objeto da sociedade for a exploração do profissionalismo e organização dos fatores de produção, como a circulação de bens ou de serviços será empresária, caso contrário, simples.

3.1.1. Sociedade cooperativa

É considerada sempre uma sociedade simples, não importando o seu objeto social, tendo em vista o disposto no artigo 982, parágrafo único, do Código Civil²²¹. Esta difere das demais sociedades por suas características próprias, como prestar serviços aos seus próprios sócios, os cooperados.

Apesar de não haver vedação legal, a sociedade cooperativa não visa lucros, mas sim aquisição de mercadorias em maior quantidade, conseqüentemente com valor mais baixo para revenda a preços acessíveis para seus cooperados. André Luiz Santa Cruz Ramos²²² leciona:

Para saber se uma sociedade cooperativa é empresária, não se utiliza o critério material previsto no art. 966 do CC, mas um critério legal, estabelecido no art. 982, parágrafo único, o qual dispõe que “independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e simples a cooperativa”.

Conforme entendimento de Marlon Tomazette²²³ “*as sociedades cooperativas nascem a partir de um ato de vontade dos cooperados que, normalmente, são pessoas que têm muitas afinidades entre si*”. A formalização desta vontade poderá ser feita através de assembleia geral de constituição ou em escritura pública, com

²²¹ Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais. Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

²²² RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 56.

²²³ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 627.

posterior registro nos órgãos competentes.

Em relação a responsabilidade segundo Mônica Gusmão²²⁴ os sócios “*tanto podem assumir responsabilidade limitada quanto ilimitada. Na limitada, responderão somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nessas operações*”. Esta possibilidade é prevista no artigo 1.095 do Código Civil²²⁵.

Marlon Tomazette²²⁶ ainda alerta que “*se a sociedade não tiver capital social, esta última opção (ilimitada) é a única cabível para a responsabilização dos sócios cooperados*”. O mesmo artigo prevê se a responsabilidade for ilimitada, o sócio (cooperado) responderá de forma solidária e irrestrita pelas obrigações sociais, independentemente da participação do negócio.

3.1.2. Sociedade em comandita por ações

Mesmo sendo organizada com certa semelhança à sociedade anônima, a sociedade em comandita por ações é um tipo societário que está em desuso, pois os acionistas diretores respondem de forma ilimitada e em caráter subsidiário pelas obrigações sociais. Marlon Tomazette²²⁷ explica:

Trata-se de uma sociedade cujo capital é dividido em ações, podendo usar razão social ou denominação, sendo obrigatório na razão social o nome do administrador. Os administradores de tal companhia são necessariamente acionistas e assumem responsabilidade subsidiária, solidária e ilimitada, pelas obrigações sociais. Os mesmos são nomeados pelo estatuto, sem mandato fixo, e só poderão ser destituídos por deliberações tomada por dois terços do capital social.

Havendo mais de um diretor, que deve ser acionista, a responsabilidade entre ele é solidária após esgotados os bens sociais. Como os diretores não são eleitos pela assembleia geral, somente nomeados em ato constitutivos, este não tem mandato e por consequência a lei impõe regras rigorosas quanto a sua responsabilidade que é ilimitada.

²²⁴ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 151.

²²⁵ Art. 1.095. Na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada. § 1o É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações. § 2o É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

²²⁶ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 634.

²²⁷ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 584.

A assembleia geral por sua vez, tem poderes bem limitados e conforme o artigo 1.092 do Código Civil²²⁸ não podendo, sem a anuência dos diretores nomeados mudar o objeto principal da sociedade, prorrogar o prazo de duração, aumentar ou diminuir o capital social, criar debêntures²²⁹, ou partes favorecidas.

3.1.3. Sociedade em comandita simples

Segundo a doutrina de Amador Paes de Almeida²³⁰ “*esta é a sociedade mercantil mais antiga de que se tem notícia*”. Utilizada nas expedições marítimas esta sociedade, conhecida como *comenda*, conforme ensina o autor:

Utilizada sobretudo nas expedições marítimas, a *commenda* se caracterizava pela participação de um capitalista, que permanecendo em sua pátria (*sócio stans*), confia (*commensat*) a um empresário, que viaja (*tractor, portior, portator, acommendatarius*) e frequentemente era o próprio capitão do navio, o capital necessário para a expedição. (como no original)

A sociedade em comandita simples possui dois tipos de sócios, os comanditados e os comanditários. Esta sociedade faz a conciliação da solidariedade com a responsabilidade limitada. Monica Gusmão²³¹ entende por sociedade em comandita simples “*a formada por duas espécies de sócios, os comanditados, pessoas físicas, com responsabilidade ilimitada, e os comanditários, pessoas físicas ou jurídicas, obrigados somente pelo valor de suas quotas, e com responsabilidade limitada*”.

A administração da sociedade cabe aos sócios comanditados, não possibilitando aos sócios comanditários qualquer ato de gestão. É compreensível tal determinação legal, tendo em vista a responsabilidade ilimitada dos comanditados, entretanto, conforme o artigo 1.047 do Código Civil²³², os comanditários podem

²²⁸ Art. 1.092. A assembleia geral não pode, sem o consentimento dos diretores, mudar o objeto essencial da sociedade, prorrogar-lhe o prazo de duração, aumentar ou diminuir o capital social, criar debêntures, ou partes beneficiárias.

²²⁹ Debênture é um título de dívida, de médio e longo prazo, que confere a seu detentor um direito de crédito contra a companhia emissora. Quem investe em debêntures se torna credor dessas companhias. No Brasil, as debêntures constituem uma das formas mais antigas de captação de recursos por meio de títulos.

²³⁰ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 99.

²³¹ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 190.

²³² Art. 1.047. Sem prejuízo da faculdade de participar das deliberações da sociedade e de lhe fiscalizar as operações, não pode o comanditário praticar qualquer ato de gestão, nem ter o nome na firma social, sob pena de ficar sujeito às responsabilidades de sócio comanditado. Parágrafo único. Pode o comanditário ser constituído procurador da sociedade, para negócio determinado e com poderes especiais.

fiscalizar operações da sociedade e também tomar parte das deliberações sociais, resguardando seus direitos.

3.1.4. Sociedade em comum

A sociedade em comum é aquela sem registro ou inscrição nos órgãos competentes, ou seja, “*tendo ou não ato constitutivo escrito, não o levaram ao registro e, conseqüentemente, não adquiriram a personalidade jurídica*, conforme ensina Marlon Tomazette²³³. O autor ainda lembra que as sociedades em processo de formação também são sociedades em comum, pois já existem, mas não forma devidamente “registradas” ainda.

O fato da ausência de registro nos órgãos competentes não permite que esta sociedade possua personalidade jurídica, trazendo a responsabilidade solidária e ilimitada para o sócio que contratou por ela e subsidiária dos demais integrantes da sociedade, inclusive no caso de falência. Entretanto tem legitimidade para estar em juízo, pois sua existência é reconhecida pelo Código Civil.

3.1.5. Sociedade em conta de participação

Também uma sociedade antiga, cujo a origem a história aponta para as navegações. Monica Gusmão²³⁴ lembra da origem das sociedades em conta de participação quando leciona:

A origem das sociedades em conta de participação eram as chamadas *societas maris* (sociedades marítimas) e constituía-se de um sócio *stans* (que ficava na cidade) e de um sócio *tractator* (o que exercia no navio, a atividade mercantil), tendo breve duração, visto que constituída para, em regra, uma só viagem. (como no original)

É uma sociedade oculta, pois somente o sócio ostensivo se obriga perante terceiros, sendo o outro sócio, o participante irrevelado tem responsabilidade apenas perante o sócio evidente, nos termos previamente acordado entre os membros da sociedade. Amador Paes de Almeida²³⁵ leciona:

A sociedade em conta de participação se constitui de duas ou mais pessoas que

²³³ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 282.

²³⁴ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 112.

