

Critérios para a imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador

Autor: Zenildo Bodnar

Juiz Federal

Publicado na Edição 24 - 02.07.2008

Introdução

O objeto deste trabalho é analisar os critérios utilizados atualmente pela legislação para imputar responsabilidade tributária ao sócio administrador e avaliar as suas principais deficiências com o objetivo de propor o seu aperfeiçoamento com a adoção de novos critérios de imputação. Tudo para a consecução do ideal de Justiça material tributária e principalmente para fomentar a melhora contínua nas relações entre o fisco e os contribuintes.

O estudo deste tema é de extrema importância dentro da ordem tributária atual, tanto no aspecto científico, quanto no que tange às suas implicações práticas no cotidiano dos litígios judiciais tributários. Reforçam a necessidade da pesquisa as oscilações dos entendimentos nos tribunais, a controvérsia doutrinária, bem como a deficiência de técnica legislativa no trato dispensado à matéria.

Este trabalho é desenvolvido com a análise dogmática da doutrina e do direito brasileiro vigente, com incursões meramente exemplificativas na doutrina e na legislação estrangeira. Inicia com algumas reflexões sobre o atual sistema de imputação de responsabilidade tributária ao sócio e a indicação das suas principais deficiências e limitações, prossegue com a investigação das sugestões já apresentadas na doutrina e na legislação sobre o tema e finda com a proposição de novos critérios de imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador: "responsabilidade garantia", "responsabilidade sanção" e "positivação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica".

Este trabalho não possui a pretensão de trazer respostas definitivas para as questões tratadas, até em razão da sua complexidade, mas tão-somente oferecer uma contribuição modesta ao tema, estimulando o debate e a reflexão sob novas perspectivas para o aperfeiçoamento deste importante instituto, visando contribuir diretamente para a consecução da verdadeira Justiça material tributária.

1 O atual sistema de imputação de responsabilidade tributária ao sócio e as suas deficiências

A intensificação do fenômeno da globalização – caracterizada pela transnacionalização das relações econômicas, políticas, sociais, culturais e jurídicas – gera impactos significativos na concepção de Estado, exigindo a sua readequação bem como a redefinição e aperfeiçoamento dos institutos jurídicos, inclusive no campo do Direito Tributário.

A eficácia do sistema tributário é indispensável para que o Estado Contemporâneo possa cumprir as suas finalidades sociais, especialmente em relação à camada mais pobre e excluída da população em razão do abismo existente na distribuição de renda, potencializado pela intensificação do fenômeno da globalização.

A sociedade da globalização e da revolução tecnológica apresenta importantes desafios ao Estado na atividade de tributar, e o rompimento da noção tradicional de soberania requer uma nova postura dos Estados na ordem internacional, fundamentada na cooperação e no compartilhamento de soberanias em prol da construção de uma cidadania ampliada em escala mundial.

Um sistema tributário eficiente não pode deixar de respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes, devendo, ainda, ser um elemento propulsor de progresso e desenvolvimento geral dos povos como um poderoso instrumento de justiça social.

Para que estes objetivos sejam alcançados, deverá o Estado observar os princípios e limitações ao poder de tributar, inclusive quando estabelecer normas para expandir subjetivamente a relação jurídica tributária com o intuito de otimizar a sua difícil tarefa de tributar.

Uma das formas para aumentar a eficiência dos sistemas fiscais é o estabelecimento de regras e princípios que estimulem o comportamento ético daquelas pessoas que podem influenciar decisivamente e positivamente no desenvolvimento sadio da relação jurídica tributária, como é o caso do sócio administrador. **(1)**

A responsabilidade social e jurídica do sócio administrador deve ser reforçada por meio de novas formas de imputação de responsabilidade, com o objetivo de estimular o comportamento honesto e dissuadir a prática de fraudes.

Este ideal está bem caracterizado na evolução da responsabilidade civil, a qual, na atualidade, apresenta acentuada preocupação com a efetiva reparação do dano, mitigando os dogmas da teoria da culpa em prol de um sistema de imputação baseado no risco da atividade.

A lógica do atual regime jurídico de imputação de responsabilidade é que a pessoa que desenvolve atividades de risco assume a responsabilidade por eventuais prejuízos experimentados por terceiros. Esta lógica também deve pautar as relações entre o sócio administrador e a Fazenda Pública, mormente considerando a importância dos bens jurídicos envolvidos para toda a Sociedade.

A relação jurídica tributária nasce em razão de um acontecimento valorado pelo legislador como sendo manifestação de capacidade de contribuir. A descrição precisa dos elementos desse acontecimento (fato imponível) é tarefa da norma tributária, a qual apresenta grande importância no direito tributário, ramo do direito no qual as obrigações nascem da lei.

A função da norma tributária é também de estabelecer os sujeitos que participarão de forma direta ou indireta da relação jurídica tributária, ou seja, as pessoas que serão chamadas para o cumprimento da obrigação tributária.

O sujeito passivo poderá ser a pessoa que responde por dívida própria em razão de manifestar capacidade contributiva (contribuinte) ou outra pessoa vinculada ao fato imponível que responde por dívida alheia como garante ou em razão da prática de atos abusivos (responsável).