²³⁵ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 116.

se associem para a realização de empreendimentos, levados a efeito e nome exclusivo do denominado *sócio ostensivo*, que responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, assumidas em seu nome pessoal.

André Luiz Santa Cruz Ramos²³⁶ entende se tratar propriamente de uma sociedade “*mas de um contrato especial de investimento*”. O autor partiu da premissa de ser “*incoerente chamar de sociedade a conta em participação, uma vez que ela não possui personalidade jurídica*”, e também por sua natureza secreta e ausência de nome empresarial.

Apesar de tal vínculo societário existir internamente, apenas perante os membros a lei reconhece sua existência através do Código Civil, não permitindo que terceiros sejam lesados, vinculando o sócio ostensivo a responsabilidade ilimitada, fazendo com este responda sozinho perante terceiros.

3.1.6. Sociedade em nome coletivo

Sociedade constituída exclusivamente de pessoas físicas com responsabilidade ilimitada e solidária perante terceiros. Entre os sócios pode haver, segundo Mônica Gusmão²³⁷, “*(...) cláusula limitativa de responsabilidade*” que “*somente produz efeitos entre os sócios (interna corpore) e não pode ser oposta a terceiros*”. Amador Paes de Almeida²³⁸ explica:

Em conformidade com o disposto no art. 1.039, parágrafo único, do N. Código Civil, os sócios podem, no contrato social, ou em convenção posterior, limitar entre si a responsabilidade de cada um. Tal convenção, porém, não tem qualquer efeito perante terceiros. Para estes, todos permanecerão solidários e ilimitadamente responsáveis, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Assim, fácil é verificar que essa espécie de sociedade só possui uma categoria de sócios – *os sócios solidários* -, ao contrário das demais sociedades, que, ou reúnem sócios solidários e de responsabilidade limitada conjuntamente (como ocorre com a sociedade em comandita simples), ou apenas de responsabilidade limitada (como a sociedade limitada). (como no original)

A firma social é necessária para a criação desta sociedade e sua administração somente poderá ser exercida por um dos sócios, sendo vedada, expressamente, a administração por pessoa estranha ao quadro societário. Nesta sociedade os bens particulares dos sócios podem ser alcançados, sendo que antes deve haver um

²³⁶ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 233.

²³⁷ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 188.

²³⁸ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 108.

esgotamento dos bens societários. André Luiz Santa Cruz Ramos²³⁹ resume:

Ademais, sendo a sociedade em nome coletivo modelo societário em que os sócios respondem ilimitadamente pelas obrigações sociais, subentende-se que (i) ela deve sempre adotar *firma social* como espécie de nome empresarial (art. 1.041, parte final, c/c o art. 1.157 do CC), (ii) não se admite a participação de incapazes, (iii) os sócios têm ampla liberdade para disciplinar as suas relações sociais, desde que não desnaturem o tipo societário escolhido, (iv) ela é uma sociedade de pessoas, dependendo de consentimento dos demais sócios a entrada de estranhos ao quadro social e (v) a sua administração compete aos próprios sócios, não se admitindo a designação de não sócio para o desempenho de tal mister (art. 1.042 do Código Civil). (como no original)

A dissolução desta sociedade pode ocorrer por qualquer causa constante no artigo 1.033 do Código Civil²⁴⁰ e no caso de sociedade empresária, como existe o registro e a legalização da mesma, pode ser declarada a falência. Além do mais é uma sociedade contratual, regida, subsidiariamente pelas normas da sociedade simples.

3.1.7. Sociedade de propósito específico

A Lei n. 11.079 de 30 de dezembro de 2004 trouxe para o ordenamento jurídico o nome da sociedade de propósito específico (SPE), até então não cogitada. Esta sociedade guarda relação com *joint venture* “*modalidade de cooperação entre sociedades empresárias com a finalidade de exercício de uma atividade econômica independente e com intuito lucrativo*”, conforme leciona André Luiz Santa Cruz Ramos²⁴¹ e completa:

A sociedade de propósito específico não é, na verdade, um novo tipo societário, mas apenas uma sociedade empresária – geralmente uma S/A – que terá objeto social único, exclusivo, conforme seu próprio nome já indica. Será constituída, pois, para desenvolver determinado projeto, sendo um mero instrumento de sua controladora para o atingimento de tal finalidade.

²³⁹ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 365.

²⁴⁰ Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer: I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado; II - o consenso unânime dos sócios; III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado; IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias; V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar. Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira, no Registro Público de Empresas Mercantis, a transformação do registro da sociedade para empresário individual ou para empresa individual de responsabilidade limitada, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código.

²⁴¹ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 381 e 382.

Esta sociedade não possui um modelo legal para sua regulamentação, tendo que utilizar-se de modelos já preexistentes, que possibilitem a personalidade jurídica, pois está será uma sociedade empresária, como a sociedade limitada ou anônima, entretanto com uma finalidade exclusiva, por isso uma sociedade de propósito específico. Gabriel Luiz Carvalho²⁴² define:

Do exposto, infere-se que a SPE pode ser conceituada, mesmo provisoriamente e de maneira geral, como uma estrutura negocial que reúne interesses e recursos de duas ou mais pessoas para a consecução de empreendimento de objeto específico e determinado, mediante a constituição de uma nova sociedade com personalidade jurídica distinta da de seus integrantes.

A responsabilidade dos sócios será regida pelo regime jurídico societário personificável adotado, regime este viabilizador da criação de personalidade jurídica. A constituição dos sócios poderá ser de pessoas físicas ou jurídicas, conjugando interesses, habilidades e recursos para execução de atividade determinada e específica.

3.1.8. Sociedade anônima

A sociedade anônima, como a comandita por ações, é composta por ações, sendo nominadas na doutrina como sociedades por ações. Amador Paes de Almeida²⁴³ define como *“a pessoa jurídica de direito privado, de natureza empresária, com o capital dividido em ações, sob uma denominação, limitando-se a responsabilidade dos acionistas ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas”*.

As sociedades anônimas são conduzidas pela Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, lei específica que, segundo André Luiz Santa Cruz Ramos²⁴⁴ foi editada pela necessidade brasileira de uma *“nova legislação que desse mais proteção aos acionistas minoritários e mais segurança para o desenvolvimento do mercado de capitais”*.

Suas características principais são: de ser uma sociedade empresária eminentemente de capital com finalidade lucrativa, tendo seu capital social dividido

²⁴² CARVALHO, Gabriel Luiz (Sociedade de propósito específico). *Jus Navigandi*, dez 2007. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/10756/sociedade-de-proposito-especifico#ixzz3qhfhwVx0>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

²⁴³ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 173.

²⁴⁴ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 282.

em ações. A responsabilidade dos sócios ou acionistas é limitada ao valor das ações adquiridas, sendo necessária sua regularização perante os órgãos competentes para seu funcionamento.

Algumas destas sociedades necessitam de autorização governamental para o seu funcionamento, estas por sua atividade, seja pelo risco ambiental, risco a terceiros, ao mercado nacional e regulamentação estatal, como as sociedades de mineração, navegação, companhias aéreas, de seguro e sociedades estrangeiras.

Por ser uma sociedade de capital por excelência, pois nela é possível a entrada de estranhos ao quadro societário independentemente de permissão dos outros sócios. Entretanto, conforme diz André Luiz Santa Cruz Ramos²⁴⁵ “*não é incomum que sociedades anônimas – sobretudo companhias fechadas familiares – assumam uma feição personalista, por meio de regras estatutárias.*”

Neste caso, no estudo social pode ser imposta a limitação de circulação de ações nominativas, conforme artigo 36 da Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976²⁴⁶ e também por meio de acordos de acionistas previsto no artigo 118 da mesma lei²⁴⁷,

²⁴⁵ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 284.

²⁴⁶ Art. 36. O estatuto da companhia fechada pode impor limitações à circulação das ações nominativas, contanto que regule minuciosamente tais limitações e não impeça a negociação, nem sujeite o acionista ao arbítrio dos órgãos de administração da companhia ou da maioria dos acionistas. Parágrafo único. A limitação à circulação criada por alteração estatutária somente se aplicará às ações cujos titulares com ela expressamente concordarem, mediante pedido de averbação no livro de "Registro de Ações Nominativas".

²⁴⁷ Art. 118. Os acordos de acionistas, sobre a compra e venda de suas ações, preferência para adquiri-las, exercício do direito a voto, ou do poder de controle deverão ser observados pela companhia quando arquivados na sua sede. § 1º As obrigações ou ônus decorrentes desses acordos somente serão oponíveis a terceiros, depois de averbados nos livros de registro e nos certificados das ações, se emitidos. § 2º Esses acordos não poderão ser invocados para eximir o acionista de responsabilidade no exercício do direito de voto (artigo 115) ou do poder de controle (artigos 116 e 117). § 3º Nas condições previstas no acordo, os acionistas podem promover a execução específica das obrigações assumidas. § 4º As ações averbadas nos termos deste artigo não poderão ser negociadas em bolsa ou no mercado de balcão. § 5º No relatório anual, os órgãos da administração da companhia aberta informarão à assembleia-geral as disposições sobre política de reinvestimento de lucros e distribuição de dividendos, constantes de acordos de acionistas arquivados na companhia. § 6º O acordo de acionistas cujo prazo for fixado em função de termo ou condição resolutive somente pode ser denunciado segundo suas estipulações. § 7º O mandato outorgado nos termos de acordo de acionistas para proferir, em assembleia-geral ou especial, voto contra ou a favor de determinada deliberação, poderá prever prazo superior ao constante do § 1º do art. 126 desta Lei. § 8º O presidente da assembleia ou do órgão colegiado de deliberação da companhia não computará o voto proferido com infração de acordo de acionistas devidamente arquivado. § 9º O não comparecimento à assembleia ou às reuniões dos órgãos de administração da companhia, bem como as abstenções de voto de qualquer parte de acordo de acionistas ou de membros do conselho de administração eleitos nos termos de acordo de acionistas, assegura à parte prejudicada o direito de votar com as ações pertencentes ao acionista ausente ou omissa e, no caso de membro do conselho de administração, pelo conselheiro eleito com os votos da parte prejudicada. § 10. Os acionistas vinculados a acordo de acionistas deverão indicar, no ato de arquivamento, representante para

determinando assim, a feição personalista, também, deste tipo societário. Marlon Tomazette²⁴⁸ completa:

A ideia fundamental na instituição é a obra a realizar, possuindo menos importância a vontade dos sócios. A vontade dos sócios é restrita à aceitação da disciplina, sem uma preocupação maior quanto aos efeitos; ao contrário do que ocorreria nos contratos, essa vontade dos sócios não seria tão determinante na vida da sociedade quanto a função social a ser exercida. Por isso, o ato constitutivo das sociedades anônimas seria um ato institucional, o qual daria origem a uma instituição.

O nome da sociedade deve ter sempre a expressão ou abreviatura de sociedade anônima ou companhia, Marlon Tomazette²⁴⁹ ressalta a vedação da *“utilização da expressão companhia ao final (art. 3º da Lei 6.404/76), a fim de evitar confusões com outras sociedades, como a sociedade em nome coletivo”*. E ainda ensina a possibilidade de inclusão do nome de pessoas físicas no nome, como exceção.

As sociedades anônimas podem ser classificadas em abertas e fechadas, segundo o artigo 4º, *caput*, da Lei das Sociedades Anônimas²⁵⁰. Fechada, segundo Amador Paes de Almeida²⁵¹ *“é a companhia que não formula apelo à poupança pública, obtendo recursos entre os próprios acionistas ou terceiros subscritores”*. Em relação à aberta, explica o autor:

Aberta é a companhia que procura captar recursos junto ao público, seja com emissão de ações, debêntures, partes beneficiárias ou bônus de subscrição, ou ainda depósitos de valores a negociação em Bolsa (instituição pública ou privada destinada a operar ações e obrigações de companhias) ou mercado de balcão (transação dos mesmos valores sem a interferência da Bolsa).

A característica principal desta sociedade é de poder ser constituída de capital subscrito menor do que previsto e autorizado no estatuto, visto que esta, quando em funcionamento, pode emitir ações, que são parcelas do capital social, a serem negociadas e gradativamente completar o capital, independente de autorização da assembleia geral ou reforma no estatuto social.

comunicar-se com a companhia, para prestar ou receber informações, quando solicitadas. § 11. A companhia poderá solicitar aos membros do acordo esclarecimento sobre suas cláusulas.

²⁴⁸ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 391.

²⁴⁹ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 389.

²⁵⁰ Art. 4º Para os efeitos desta Lei, a companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários.

²⁵¹ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 192.

A lei de Sociedades por Ações²⁵² prevê a criação de um fundo de reserva, constituído para garantir aos credores efetivo pagamento no caso de ocorrência de prejuízos e imprevistos. Algumas dessas reservas, conforme leciona Amador Paes de Almeida²⁵³ “*resultam da conversão de parcela dos lucros líquidos, como ocorre com a reserva legal (art. 193), ou decorrem de aumento de valor atribuído a elementos do ativo, como a reserva de reavaliação (art. 182, § 3º)*”. Além da reserva de capital, conforme explica o autor:

Dentre esses fundos cumpre destacar a *reserva de capital*, que constitui dos mais diversos fatores, dentre os quais cumpre pôr em relevo a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e o produto de alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

Como já mencionado anteriormente, a responsabilidade dos sócios neste tipo societário é limitada. Sendo assim o sócio, que é o acionista, responde somente pela sua parte do capital social, não assumindo, conforme explica André Luiz Santa Cruz Ramos²⁵⁴ “*senão em situações excepcionalíssimas – como a desconsideração da personalidade jurídica ou a imputação direta de responsabilidade pela prática de atos ilícitos -, qualquer responsabilidade pelas dívidas da sociedade*”.

Por isso os acionistas só respondem pela sua cota parte no capital social, limitando-se ao valor de emissão das ações subscritas ou adquiridas. Além disto, só responderão no caso de dolo ou culpa em atos ilícitos praticados em nome da empresa, ou nos casos previstos para a desconsideração da personalidade jurídica, o que será estudado mais adiante.

3.1.9. Sociedade limitada

A sociedade limitada é a espécie societária mais comum no mercado brasileiro, tendo em vista facilidade de sua constituição e também a perícia dos profissionais de contabilidade em relação a mesma, tendo em vista a quantidade de sociedades limitadas abertas todos os dias, correspondendo a 90% (noventa por cento) dos registros de sociedade no Brasil. Ricardo Fiuza e Newton De Lucca²⁵⁵ assim

²⁵² Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976.

²⁵³ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 211.

²⁵⁴ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013. p. 286.

²⁵⁵ FIUZA, Ricardo. *Código civil comentado (coordenador até a 5.ed. Ricardo Fiuza)*. 6.ed. rev. e atual. – coordenação de Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1.050.

concluem:

Assim, forçoso é a conclusão de que a limitada constitui a espécie societária mais adequada à constituição das empresas, sobretudo as de pequeno e médio porte, seja sob a forma de sociedade empresária, de natureza mercantil, seja como modelo de organização da sociedade simples, que anteriormente caracterizava a sociedade civil sob a forma limitada.

A natureza das limitadas é contratual, quanto aos atos constitutivos, pois sua constituição é realizada através de contrato social devidamente registrado. Já a natureza jurídica, segundo Mônica Gusmão²⁵⁶ é “*mista ou híbrida, isto é, tanto pode ser de pessoas quanto de capital. Depende do contrato*”. Será de capital se o contrato social permitir a livre entrada e saída de membros e também a substituição de sócio falecido por seus herdeiros. Na de pessoas o contrato não permite o livre acesso de pessoas na sociedade, impedindo o ingresso de herdeiros e também instituindo o direito de preferência.