Para que a expansão subjetiva de responsabilidade à pessoa que não manifesta capacidade contributiva não comprometa o ideal de justiça material tributária, é fundamental que a escolha do responsável, pelo legislador, seja feita com base em fundamentos concretos, com a observância de regras e princípios próprios e sem o comprometimento do instituto da pessoa jurídica.

A responsabilidade do sócio administrador no atual sistema decorre sempre de lei expressa, sendo apenas a Lei Complementar instrumento legislativo idôneo para tratar deste tema; são também características/pressupostos deste tipo de responsabilidade a condição de administrador, a natureza acessória e ainda a necessidade do sócio estar vinculado ao fato imponível.

A responsabilidade do sócio no atual sistema é pessoal e subjetiva, atinge somente o sócio que pratica ato abusivo, nos termos do que preceitua o artigo 135 do CTN; tem natureza subsidiária uma vez que, dado o seu caráter excepcional, somente após o esgotamento prévio dos bens da pessoa jurídica é que estará justificada a real necessidade de se atingir o patrimônio do sócio; apresenta natureza sancionatória, por constituir-se numa punição ao sócio pelo seu comportamento ilícito e, em certa medida, também natureza

fiduciária, por ser uma garantia legal aos interesses da Fazenda Pública, quando esta for vítima da prática de ato abusivo.

Em razão da natureza jurídica da responsabilidade do sócio, conclui-se que atualmente são pressupostos para a sua responsabilização a prova, a cargo da Fazenda Pública, da prática de ato abusivo praticado com dolo ou culpa; a existência efetiva de dano; e a impossibilidade de reparação do dano diretamente pela pessoa jurídica. A responsabilidade do sócio no atual sistema abrange apenas os débitos que tenham natureza tributária, a exemplo do que ocorre atualmente na Espanha, conforme a nova Lei Geral Tributária.

O atual sistema de imputação de responsabilidade apresenta graves deficiências, tanto do ponto de vista da efetividade como também por comprometer as garantias legais e os direitos fundamentais dos contribuintes. Tal fato decorre da obscuridade e imprecisão no tratamento dispensado pelo legislador, que gera como principal conseqüência o surgimento de inúmeras controvérsias na aplicação prática do instituto da responsabilidade no plano material e processual, merecendo destaque a questão do inadimplemento tributário(2) e a dissolução irregular.(3) Merece destaque a confusão operada pelo legislador, o qual pretendeu imputar responsabilidade ao sócio por ato lícito (responsabilidade garantia) e por ato ilícito (responsabilidade sanção) em um único dispositivo legal sem estabelecer um corpo coerente de regras e princípios próprios para cada caso, o que levou a doutrina e os tribunais a entender que o artigo 135, inciso III, trata de responsabilidade por atos ilícitos. Desta forma restou praticamente excluída a função de garantia da responsabilidade.

A responsabilidade sanção, nos termos em que vem sendo aplicada, também é de difícil caracterização, à medida que se exige o esgotamento prévio dos bens da pessoa jurídica e a prova cabal a cargo da Fazenda Pública da prática de atos abusivos, o que na maioria dos casos é um ônus praticamente inatingível.

Tendo em vista as deficiências apontadas no atual sistema de imputação de responsabilidade tributária no ordenamento jurídico pátrio, bem como a necessidade da positivação adequada da teoria da desconsideração no Direito Tributário, passa-se a propor algumas sugestões modestas para a consolidação de um novo regime jurídico para a expansão subjetiva da responsabilidade tributária.

2 Lineamentos, proposições e idéias para a consolidação de um novo modelo de imputação de responsabilidade tributária aos sócios

Tendo em vista as deficiências apontadas no atual sistema de imputação de responsabilidade tributária no ordenamento jurídico pátrio, bem como a necessidade da positivação da teoria da desconsideração no direito tributário, é oportuna e necessária a sistematização de um corpo coerente de normas e princípios para regular de forma adequada a expansão subjetiva à responsabilidade ao sócio administrador.

As necessidades identificadas no Direito em razão da evolução dos fatos sociais, devem corresponder novas concepções e novos avanços na ciência jurídica. Assim, há espaço para a sistematização de novos critérios para aumentar a eficiência da arrecadação fiscal sem prejuízo das garantias dos contribuintes.

2.1 Análise das proposições já existentes na doutrina e na legislação

A busca de critérios mais adequados para a imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador é empreendimento que já ocupou a atenção da doutrina e do legislador em vários momentos, tudo objetivando fortalecer o conteúdo ético nas relações entre o fisco e o contribuinte.

Preocupado com os princípios materiais de justiça tributária e com as incoerências e limitações dos critérios de imputação de responsabilidade ao sócio administrador, Fernando Saiz de Bujanda⁽⁴⁾ propõe um "esbozo de una doctrina sobre el régimen de la responsabilidad solidária", suas conclusões são as seguintes:

"PRIMEIRA - Deve manter-se, como princípio geral, o da subsidiariedade em matéria de responsabilidade tributária. Convém que as hipóteses de responsabilidade solidária sejam muito excepcionais e que só se acuda a elas na medida em que todos os restantes reforços e garantias fiscais sejam insuficientes;

SEGUNDA - Parece aconselhável que, antes de estender a responsabilidade solidária a novas hipóteses, se dê efetividade pela Administração fiscal a regimes de responsabilidade subsidiária que aparece amplamente reconhecida em nosso ordenamento positivo e de cuja aplicação apenas se tem experiência;

TERCEIRA - Talvez convenha que o descumprimento dos deveres de colaboração na gestão tributária seja objeto de sanções específicas do tipo pecuniário, ao invés de converter tais descumprimentos em hipóteses de fato da responsabilidade. Com isto não se postula uma eliminação absoluta da responsabilidade solidária, mas sim um recorte de seus confins e, sobretudo, se oferece ao Fisco a possibilidade de que, mesmo sem seus créditos tributários, também imponha sanções pecuniárias aos infratores dos deveres de colaborações;

QUARTA – É conveniente que a Lei geral tributária contenha uma regulamentação da responsabilidade em regime de solidariedade que complete a hoje existente (conforme art. 37) para as hipóteses de subsidiariedade;

QUINTA – A regulamentação da responsabilidade solidária poderia inspirar-se, em linhas gerais, nos critérios sustentados na exposição de motivos do projeto sobre modificações parciais em alguns conceitos impositivos, completando-os e melhorando-os em alguns aspectos que naquele projeto não houve ocasião de abordar. Em concreto parece aconselhável que se acolham os seguintes:

1º A ação fiscal frente ao responsável haverá de ser precedida de um ato administrativo de declaração de responsabilidade, no qual se aprecia a existência do pressuposto de fato que gera a dita responsabilidade.

2º O ato administrativo de declaração de responsabilidade deverá ser motivado, e deverá notificar-se o responsável, abrindo a este, desde esse instante, todos os direitos inerentes à condição jurídica do sujeito passivo (v.g., todas as possibilidades de impugnação na via econômica e, eventualmente, na via judicial);

3º A ação administrativa frente aos responsáveis solidários poderá iniciar-se desde o instante em que o sujeito passivo não tenha satisfeito sua dívida dentro do período de arrecadação voluntária (sem necessidade, por tanto, de que se tenha iniciado a execução nem, como ocorre no regime subsidiário, de que o sujeito passivo tenha sido declarado falido);

4º No ato administrativo de declaração de responsabilidade haverá de reproduzir-se a liquidação da dívida tributária praticada ao sujeito passivo, sem necessidade, por tanto, de gerar uma nova liquidação do tributo a cargo do responsável, salvo na hipótese excepcional de que este último só responda por uma parte da dívida contraída pelo sujeito passivo cujo importe seja necessário liquidar (v.g., na hipótese de estabelecimentos bancários que devolvem valores depositados sem os que 'retiram-creditam', em seu caso o prévio pagamento do imposto sucessório). Em tal hipótese, efetivamente, a responsabilidade compreenderá tão-só, como dizia o projeto de lei que temos comentado, 'o importe da dívida tributária correspondente às quantidades de dinheiro ou valores encontrados';

5º A Lei geral tributária deveria reconhecer explicitamente o direito dos responsáveis de obter do sujeito passivo o reembolso das quantidades que por conta deste ingressa no tesouro público."

Dentre os pontos fundamentais das proposições de Bujanda que merecem realce está a conclusão no sentido de que a responsabilidade do sócio administrador deve ser, como regra, subsidiária, devendo ainda ter aplicação excepcional. Também merece destaque a necessidade de um ato administrativo da

administração (lançamento) para apurar a responsabilidade do sócio administrador.

A maior limitação da proposição de Bujanda, assim como da maioria dos sistemas em vigor, é a falta de uma sistematização de regras e princípios específicos para a imputação de responsabilidade ao sócio administrador como garantia diversa do sistema de imputação de responsabilidade como sanção.

No Brasil, Machado⁽⁵⁾ sugere alteração nos arts. 134 e 135 do CTN, ponderando que estes artigos são os que geram o maior número de questionamentos e as mais persistentes divergências, impondo-se assim uma reformulação.

Propõe alterações do caput do art. 134, dos seus inciso VII e parágrafo único, do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 134. Respondem solidariamente com o contribuinte, pelo cumprimento da obrigação principal relacionada a atos em que intervieram:

[...]

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedades de pessoas, como tal entendidas aquelas nas quais a responsabilidade dos sócios é solidária, nos termos da lei comercial.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às penalidades que não tenham caráter simplesmente moratório.”

Já quanto ao art. 135 do CTN, Hugo de Brito Machado propõe uma alteração, devendo o mesmo ser redigido nos seguintes termos:

“Art. 135. Respondem solidariamente pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica:

I – os seus diretores, gerentes e administradores.

II – os membros do conselho de administração e o acionista controlador, nas sociedades anônimas.

III – o sócio que detenha mais de dez por cento do capital social nas demais espécies de sociedades.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo não se aplicam as limitações da responsabilidade previstas na legislação comercial.

§ 2º A responsabilidade de que trata este artigo será excluída pela prova inequívoca, a cargo do interessado, de que durante o período em que nasceu a obrigação tributária e deu-se o seu inadimplemento, não praticou qualquer ato de gestão da pessoa jurídica.”