Os integrantes desta sociedade possuem responsabilidade limitada, esta que os obriga por sua quota-parte, inclusive financeiramente, e até sua efetiva constituição, todos os sócios respondem solidariamente pela total integralização do capital social. Entretanto no caso de transgressão às normas legais, gestão fraudulenta, dissolução irregular da sociedade etc., o sócio responderá solidariamente e ilimitadamente.

Tal sociedade é aquela em que a responsabilidade de cada sócio não ultrapassa o valor de suas cotas do capital social da empresa, possibilitando a limitação da responsabilidade ao valor de suas cotas, fazendo assim a linha limítrofe entre o patrimônio da sociedade e pessoal. Sendo assim, para gozar de tal prerrogativa, havendo execução de dívidas da sociedade empresária, esta não alcança o patrimônio pessoal dos sócios, com exceção dos casos previstos em lei para a desconsideração da personalidade jurídica.

A administração da sociedade é feita ou pelos sócios, ou por terceiro indicado e votado por dois terços dos membros. Esta possibilidade deve estar expressamente descrita no contrato social ou em ato separado, pois caso contrário, somente os sócios poderão administrá-la. Existe a possibilidade, em sociedades limitadas menores, com dois ou três sócios, da administração ser efetuada por todos eles, o que também deve ficar estabelecido no contrato social.

²⁵⁶ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 236.

3.2. Teoria da desconsideração da personalidade jurídica

A pessoa jurídica tem personalidade autônoma, possuindo direito e obrigações, capacidade de se representar, não se confundindo com seus sócios que são apenas membros desta. O patrimônio da pessoa jurídica também é autônomo, tendo capacidade para possuir seus próprios bens os quais também não se identificam com o de seus sócios.

Porém, tal prerrogativa pode dar vazão a fraudes, mediante abuso de direito, caracterizado por desvio de finalidade, tendo em vista que os bens dos sócios, no caso de dívida da sociedade, não podem ser executados antes dos bens da sociedade empresária. Neste sentido ensina Marlon Tomazette²⁵⁷:

A desconsideração é, pois, a forma de adequar a pessoa jurídica aos fins para os quais ela foi criada, vale dizer, é a forma de limitar e coibir o uso indevido deste privilégio que é a pessoa jurídica, vale dizer, é uma forma de reconhecer a relatividade da personalidade jurídica das sociedades. Este privilégio só se justifica quando a pessoa jurídica é usada adequadamente, o desvio da função faz com que deixe de existir razão para a separação patrimonial. O conceito será sustentado apenas enquanto seja invocado e empregado para propósitos legítimos. A perversão do conceito para usos impróprios e fins desonestos (*e.g.*, para perpetuar fraudes, burlar a lei, para escapar de obrigações), por outro lado, não será tolerada. Entre esses são várias as situações onde as cortes podem desconsiderar a pessoa jurídica para atingir um justo resultado.

O artigo 50 do Código Civil²⁵⁸ disciplina as causas gerais para o pedido de desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade, determinando tal decisão judicial quando do “*abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial*”. Maria Helena Diniz²⁵⁹ esclarece:

Por isso o Código Civil pretende que, quando a pessoa jurídica se desviar dos fins determinantes de sua constituição, ou quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso da personalidade jurídica, o órgão julgante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando couber intervir no processo, esteja autorizado a desconsiderar, episodicamente, a personalidade jurídica, para coibir fraudes de sócios que dela se valeram como escudo sem importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica.

É necessário que ocorra os casos elencados no artigo 50 do Código Civil, para

²⁵⁷ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 233.

²⁵⁸ 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.

²⁵⁹ FIUZA, Ricardo. *Código civil comentado (coordenador até a 5.ed. Ricardo Fiuza)*. 6.ed. rev. e atual. – coordenação de Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 60.

que, a requerimento da parte ou do Ministério Público, nunca de ofício, se possa desconsiderar a personalidade jurídica, obrigando aos sócios que arquem com seu patrimônio pessoal, para saudar as dívidas da sociedade. A desconsideração da personalidade jurídica é aplicada limitadamente aos administradores ou sócios que praticaram o ato irregular, que deu causa ao uso do instituto.

Esta teoria só deve ser aplicada em casos de extrema gravidade, por consequência, apenas nos casos comprovados de abuso da personalidade jurídica, ou também nos casos de dissolução irregular. Não basta apenas o descumprimento da obrigação por parte da pessoa jurídica, pois a regra é que se prevaleça a autonomia da sociedade. Marlon Tomazette explica²⁶⁰

Para a chamada teoria maior da desconsideração, não basta o descumprimento de uma obrigação por parte da pessoa jurídica, é necessário que tal descumprimento decorra do desvirtuamento da sua função. A personificação é um instrumento legítimo de destaque patrimonial e, eventualmente, de limitação de responsabilidade, que só pode ser descartado caso o uso da pessoa afaste-se dos fins para os quais o direito a criou.

Todavia, o autor lembra que existe entendimento, nos casos do Direito do Consumidor e no Direito Ambiental entendendo pela “teoria da menor desconsideração”, pelo qual bastaria a prova da insolvência da pessoa jurídica em relação a obrigação, independente da confusão patrimonial ou o desvio de finalidade. Marlon Tomazette²⁶¹ completa:

Embora não aplicada a todos os ramos do direito, não vemos razoabilidade na aplicação dessa teoria menor. Tal teoria praticamente ignora a ideia de autonomia patrimonial das pessoas jurídicas e não coaduna com a própria origem de aplicação da teoria da desconsideração. A o contrário de proteger, a teoria menor acaba por minar a existência da autonomia patrimonial, em nada favorecendo aqueles que se dignam a exercer atividades econômicas.

O uso indevido da pessoa jurídica deve ser coibido, mas não deve ser ignorada sua autonomia patrimonial. O surgimento da autonomia patrimonial foi e continua sendo um instrumento essencial, para se incentivar o exercício de atividades econômicas, logo, não se pode simplesmente ignorar essa autonomia, mesmo com todo o uso abusivo da pessoa jurídica.

Para a desconsideração, é necessário, em primeiro lugar que haja uma pessoa jurídica devidamente constituída e registrada juntos aos órgãos competentes. Existem algumas sociedades, conforme estudado alhures, que não a possuem, por sua natureza jurídica, ou por sua constituição irregular. Conforme o Artigo 985 do

²⁶⁰ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 240.

²⁶¹ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 242.

Código Civil²⁶² as sociedades só adquirem personalidade jurídica com a devida inscrição. Mônica Gusmão²⁶³ ressalta:

É conveniente ressaltar que a teoria da desconsideração não se aplica às sociedades não personificadas, ou seja, à sociedade em comum e à sociedade em conta de participação. Um dos pressupostos de aplicação da teoria é que a sociedade tenha personalidade jurídica, para que, comprovada a fraude de seus sócios, possa ser desconsiderada.

A desconsideração da personalidade jurídica não pode ser decretada de ofício, ou seja, o juiz não pode atribuir a responsabilidade solidária da empresa com os sócios sem que haja requerimento expresso da parte ou do Ministério Público. Também, quando do pedido, o juiz deve ouvir as partes interessadas, dar voz àqueles que terão seus bens atingidos em decorrência da desconsideração.