Os critérios propostos por Hugo de Brito Machado são úteis apenas para denunciar as limitações e a incoerência do atual sistema de imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador. A generalização da atribuição de responsabilidade solidária dos sócios

pelas dívidas da empresa viola o princípio da capacidade contributiva e lesa o instituto da pessoa jurídica.

A Comissão formada pelo Superior Tribunal de Justiça para a elaboração de um anteprojeto de lei destinada a regular a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, em substituição à Lei nº 6.830/80, concluiu os trabalhos propondo uma série de alterações com vistas a racionalizar a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública.

Dentre as alterações mais significativas está a integração entre a fase administrativa da cobrança com a fase judicial, para evitar a repetição de atos desnecessários. Pretende-se reservar ao Judiciário apenas as demandas em que seja necessária a expropriação de bens, de modo que será um dos requisitos da inicial executiva a indicação de bens para penhora.

O anteprojeto também propõe a alteração do CTN, mas para incluir a notificação ao devedor da inscrição em dívida ativa como uma das causas interruptivas da prescrição. O objetivo desta mudança é evitar o ajuizamento inútil da execução apenas para este fim. Também estabelece normas sobre a responsabilidade tributária dos sócios administradores.

Dispõe o art. 4º que:

“Art. 4º Inscrita a dívida, o devedor será notificado do inteiro teor da respectiva certidão para, em cinco dias, efetuar o pagamento, com juros, multa e demais encargos nela indicados.”

O art. 5º estabelece normas sobre a responsabilidade tributária dos administradores.

“Art. 5º Não efetuado o pagamento integral da dívida, poderá ser promovida a sua execução judicial contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado;

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º Ressalvado o disposto no artigo 14, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes, de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no §1º deste artigo, poderão indicar bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.”

O Anteprojeto apresenta inegáveis méritos. Dentre os aspectos positivos que podem ser destacados está a racionalização da cobrança dos créditos públicos com a integração da fase administrativa com o procedimento judicial.

Entretanto, a eficácia das disposições referentes ao responsável tributário ficará comprometida, caso não sejam promovidas alterações no CTN, tendo em vista que a lei ordinária que virá não é instrumento legislativo idôneo para tratar do tema “responsabilidade tributária”, matéria que a CRFB/88 exige que seja disciplinada por lei complementar.

Desta forma, o §1º do art. 5º, que estabelece responsabilidade tributária solidária do sócio administrador no caso de alienação de bens antes da garantia do crédito tributário, padece de manifesta inconstitucionalidade, a despeito de ser uma regra de inegável importância para o sistema de imputação de responsabilidade tributária.

O §1º do art. 5º reflete a tendência moderna da imputação de responsabilidade ao sócio administrador apenas de forma subsidiária, ou seja, quando não for possível cobrar a dívida diretamente da pessoa jurídica. Este é um ponto positivo da norma legal proposta. Entretanto, ela sofre do mesmo vício apontado no parágrafo anterior.

O Anteprojeto, apesar das falhas apontadas, constitui uma prova concreta da necessidade urgente de um novo sistema de imputação de responsabilidade. Deverá o mesmo ser ao mesmo tempo eficaz e respeitoso para com a cidadania tributária e os direitos fundamentais dos contribuintes e das pessoas envolvidas diretamente na relação jurídica tributária.

2.2 Reflexões e proposição de um novo sistema de imputação de responsabilidade tributária

Importa observar, inicialmente, que são diversas as razões e os fundamentos da responsabilidade tributária do contribuinte e do responsável, posto que este não é responsabilizado pelo débito tributário por demonstrar capacidade para contribuir com o sustento dos gastos públicos e sim por outros motivos conforme analisado.

Considerando a ineficácia do atual sistema de imputação de responsabilidade ao sócio administrador para resguardar o resultado da tributação tão indispensável nos dias atuais para que o Estado possa atender adequadamente a sua missão constitucional, oportuna é a sistematização de novos critérios para a expansão subjetiva de responsabilidade.

Com a análise do instituto no direito estrangeiro é possível constatar a importância da imputação de responsabilidade tributária ao sócio, não apenas como forma de punição pela prática de eventuais atos abusivos, mas também como garantia da satisfação do crédito tributário.

A concepção da responsabilidade do sócio administrador no Direito Tributário brasileiro não tem como objetivo direto o acautelamento da satisfação do crédito tributário. Este efeito é alcançado apenas indiretamente naqueles casos raros em que a Fazenda Pública consegue comprovar a prática dolosa ou culposa de atos abusivos, conforme anteriormente analisado.

Do estudo dos diversos sistemas de imputação de responsabilidade aplicados, infere-se que os sócios administradores podem ser responsabilizados pelos débitos da pessoa jurídica por dois fundamentos: garantia da satisfação do crédito tributário, objetivando tornar mais fácil e segura a atividade de arrecadação, e também pela prática de atos ilícitos quando a imputação da responsabilidade ocorre como forma de sanção.

Cada um dos critérios de imputação de responsabilidade deve observar regras e princípios próprios, para que sejam respeitados os direitos e garantias fundamentais das pessoas envolvidas direta ou indiretamente na relação jurídica tributária.