A pessoa jurídica, por ter personalidade, tem autonomia patrimonial, ou seja, pode possuir bens em seu nome, estes não se confundindo com os bens patrimoniais particulares de seus sócios. Entretanto, conforme escreve Marlon Tomazette²⁶⁴, "*Pessoas, movidas por um intuito ilegítimo, podem lançar mão de autonomia patrimonial para se ocultar e fugir ao cumprimento de suas obrigações*". Neste caso ocorre a fraude. O autor ainda complementa:

A fraude é o artifício malicioso para prejudicar terceiros, isto é, "a distorção internacional da verdade com o intuito de prejudicar terceiros". O essencial na sua é o intuito de prejudicar terceiros, independentemente de se tratar de credores. Tal prática, é lícita, sua ilicitude decorre do desvio na utilização da pessoa jurídica, dos fins ilícitos buscados no manejo da autonomia patrimonial. (como no original)

O desvio da finalidade da sociedade também é requisito para a desconsideração como abuso de direito, caracterizado como mau uso da personalidade jurídica. A subcapitalização é um dos exemplos de abuso de direito. Os sócios devem manter na sociedade capital suficiente para cumprir suas finalidades, não podendo apropriar-se dos lucros em sua totalidade. Os lucros devem ser divididos entre os sócios, entretanto capital deve ser reaplicado na sociedade para o desenvolvimento de suas atividades.

Há também a dissolução irregular da sociedade, que também pode ser causa da desconsideração, entretanto o fato de encerrar a sociedade de forma irregular,

²⁶² Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).

²⁶³ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 120.

²⁶⁴ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 244.

sem dar as devidas baixas nos órgãos competentes e quitar os débitos da empresa, não gera, por si só, possibilidade solidariedade com os sócios. Marlon Tomazette²⁶⁵ explica:

A princípio, não há nenhuma ilicitude na criação de uma nova pessoa jurídica. Todavia, quando se cria um novo ente em detrimento dos credores da sociedade primitiva, dissolvida irregularmente, há claramente um desvio da função da pessoa jurídica. Ora, se os sócios pretendiam continuar a atividade exercida, o melhor caminho seria na sociedade já existente. A criação de um novo ente representa claramente um mau uso do instituto da pessoa jurídica.

Importante lembrar que quando os sócios agem em seu benefício, por dolo ou culpa, auferindo vantagem sobre terceiros ou sobre a própria sociedade, não é caso para se desconsiderar a personalidade jurídica, trazendo a responsabilidade solitária, pois a responsabilidade, neste caso, é pessoal do sócio que cometeu o ilícito, devendo este se responsabilizar por seus atos de forma isolada e com seus bens pessoais.

3.3. Responsabilidade tributária do sócio administrador

As sociedades que possuem pluralidade de integrantes, precisam, para manter a harmonia, de que um desses exerça a função de gerência. No caso da sociedade empresária, não é diferente, pois deve existir um responsável, ou mais de um, para este exercer a função de administrador, podendo direcionar as metas comerciais e organizar legalmente a empresa. A lei exige que a empresa, no ato de sua constituição, no contrato social, que seja nomeado o sócio, ou sócios administradores, conforme o art. 997, VI, do Código Civil²⁶⁶.

A administração da sociedade deve ser atribuída a sócios integrantes, podendo ser exercida em alguns casos por terceiros, conforme legislação aplicada a sociedade, com a previsão expressa no contrato social ou em ato separado, o cargo de sócio administrador só pode ser exercido pela pessoa que não tiver condenação por crimes que em razão de sua tipificação, possam manchar a idoneidade para fins de representação da empresa administrada. Conforme o art. 1.011, do Código

²⁶⁵ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 249.

²⁶⁶ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: (...)VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

Civil²⁶⁷.

Então o sócio administrador é aquele que através de sua conduta ilibada pregressa, na constituição da sociedade, é incumbido da administração desta, sendo necessária a expressa atribuição em contrato social ou casos excepcionais, com devido registro em Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Como já estudado alhures os bens da sociedade não se comunicam com os bens dos sócios ou acionistas, em face da autonomia patrimonial da pessoa jurídica. Entretanto esta separação patrimonial não é absoluta, pois tanto a legislação civil, quanto a tributária, regulamentam a responsabilidade dos sócios, no caso de resolução da sociedade de pessoas, e dos administradores em relação às sociedades. Maria Rita Ferragut²⁶⁸:

A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou na condição e sócios de sociedade que, por expressa disposição legal, preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada.

Amador Paes de Almeida²⁶⁹ entende que a extinção, dissolução ou liquidação da sociedade, sem antes saldar os débitos fiscais, no caso de violação à lei *“tornam os sócios-gerentes, os que emprestam os nomes à firma, os diretores, responsáveis pessoais pelas obrigações tributárias”*. Entende também que no caso de algumas sociedades, respondem de forma limitada os sócios.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que *“o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”* através da súmula 430²⁷⁰. O fato do não pagamento do tributo, não enseja solidariedade entre sócios e pessoa jurídica.

²⁶⁷ Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios. §1º Não podem ser administradores, além das pessoas impedidas por lei especial, os condenados a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato; ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra as normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, a fé pública ou a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação.

²⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 101.

²⁶⁹ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 40.

²⁷⁰ Superior Tribunal de Justiça, Súmula 430, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, REPDJe 20/05/2010.

Mônica Gusmão²⁷¹ explica a teoria menor da desconsideração que a súmula veio esclarecer:

Para esta teoria, a inclusão do sócio na execução independe da existência de título onde figure como sujeito passivo. Para a legitimação passiva basta a comprovação da insolvabilidade da sociedade. Trocando em miúdos: enquanto a primeira teoria (maior) firma-se na exigência do mau uso da sociedade, a segunda (menor) contenta-se com a insatisfação do credor e sua condição de hipossuficiente.

A súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça²⁷² por sua vez presume “*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*”. Entendendo que existe uma dissolução irregular da sociedade, embasando o entendimento no artigo 127 do Código Tributário²⁷³.

Caso o oficial de justiça, encaminhando-se ao endereço constante na junta comercial não encontre a pessoa jurídica para efetuar a citação ou intimação, está dissolvida irregularmente, pois tem a obrigação de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que no caso das sociedades constituídas é o domicílio de sua sede.

Então, por este acontecimento, existe a presunção de dissolução irregular, direcionando a cobrança dos tributos não recolhidos à pessoa física do sócio-gerente ou administrador que arcará com o pagamento dos tributos em tributos devidos com o seu patrimônio pessoal.

O artigo 134 do Código Tributário Nacional²⁷⁴ prevê a responsabilidade

²⁷¹ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 134.

²⁷² Superior Tribunal de Justiça, Súmula 435, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010.

²⁷³ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. § 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

²⁷⁴ 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

solidária pelo cumprimento da obrigação tributária para várias categorias de pessoas capazes de representar contribuintes, sendo ele pessoa jurídica ou física. No caso em estudo o artigo aponta a responsabilidade dos administradores de bens de terceiros e também os sócios. Aliomar Baleeiro²⁷⁵ esclarece:

De qualquer modo, a solidariedade prevista nesse dispositivo pressupõe duas condições: a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro, pai tutor etc., nos atos tributados ou nas omissões verificadas. Há de existir essa relação de causa e efeito.

A prova da omissão ou intervenção do terceiro, demonstrando que este deixou de cumprir com seu dever legal e a inviabilidade de exigência do crédito diretamente do contribuinte originário, é crucial para a que se configure sua responsabilidade, partindo daí a solidariedade do terceiro no pagamento da obrigação tributária. Maria Rita Ferragut²⁷⁶ esclarece:

Assim o terceiro necessariamente deverá ter concorrido para o descumprimento da obrigação tributária. Para a correta aplicação da regra, compete ao Fisco apresentar provas de que a intervenção ou a omissão ocorreu, não havendo responsabilidade do sócio se o contribuinte não reunia condições econômicas de quitar a dívida, e nem se o Fisco restringiu-se a apresentar ficha de breve relato fornecida pela Junta Comercial, indicando os nomes dos sócios, mas deixando de indicar ao menos algum indício de responsabilidade.