Um sistema adequado de expansão subjetiva de responsabilidade não pode prescindir de nenhum dos critérios acima citados tendo em vista que os objetivos perseguidos são alcançados com maior eficácia quando o sócio responde tanto como garante do crédito como também pela prática de atos abusivos.

A sanção no Direito Tributário é um mecanismo indispensável para o sucesso no desenvolvimento normal e sadio da relação jurídica tributária, ainda que tenha apenas a função simbólica de dissuadir a prática de eventuais atos ou comportamentos que comprometam o resultado da tributação.

Deste modo defende-se a convivência simultânea de dois critérios específicos e com fundamentos próprios para a imputação da responsabilidade tributária aos sócios administradores, quais sejam, a

“responsabilidade sanção” e a “responsabilidade garantia”, cada qual alicerçada em regras e princípios próprios.

Além destes sistemas, é fundamental que a expansão subjetiva de responsabilidade também seja efetivada com a técnica da desconsideração da personalidade já utilizada em outros ramos do direito quando a pessoa jurídica é utilizada para a prática de atos contrários ao direito.

A expansão subjetiva de responsabilidade em qualquer sistema deve observar necessariamente o princípio da legalidade, o instituto da pessoa jurídica, o direito constitucional de propriedade(6) e o princípio do devido processo legal substancial, de acordo com as especificidades de cada sistema.

a) Responsabilidade garantia

O dogma da limitação da responsabilidade dos sócios nos termos defendidos pelo Estado liberal não pode mais ser aceito de forma generalizada no atual contexto jurídico-político, mormente considerando o conteúdo ético e social subjacente aos institutos jurídicos no ambiente constitucional do Estado Social e Democrático de Direito, o qual apresenta como um dos seus postulados fundamentais o princípio da solidariedade social.

A propriedade, o contrato e a pessoa jurídica, dentre outros institutos, devem cumprir também finalidades sociais. Esta exigência especial em relação à pessoa jurídica deve fomentar uma responsabilidade especial de seus administradores, os quais devem empreender toda a diligência e habilidade possível na condução dos seus destinos, assumindo pessoalmente os riscos por eventuais insucessos.

Assim como o proprietário que não paga os tributos incidentes na sua propriedade pode ter o seu bem considerado abandonado pelo poder público, perdendo assim o seu direito em prol da consolidação da função social do instituto, também a pessoa jurídica pode perder o reconhecimento de sua juridicidade quando deixar de pagar os tributos, independentemente até dos motivos. A questão relevante a investigar é: a quem deve ser atribuído o risco pelo insucesso da empresa? Ao sócio administrador ou à Fazenda Pública?

No atual sistema de imputação de responsabilidade não resta a menor dúvida que o risco do não-recebimento dos tributos acaba sendo da Fazenda Pública, pois, conforme anteriormente analisado, a inadimplência simples não justifica a imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador.

Não raro o sócio administrador, mesmo inadimplente com o fisco, continua se aventurando em negócios de alto risco, quiçá até por saber que não será responsabilizado pessoalmente pelos tributos devidos. Ou ainda, mesmo sabendo que não tem as mínimas condições de honrar com as obrigações tributárias geradas com a continuidade das atividades, mantém o empreendimento durante anos e quando não suporta mais a pressão dos fornecedores extingue irregularmente a empresa, deixando débitos milionários.

A tendência moderna da responsabilidade civil – que defende a tese da reparação integral – preconiza que o risco de eventuais danos decorrentes da atividade deve ser assumido integralmente pelo sócio administrador. Tal já ocorre em outros ramos do direito – cite-se, como exemplo, o Direito do Trabalho, o do Consumidor, o Ambiental – e é a atual tendência no Direito Civil.

A preocupação do legislador que levou à alteração do Código Civil para a generalização da teoria da responsabilidade objetiva calcada na idéia do risco da atividade deve também ser a pedra fundamental sob a qual estará fundamentada a responsabilidade garantia do sócio administrador no direito tributário.

Os fatores de risco evidenciados na atualidade também atingem os interesses da Fazenda Pública, a qual não pode arcar com as conseqüências nefastas dos insucessos experimentados por pessoas que, muitas vezes acobertadas pelo manto de uma pessoa jurídica, buscam desenvolver atividades empresariais sem as cautelas devidas.

Oliveira(7) explica que:

“A complexidade da vida atual, a multiplicidade crescente dos fatores de risco, a estonteante revolução tecnológica, a explosão demográfica e os perigos difusos ou anônimos da modernidade acabaram por deixar vários acidentes ou danos sem reparação, uma vez que a vítima não lograva demonstrar a culpa do causador do prejuízo, ou seja, não conseguia se desincumbir do ônus probatório quanto ao fato constitutivo do direito postulado.”

A evolução da responsabilidade civil destacada anteriormente sinaliza para a adoção de um princípio geral, segundo o qual nenhum dano poderá ficar sem reparação quando alguém se beneficia, ainda que hipoteticamente, da atividade que o gerou.

Os riscos da atividade em sentido amplo devem ser suportados por quem dela se beneficia. A regra máxima da equidade é que aquele que retira os proveitos deve arcar com os riscos.

Conforme destaca Miguel**(8)**, na doutrina estrangeira já se sustenta a presunção de responsabilidade ou denexo de causalidade, e alguns tribunais europeus têm reconhecido a responsabilidade do produtor pelo risco do desenvolvimento numa tendência clara da “força expansiva da eqüidade” em detrimento dos argumentos econômicos.

Todas as teorias acerca da responsabilidade objetiva**(9)** gravitam em torno da idéia central do risco, segundo o qual aquela que se beneficia da atividade deve responder pelos riscos que o seu empreendimento gera.

O ordenamento constitucional já estabelece regras importantes para assegurar com maior eficácia a reparação de danos a bens e interesses mais relevantes para a sociedade, como é o caso do dano ambiental (art. 225, § 3º, da CRFB/88) e dos danos nucleares (art. 21, inc. XXIII). Essa também tem sido a preocupação de outros microssistemas legais como o Código de Proteção e Defesa do Consumidor. Em todos esses casos a responsabilidade do causador dos danos é objetiva.

Vilella**(10)** esclarece que, no Direito Tributário, o sujeito passivo, em regra, responde objetivamente ao assim sustentar que:

“[...] via ações ou omissões suas, assumido o risco de causar danos objetivos ao Estado – independentemente se são ou não culpados por tais prejuízos – ou por estarem na situação definida em lei para a realização de prestações pecuniárias ou acessórias, tudo pelo simples exercício de atividades que os favorecem economicamente.”

Em razão do interesse público existente na relação jurídica tributária e da importância do resultado da tributação para a sociedade, não há dúvidas de que a responsabilização das pessoas, que podem influenciar positivamente no desenvolvimento sadio da relação jurídica tributária, deve ser também objetiva, fundada no risco da atividade.

No mundo globalizado em que a tributação é uma atividade cada vez mais complexa e difícil, a responsabilidade como garantia do crédito tributário é uma forma estratégica e indispensável de acautelamento dos interesses da Fazenda Pública. Deve a mesma respeitar os princípios constitucionais tributários e as limitações ao poder de tributar.

A responsabilidade garantia como elemento de segurança da relação jurídica tributária apresenta como vantagem a agilidade no procedimento de arrecadação, pois dispensará a apuração da responsabilidade do sócio garantidor, a qual irá decorrer, exclusivamente, da lei, e não em razão da prática de atos abusivos.

O respeito à pessoa jurídica e a observância dos princípios constitucionais tributários requerem que a imputação de responsabilidade como garantia ocorra apenas de forma subsidiária, ou seja, quando restar demonstrada a impossibilidade de cobrança direta da pessoa jurídica a qual efetivamente manifesta capacidade de contribuir.

Ortega**(11)** comenta que:

“Se, como temos indicado anteriormente, a obrigação tributária deve ser satisfeita pelo sujeito que manifesta capacidade econômica, a lógica e a justiça aconselham que a responsabilidade seja subsidiária. [...]. Não opinar assim seria confiar a racionalidade da obrigação (de todo seu processo) a uma ação de repetição do responsável contra o contribuinte. Nada garante seu bom fim e, em definitivo, devem reduzir-se às responsabilidades de que o responsável resulte definitivamente incidido.”

Não tendo a responsabilidade garantia natureza punitiva, é fundamental que seja assegurado o direito de regresso ao sócio administrador, prestigiando-se assim o princípio do não-enriquecimento sem causa, o direito fundamental de propriedade e o princípio da capacidade contributiva.

O doutrinador português Martínez**(12)** explica que, em todos os casos de responsabilidade tributária, os responsáveis poderão exercer direito de regresso nos termos da lei civil, ressalvando o caso da substituição às leis fiscais, que nunca estabelecem esse direito tendo em vista a falta de bens do devedor originário.

Ortega**(13)** salienta ainda que:

“Como já se tem dito reiteradamente, o responsável deve ter sempre uma ação de regresso contra o contribuinte para que seja este o definitivamente tributado. É uma exigência lógica e constitucional já que a capacidade econômica em relação com o fato imponível de que se trata há que atribuir-se-lhe ao contribuinte e não ao responsável.”

Ao abordar o tema relativo ao direito de regresso, Costa**(14)** é enfático ao concluir que “[...] o direito do responsável não é uma criação do legislador tributário, senão a aplicação de um princípio geral inerente a todo pagamento voluntário de uma dívida alheia, sem necessidade de que uma lei lhe reconheça expressamente”.

Sobre o tema discorre Jiménez**(15)**, também, que o fundamento da dita ação reside no princípio de capacidade econômica. O cumprimento da obrigação da responsabilidade libera o devedor,

produzindo-se um enriquecimento injusto a favor deste último, que, sendo o titular da capacidade contributiva e, portanto, o que segundo a lei deve suportar a carga do tributo, fica liberado por um terceiro.

A ausência do direito de regresso torna a expansão subjetiva da responsabilidade ao sócio uma ofensa ao direito fundamental de propriedade e ao princípio constitucional do não-confisco.