Segundo Maria Rita Ferragut²⁷⁷, o artigo 134 do Código Tributário Nacional²⁷⁸ tendo em vista que norma se refere à os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes e também aos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, não se aplica às sociedades de capital, como as sociedades anônimas e as limitadas. Nas sociedades anônimas não existe a figura do “sócio” e sim dos acionistas, administradores e diretores, e nas limitadas a autora conclui:

Entendemos que as sociedades de responsabilidade limitadas são sociedades mistas, tendo em vista a ausência de caráter predominantemente pessoal, somada a existência do intuito pecuniário. Atualmente, as sociedades passíveis de serem classificadas como de pessoas são aquelas em nome coletivo, a comandita

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.

²⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizaél Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.155.

²⁷⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 111.

²⁷⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2.ed. p. São Paulo: Noeses, 2009. p. 116.

²⁷⁸ Cf. nota 274.

simples e as cooperativas.

Diante do exposto, o artigo 134 do CTN não se aplica aos sócios de sociedade limitada e aos de sociedade anônima.

A responsabilidade de terceiros no artigo em comento depende da verificação do elemento subjetivo relativo à conduta do agente, tanto nas comissivas, quanto nas omissivas. O dolo ou culpa do agente é imperioso para de configurar a responsabilidade tributária, sobretudo a solidariedade entre pessoa física do sócio administrador e a pessoa jurídica. Aliomar Baleeiro²⁷⁹ explica:

Ora, o art. 134, ao contrário do art. 135, mantém no polo passivo da relação, em favor da Fazenda Pública, tanto o contribuinte como responsável; o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar o tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento. A infringência de tais deveres de fiscalização, de representação e de boa administração, que devem ser exercidos com diligência e zelo, desencadearia a responsabilidade do terceiro. Por isso, hipóteses de singelo não pagamento do tributo a cargo de terceiro se enquadram no art. 134, e não no art. 135.

O dolo é a vontade livre a consciente de se praticar um ato. Segundo Damásio E. de Jesus²⁸⁰ “*dolo é a intenção mais ou menos perfeita e praticar um fato que se conhece contrário à lei*”. O autor do fato tem a total consciência da conduta adotada e do resultado, inclusive do nexos de causalidade e vontade livre de realizar o ato e produzir o resultado ilícito, abrangendo o objetivo que deseja alcançar, os meios empregados e as consequências secundárias, vinculadas aos meios empregados.

A culpa se torna mais complexa, pois apesar da consciência da conduta, o resultado não é pretendido e nem esperado, mas previsível. Sergio Cavalieri Filho²⁸¹ conceitua culpa como “*conduta voluntária contrária ao dever de cuidado imposto pelo Direito, com a produção de um evento danoso involuntário, porém previsto ou previsível*”.

Para que se configure a culpa de alguém é oportuno que demonstre se o propulsor agiu com imprudência, negligência ou imperícia, que são os elementos básicos da conduta culposa. Imprudência, segundo Damásio E. de Jesus²⁸² “*é a prática de um fato perigoso*”, a falta de cuidado na conduta. É aquele que dirige com

²⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.160.

²⁸⁰ JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal (v. 01. Parte Geral)*. 27.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 287.

²⁸¹ CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 35.

²⁸² JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal (v. 01. Parte Geral)*. 27.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 302.

excesso de velocidade permitida, ou avança sinal. O motorista não quer atropelar ou bater em ninguém, mas a sua conduta perigosa pode levar ao resultado indesejado.

Negligência é a omissão de um dever ou um cuidado necessário, como deixar uma arma de fogo ao alcance de um incapaz, trafegar com automóvel sem freios ou condições. A imperícia, conforme ensina Pablo Stolze Gagliano²⁸³, “*decorre da falta de aptidão ou habilidade específica para a realização de uma atividade técnica ou científica*”. Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸⁴ acrescenta:

Nos termos do art. 134 do CTN, as pessoas ali referidas e mais as acrescentadas pelo art. 135 serão somente responsáveis se houver CULPA provada, assim mesmo subsidiariamente. Se a prova inexistir, não poderão ser responsabilizados e só respondem com os seus bens se os dos representados e sociedades *forem insuficientes*.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional²⁸⁵ aumenta a responsabilidade de terceiros prevista no artigo anterior, alcançando, também, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. O artigo ainda deixa claro a imprescindibilidade do dolo, conforme leciona Maria Rita Ferragut²⁸⁶:

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento. Por outro lado, não consideramos que a culpa seja elemento suficiente para a caracterização do tipo. A conclusão que não acatamos só poderia ser construída a partir do entendimento de que, como a norma não dispõe expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa já seria suficiente para ensejar a responsabilidade do administrador, entendimento esse fundado, ademais na supremacia do interesse público.

A autora entende que “*a separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios*” não permitem a responsabilização do administrador a não ser por um

²⁸³ GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo curso de direito civil (volume 3. Responsabilidade civil)*. 11.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 183.

²⁸⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 643.

²⁸⁵ 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.

²⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 120

ato comprovadamente doloso. Aliomar Baleeiro²⁸⁷ esclarece:

O terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração. É que o representante, o mandatário e o administrador com poderes de decisão – inclusive aqueles arrolados no art. 134 – podem abusar dos poderes que têm, em detrimento dos interesses dos contribuintes.

É imperioso reconhecer que o administrador tinha a opção de não praticar o ato infracional e de maneira consciente, pois conhece os procedimentos lícitos e ilícitos, assim o quis, o praticando dolosamente. Então a prática dolosa é essencial para a caracterização da responsabilidade existente na lei tributária, evitando-se assim o *animus* da prática do ato ilícito.

3.3.1. Elementos da responsabilidade tributária do administrador

Além da caracterização do dolo na conduta dos agentes previstos na lei tributária, sobretudo nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional²⁸⁸ necessária se faz a análise de dois elementos para a especificação da responsabilidade constante nos referidos artigos, os elementos pessoal e fático, capazes de dar causa ao redirecionamento da cobrança da obrigação tributária.

3.3.1.1. Elemento pessoal

Este elemento aponta o responsável pela obrigação tributária, aquele executor dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, as pessoas sujeitas à responsabilidade. Somente aqueles que possuem poder de decisão sobre a realização dos atos ilícitos, ou, embora possuem atribuições, não tomaram parte da conduta do responsável. Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸⁹ ensina:

Em suma, o art. 135 retira a “solidariedade” e “subsidiariedade” do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com a manifesta

²⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizaël Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.159 e 1.160.

²⁸⁸ Cf. notas 274 e 285.

²⁸⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 638.

malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é obvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco. (como no original)

Esta responsabilidade não é somente atribuída aos sócios, que participam da sociedade, sendo um integrante do contrato social, contribuindo para a formação de capital, participando da divisão de lucros e prejuízos. Entretanto os artigos em comento só se referem ao sócio das sociedades de pessoas. Leandro Paulsen²⁹⁰ enfatiza que a “*mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante*”. Aliomar Baleeiro²⁹¹ leciona:

Já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134. A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o polo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a “*obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto*”. O ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária), e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto. (como no original)

Os mandatários, prepostos e empregados não fazem parte do contrato social, mas segundo o artigo 135 do Código Tributário Nacional²⁹² podem ser responsabilizados por obrigações tributárias caso pratiquem atos ilícitos tributários no exercício de sua função, quando da administração ou representação da pessoa jurídica. O preposto e o mandatário representam a pessoa jurídica por sua função, e o empregado, para ser responsabilizado deve exercer função com poderes de gestão.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado por sua função já se tornam responsáveis pela pessoa jurídica. O diretor

²⁹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário (completo)*. 7.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 199.

²⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizael Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.160.