Destaca Jiménez(16):

“Se o ordenamento jurídico não regula a possibilidade de ressarcir-se de quem pagou a dívida tributária que corresponde a outro está atentando a propriedade privada de quem pagou por ele com objetivo de fazer mais fácil e segura a arrecadação dos tributos.”

O devido processo legal substancial requer que a responsabilidade garantia do sócio administrador seja formalizada com a observância das garantias materiais e processuais tributárias.

No plano processual, será pressuposto indispensável a prova da inexistência ou insuficiência de bens em nome da pessoa jurídica, fato este que deverá ser apurado no processo de execução judicial ou extrajudicial.

Tendo em vista a natureza da responsabilidade, não será necessária a formalização de um novo título executivo precedido de um novo lançamento, devendo o nome por responsável garantidor já constar no título executivo original.

O ‘sócio garante’ poderá alegar em sua defesa qualquer matéria que poderia ser deduzida pela pessoa jurídica, bem como questionar a sua condição de sócio administrador ao tempo do fato imponible ou que a pessoa jurídica possui bens suficientes.

b) Responsabilidade sanção

As necessidades públicas são aquelas que a pessoa não pode satisfazer sem o concurso de todo o grupo social. Para obter êxito na obtenção compulsória dos tributos, o Estado coage o indivíduo com a ameaça da aplicação da sanção.

A relação jurídica tributária é historicamente a mais antipática e a que apresenta maior resistência por parte de todos os membros da sociedade. Ninguém paga tributo por altruísmo ou civilidade, mas tão-somente em razão da imposição do Estado sob a ameaça da cominação de uma sanção muitas vezes até de natureza penal. Balthazar(17) explica os motivos pelos quais os cidadãos ainda resistem ao pagamento dos tributos, com sentimento de repulsa, destacando as deficiências históricas na estrutura social e a falta de

transparência do governo tanto na instituição dos tributos quanto no gasto do dinheiro público.

Neste contexto, resta indene de dúvidas que a sanção tributária é o remédio indispensável para que a relação jurídica tributária nasça e se desenvolva até a satisfação do crédito tributário de maneira saudável.

Lefebvre**(18)** defende que:

“O reconhecimento do fato de que a personalidade jurídica, exclusivamente ou junto com outras pessoas físicas ou jurídicas, pode ser autora de descumprimento das obrigações tributárias, sendo, portanto, suscetível de ser sancionada por ele, tem permitido que a norma tributária seja objeto imediato da ação sancionadora e arrecadatória à própria sociedade. Só com fins dissuasórios e de garantia serão objetos de sanção os administradores e diretores da sociedade.”

Ortega**(19)** também observa a tendência de expansão da imputação da obrigação tributária aos responsáveis como técnica para sancionar comportamentos ilícitos. Pondera, porém, que:

“Há que entender esta extensão como inadequada, já que a responsabilidade sanciona com menos adequação que uma sanção pecuniária tipo e, se o contribuinte termina cumprindo sua obrigação, estaríamos na presença de um ilícito (cometido pelo responsável) que ficaria sem sanção.”

A função da sanção do Direito Tributário não é apenas a ordem social e a harmonia nas relações ou a reparação de danos. Constitui um mecanismo indispensável de persuasão para coagir os indivíduos a participarem no custeio dos gastos públicos.

Destacam Moraes et al.**(20)** que a sanção não precisa, necessariamente, apresentar-se sob a forma punitiva, no sentido comum que se tem do vocábulo penal, como pena corporal, pena financeira, perda de bens, perda de liberdade. Basta que seja um remédio juridicamente previsto para o não-cumprimento de uma regra legal ou convencional de força cogente.

Conforme Martins**(21)**, a sanção tributária é elemento constitutivo do direito tributário que visa, desta forma, viabilizá-lo, dando ao Estado força para receber o que decidiu que deveria lhe pertencer. [...] “única forma de se compreender as finanças públicas, como uma economia de aquisição compulsória”.

Tendo em vista a importância da aplicação de uma punição ao sócio administrador pela prática de atos abusivos que coloquem em risco a satisfação do crédito tributário, é fundamental que o mesmo seja responsabilizado solidariamente pelos prejuízos ocasionados ao fisco em razão do seu comportamento. Sendo meramente subsidiária a sua obrigação, o seu comportamento ficaria impune.

Considerando a natureza de pena desta responsabilidade, é fundamental que sejam observados todos os princípios do Direito Tributário Penal sancionador, tais como: personalidade, presunção de inocência, culpabilidade, ampla defesa e contraditório**(22)**.

A dissolução irregular da empresa é um dos fatos mais gravosos para os credores, tendo em vista que a satisfação dos créditos como regra geral não é satisfeita.

O novo direito de empresa contemplado no Código Civil de 2002 estabelece um regime jurídico rigoroso quanto à alienação do estabelecimento. Cavalli**(23)** ensina que o Código adota pressupostos semelhantes aos previstos na Lei Falimentar exigindo para a eficácia da alienação o pagamento de todos os credores ou o seu consentimento.