²⁹² Cf. nota 285.

segundo o conceito do direito comercial é por sua natureza um sócio que administra a sociedade, conhecido como o sócio administrador, ou sócio-gerente. O Gerente é um empregado com função de gerência, tendo vínculo empregatício e subordinado ao gestor ou a sociedade. Leandro Paulsen²⁹³ adiciona:

Somente os “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data descumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo. (como no original)

O representante, é pessoa física ou jurídica, que representa comercialmente a empresa sem vínculo empregatício, com poderes apenas para a comercialização dos produtos e serviços da sociedade, sem poder de representação ou gestão, com subordinação essencialmente de caráter meramente empresarial. Maria Rita Ferragut²⁹⁴ conclui:

Finalmente, *pessoas jurídicas de direito privado* são entidades a que a lei confere personalidade, direitos e obrigações, e que detêm personalidade diversa dos indivíduos que as compõem. O ato de constituição deve ser levado a registro para que comece, então, a existência legal da pessoa jurídica (artigo 45 do Código Civil). Seus representantes poderão, em função do inciso III do artigo 135 do CTN, ser pessoalmente responsabilizados por débitos fiscais. (como no original)

O elemento pessoal demonstra que todos os indivíduos apontados devem ser administradores, ou seja, é essencial que aquele responsabilizado pela obrigação tributária de forma solidária com a pessoa jurídica desempenhe ou tenha desempenhado o ato de administração que deu causa aos ilícitos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e a responsabilidade não será solidária e sim transferida ao responsável pelo ato ilícito, que deverá arcar com o pagamento da obrigação tributária.

3.3.1.2. Elemento fático

O elemento fático são as atitudes que originam a responsabilidade pessoal dos

²⁹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário (completo)*. 7.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 199.

²⁹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 127.

administradores, afastando a responsabilidade da pessoa jurídica, por atos praticados com excesso de poderes ou infração à norma, contrato social ou estatutos. Este fato, que faz nascer a obrigação tributária do administrador é mais um elemento da responsabilidade tributária. Aliomar Baleeiro²⁹⁵ escreve:

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora extrema) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes prévios ou concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação. Por isso, o dispositivo menciona “obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto”.

O ato que dá causa ao ilícito deve ser praticado por administrador, aquele indivíduo com poder de gestão da sociedade, com a presença do elemento subjetivo dolo, provocando o nascimento de outro fato, que por sua vez acarreta o surgimento de obrigações tributárias redirecionadas a terceiros, que conforme o dispositivo em comento, agiram de má-fé e em proveito próprio.

3.3.1.2.1. Excesso de poderes

O administrador deve sempre agir com consciência, prezando pela boa administração da sociedade, com probidade, eficiência e qualidade esperadas de um gestor no exercício de suas atividades. Maria Rita Ferragut²⁹⁶ lembra que “quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato da pessoa jurídica, e não o seu”. Alfredo Augusto Becker²⁹⁷ faz reflexão importante:

A fim de que o abuso possa tornar-se como categoria específica, entre os atos jurídicos repreensíveis, é necessário investigar a possibilidade de existir um modo de usar o direito que, não constituindo uma ilegalidade, seja um abuso. Noutras palavras, é preciso indagar se é concebível um mau uso (abuso) do Direito que não se confunda com a ausência do Direito (ilegalidade ou ilicitude).

O excesso de poderes tem grande proximidade com o abuso de direito previsto na teoria da desconsideração da personalidade jurídica, e conforme Zenildo

²⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro (atualizada por Mizaél Abreu Machado)*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.161.

²⁹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 127 e 128.

²⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 149.

Bodnar²⁹⁸ necessário se faz apontar “*o desvio de função e a ocorrência de prejuízo a terceiros*”, ou seja, ato abusivo alheio às finalidades do contrato social e aos interesses lícitos da sociedade. Eduardo Garcia de Lima²⁹⁹ explica:

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

O administrador responsável pela gestão da sociedade não pode praticar atos, ainda que em nome da sociedade, que extrapolem os limites presentes no contrato social, pois caso contrário, está agindo com excesso de poderes, estes capazes de ensejar a sua responsabilização. A prática dos atos não autorizados pelo pacto social, serão alheios aos interesses sociais legítimos, fazendo, então, nascer a relação jurídica tributária entre o administrador e o sujeito ativo da obrigação.

3.3.1.2.2. Infração de lei

Em uma primeira interpretação da norma, infração à lei seria qualquer ato que contrarie a regra legal, antijurídico, fazendo com que os administradores respondessem por qualquer ato que fosse oposto ao texto legal. Entretanto esta interpretação é exagerada pois o simples não pagamento do tributo ensejaria a responsabilização, o que não pode prosperar. Maria Rita Ferragut³⁰⁰ explica:

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos.

Se qualquer infração à lei fosse causa de transferência da responsabilidade ao administrador, não existira mais a personalidade jurídica da sociedade, pois uma única multa de trânsito, que é infração à norma, já possibilitaria o comprometimento pessoal do gestor. Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰¹ deixa clara a ideia da não

²⁹⁸ BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2011. p. 179.

²⁹⁹ LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade tributária dos sócios administradores na sociedade limitada*. São Paulo: Juarez Oliveira, 2008. p. 124.

³⁰⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 129.

³⁰¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 639.

responsabilização por qualquer ilicitude, conforme se vê:

O simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio.

É importante ressaltar que a falta de pagamento não foi devidamente tipificada na legislação tributária para promover a responsabilização do administrador, pois a ausência de pagamento não gera responsabilidade, pois conforme o princípio da estrita legalidade o Estado não pode interpretar a norma de forma extensiva ou diversa ao seu texto. Se não tem previsão legal, o Fisco está impedido de fazer.

Para Alfredo Augusto Becker³⁰² considera que o ato deve ser equiparado a fraude “*porque o contribuinte ergueu a estrutura jurídica de seus negócios, violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência.*” E ainda esclarece:

Porém, se para atingir aquele feito ou resultado econômico, o indivíduo violou regra jurídica ou eficácia jurídica, então praticou *fraude* fiscal. Note-se que a regra jurídica ou eficácia jurídica violada pode não ser a *tributária* (regra jurídica tributária ou os efeitos decorrentes da incidência de regra jurídica tributária sobre sua hipótese de incidência), mas a *civil*, a *comercial*, etc. (regra jurídica civil ou comercial disciplinadora do ato ou contrato; eficácia jurídica do ato ou contrato civil ou comercial).

Para a tipificação do ilícito cometido e a responsabilização do administrador imperioso se faz que o descumprimento da lei gere obrigações fiscais para a sociedade estas contraídas a partir do ato doloso do agente que não pode acarretar prejuízo à sociedade empresarial. Assim sendo, conforme já citado, a simples infração à lei não pode acarretar a responsabilização do administrador, pois a característica principal necessita ser alcançada, o ato ilícito deve acabar em obrigação tributária para a pessoa jurídica.

3.3.1.2.3. Infração do contrato social e do estatuto

A infração do contrato social ou do estatuto pelo próprio enunciado já se tem o conceito, facilitando o entendimento da norma em questão. O administrador não

³⁰² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 144.

pode ir contra determinação ou condição expressamente contida no estatuto ou contrato social, sob pena de sua responsabilização, inclusive com seus bens pessoais.

O contrato social e o estatuto societário, conforme o artigo 997 do Código Civil³⁰³ e a lei das sociedades anônimas³⁰⁴ prevê uma série de requisitos para que o pacto contratual tenha validade perante a sociedade empresária e também a terceiros, com a devida publicidade dada a partir do registro nos órgãos competentes.

No pacto devem constar direitos e obrigações dos membros, bem como a responsabilidade de cada um, determinando objeto, valores, poderes e, também, podendo vedar alguns atos possíveis ao administrador, garantindo à sociedade em geral segurança necessária.

Contudo, com abuso do poder que lhe é investido, o administrador pode agir em confronto às normas societárias, trazendo prejuízos à pessoa jurídica, inclusive de ordem tributária, ficando assim, responsável pela obrigação contraída por seu ato, por estar em desconformidade com o contrato social ou estatuto.

³⁰³ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas; II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade; III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária; IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la; V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços; VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições; VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas; VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais. Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

³⁰⁴ Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

CONCLUSÃO

Responsabilidade é uma forma de atrelar o indivíduo a uma obrigação, visando o seu cumprimento. O Estado necessita de arrecadação, pois é responsável pela gestão da sociedade, no que diz respeito a saúde, educação e segurança pública segundo o texto constitucional.

Mesmo existindo leis que facilitam a arrecadação, o Estado tem se mostrado ineficiente neste sentido. Falta-lhe uma estrutura mais adequada e competente, em virtude disto promove meio de tributação que sobrecarrega o contribuinte de tal forma que induz ao não recolhimento dos tributos, sob pena de não sobrevivência. A Fazenda Pública possui algumas interpretações na norma tributária e usa como arma contra os fraudadores que ao tentar o enriquecimento ilícito através de calote fiscal, podem ter seus bens pessoais penhorados juntamente com o da empresa, agente do ato ilícito.

Entretanto, utiliza corriqueiramente, a responsabilização do administrador, sem mesmo antes verificar a incidência de dolo ou culpa na constituição e não recolhimento do débito tributário ou assemelhados, trazendo os sócios como devedores solidários, executando seus bens pessoais para saldar a dívida tributária. Porém a responsabilidade do sócio da sociedade limitada, com base nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional configura-se um importante critério, que é a comprovação de que aquele sócio teve poderes de administração ou gerência, e durante sua gestão tenha incorrido em dolo ou culpa para o inadimplemento da obrigação.

A culpa é regida por três características, imperícia, imprudência e negligência, podendo ser tanto comissiva ou omissiva, bastando o ato que acarreta o não cumprimento da obrigação tributária ser praticado ou não, eivado por qualquer destas características. Tal responsabilidade, ocorrida na forma culposa, só será

aplicada às multas sofridas em caráter moratório, sendo excluídas as multas de ofício e as que decorrerem do não cumprimento de deveres instrumentais.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional, especificamente, se refere ao agente do ato ilícito, responsável pelas consequências de seus atos, inclusive com seus bens pessoais. Neste caso não há que se falar em responsabilidade solidária ou subsidiária e sim responsabilidade personalíssima do agente, transferindo em face da sua conduta dolosa, a obrigação por completo.

Para que haja a responsabilidade do administrador é necessária a existência de uma infração, cumulada com a comprovação do dolo, sob pena de não configuração de tal responsabilidade. Não havendo a constatação de que a conduta do agente foi dolosa, não há como se identificar o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135 do Código Tributário Nacional, e consequente responsabilização do sócio administrador.

A Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça exclui o redirecionamento da obrigação tributária ao administrador responsável, no caso da falta de pagamento do tributo, porque apesar de ser uma infração legal, não deve ser considerada critério possível por não implicar em nova obrigação tributária à sociedade, e não acarretar novos fatos jurídicos tributários.

Por outro lado, a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça faz combinação de desconsideração da personalidade jurídica, com a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, ao atribuir responsabilidade solidária ao sócio administrador por dissolução irregular da sociedade, somente pelo fato de não ser encontrada no endereço informado à junta comercial.

A interpretação dada pela corte superior, segundo o estudo, fere o princípio da legalidade a que o Estado está vinculado, pois não existe lei editada que permita tal atitude, fazendo com que a Administração Pública não concorra em igualdade com o particular, tendo privilégios em relação ao recebimento do seu crédito.

Neste caso há uma grande vantagem ofertada à Fazenda Pública, pois a jurisprudência legitimou tal atitude, ferindo frontalmente a igualdade processual que deveria existir entre particular e Estado, pois se fosse o caso de desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa, requerida por particular, com certeza seria negada, não servindo de prova para o Direito Civil.

A saúde de muitas empresas nacionais encontra-se em estado terminal, e por descuido ou incompetência de seus gestores, não conseguindo manter seu funcionamento, fecham as portas, e por falta de recursos, deixam de cumprir com suas obrigações fiscais. Por pura falta de informação e devido a burocracia existente, os empresários não conseguem terminar suas atividades de maneira correta, dando causa a uma baixa considerada fraudulenta, que é o fechamento da empresa em desacordo com o que a legislação exige.

A presente pesquisa buscou esclarecer alguns pontos controvertidos, visualizando a interpretação extensiva das normas constitucional, civil e tributária, efetuada pelo Superior Tribunal de Justiça em favor do Fisco.

No primeiro capítulo estudou-se o tributo, o objeto de toda a obrigação tributária, foco principal da cobrança do crédito em favor do Estado, com enfoque no conceito, natureza jurídica, função e espécies. Já no segundo capítulo abordou-se a obrigação tributária em todos os seus aspectos, geradora da responsabilidade tributária, que também foi abordada de forma consistente, individualizando suas espécies.

No terceiro capítulo além da busca dos conceitos de sociedades, relacionadas no Código Civil, ainda houve pesquisa acerca da responsabilidade do sócio administrador, utilizando-se toda a pesquisa efetuada, concluindo que existe uma interpretação concorrente com a lei, privilegiando o Fisco em detrimento do contribuinte.

Então, a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça deve ser revista tendo em vista que fere frontalmente princípios constitucionais como o da estrita legalidade e o da igualdade, o Código Tributário Nacional e o Código Civil, privilegiando o Estado na arrecadação dos tributos.

REFERÊNCIAS

Academia Brasileira de Letras Jurídicas. *Dicionário jurídico*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 16.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

_____. *Código civil (Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002)*. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 3 nov. 2015.

_____. *Código civil (Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916 revogada pela Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002)*. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 5 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 22 out. 2015.

_____. *Código tributário nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966)*. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 30 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 09 nov. 2015.

_____. *Lei n. 6.001, de 19 de dezembro de 1973. Dispõe sobre o estatuto do índio*. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 21 dez. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6001.htm>. Acesso em: 20 set. 2015.

_____. *Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações*. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 02 nov. 2015.

_____,. *Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências.* Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 17 jul. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 17 out. 2015.

_____,. *Lei n. 11.079 de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública.* Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 31 dez. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm>. Acesso em: 30 out. 2015.

_____,. *Lei n. 11.196 de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.* Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 22 nov. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____,. *Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.* Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____,. *Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.* Primeira Seção, julgado em 24 mar. 2010, Diário [de] Justiça Eletrônico 13/05/2010. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=false&l=10&i=123>>. Acesso em: 8 nov. 2015.

_____,. *Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.* Primeira Seção, julgado em 14 abr. 2010, Diário [de] Justiça Eletrônico 13/05/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=false&l=10&i=118>>. Acesso em: 8 nov. 2015.

CARVALHO, Gabriel Luiz (Sociedade de propósito específico). *Jus Navigandi*, dez 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10756/sociedade-de-proposito-especifico#ixzz3qhfhwVx0>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____,. *Direito tributário (linguagem e método)*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 23.ed., rev., ampl. e atual. até Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007.

CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DUARTE, Francisco Leite. *Direito tributário (teoria e prática)*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Minidicionário Aurélio da língua portuguesa*. 7.ed. rev. e atual. São Paulo: Positivo, 2009.

FIUZA, Ricardo. *Código civil comentado (coordenador até a 5.ed. Ricardo Fiuza)*. 6.ed. rev. e atual. – coordenação de Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo: Saraiva, 2008.

GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo curso de direito civil (volume 2. Obrigações)*. 14.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____,. *Novo curso de direito civil (volume 3. Responsabilidade civil)*. 11.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed. ver e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal (v. 01. Parte Geral)*. 27.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

LIMA, Eduardo Garcia. *Responsabilidade tributária dos sócios administradores na sociedade limitada*. 1.ed. São Paulo: Juarez Oliveira, 2008.

LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Direito tributário*. 4.ed. rev. e atual. Niteroi:2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed., ver. Atual e amp. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro: (atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho)*. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional (Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco)*. 10.ed.rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14.ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário (completo)*. 7.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2013.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário (estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho)*. /Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi.1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial (teoria geral e direito societário, volume 1)*. 2.ed. São Paulo: Atlas,2009.