Esta questão já foi objeto de preocupação do legislador espanhol, o qual já inclui na legislação esta hipótese. Este pressuposto de responsabilidade subsidiária do sócio, segundo Estevan e Rivas**(24)**, foi introduzido com a finalidade de acabar com a prática muito comum de proceder ao encerramento da empresa com dívidas tributárias, sem haver formalizado a sua dissolução ou liquidação, fato este que contraria as legítimas expectativas dos credores.

Outro comportamento lesivo aos interesses da Fazenda Pública é a alienação de bens para evitar que os mesmos sejam posteriormente constritados no processo de execução quando a pessoa jurídica está no estágio pré-falencial, diminuindo, assim, as garantias dos credores.

Por essas razões a imputação de responsabilidade ao sócio administrador, nesses casos, deverá ser solidária, com natureza jurídica de sanção. Em razão da gravidade da conduta, aplicar-se-á a técnica processual da inversão do ônus da prova em benefício da Fazenda Pública, objetivando acautelar os interesses públicos, em razão da alta probabilidade de comportamento abusivo por parte do sócio.

Caberá ao sócio administrador, nesses casos, provar que não praticou qualquer conduta irregular que tenha comprometido a satisfação do crédito tributário. Na dissolução irregular deveria, por exemplo,

provar que não dissolveu regularmente a sociedade, por absoluta falta de recursos financeiros.

c) Posituação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica

O reconhecimento da personalidade jurídica pelo direito a determinados entes é obra destinada à consecução do bem coletivo e não um privilégio egoísta para servir de anteparo para o cometimento de fraudes ou uma barreira para impedir que as pessoas lesadas em razão de comportamentos ilícitos não possam ser devidamente indenizadas.

Castelo**(25)**, ao abordar a personalidade jurídica no contexto histórico atual, destaca:

“Tendo presente essa evolução histórica e filosófica do significado jurídico-político do direito moderno fica bastante mitigado o dogma nela concebido e criado por ficção legal e por meio do ordenamento jurídico liberal e individualista, que tinha naquele momento histórico, necessidades específicas que não estão mais presentes.”

Castelo**(26)** avalia que “[...] a personalidade jurídica das empresas, tal como existe hoje, é uma criação técnica jurídica do Estado Liberal para garantir o desenvolvimento do capitalismo”.

No contexto jurídico atual, certos dogmas jurídicos, como o da absoluta separação entre os bens da empresa e dos sócios, devem ser entendidos sob uma perspectiva moderna à luz de uma hermenêutica constitucional. Nesta, a realidade deve sempre predominar em desprestígio da forma e da ficção, para que os valores superiores da ordem jurídica possam reinar soberanos na caminhada rumo à construção de uma Sociedade mais promissora.

Assim como já ocorre em outros ramos do direito, a aplicação da teoria da desconsideração no Direito Tributário mostra-se extremamente necessária, mormente considerando a importância do crédito tributário para toda a sociedade e o grande número de fraudes praticadas neste ramo do direito para evitar a incidência de tributação.

Defende Rosembuj**(27)** que:

“[...] se em determinadas questões o próprio direito privado autoriza a penetração, tendo em vista a realidade que cobre o manto da personalidade jurídica; se para a doutrina e jurisprudência privatistas, em certas circunstâncias, não constitui a personalidade jurídica uma barreira intransponível em respeito aos sócios e ao patrimônio social,

e, se estas posições científicas se adotam sem negar a realidade das pessoas jurídicas, entendemos que o Direito impositivo, dada a sua peculiar natureza, pode apreender o substrato real que vela a personalidade jurídica, sem incorrer, por isso, em anátema.”

Para que a teoria seja aplicada com sucesso e em respeito à plenitude do princípio da legalidade, é fundamental que seja criada uma norma específica, contendo todos os requisitos e pressupostos, como já ocorre no Código de Proteção e Defesa do Consumidor e no Direito Civil (art. 50). Esta, aliás, é a principal objeção apresentada pela doutrina para a aplicação desta teoria no atual sistema.

A preocupação com a observância do princípio da legalidade é externada também por Justen Filho**(28)**, embora este autor reconheça a sua importância em qualquer ramo do direito como remédio contra a manipulação fraudulenta da pessoa jurídica.

Roda**(29)** defende a aplicação da teoria no direito financeiro, destacando que “deste modo, no campo do Direito Financeiro, o fisco pode, através da legislação fiscal, levantar o véu da pessoa jurídica quando esta se utiliza para iludir o pagamento dos impostos devidos”.

Impende registrar que, ao contrário do que sustenta **Torres(30)**, a teoria da desconsideração não pode ser aplicada no Direito Tributário com fundamento na regra geral, como dispõe agora o art. 50 do Código Civil, tendo em vista que trata de matéria de responsabilidade tributária e, portanto, requer Lei Complementar.

Mesmo com os sistemas da “responsabilidade garantia” e da “responsabilidade sanção”, devidamente operacionalizados e aplicados com sucesso, ainda assim haverá campo para a aplicação da teoria da desconsideração no Direito Tributário, especialmente nos casos de confusão patrimonial, grupos econômicos e utilização de sócios fictícios (“laranjas”).

Comparato**(31)** explica que o processo de concentração do poder econômico – que passa necessariamente pelo grupo de empresas – é universal e inelutável e que o direito está divorciado desta realidade, pois enquanto a unificação econômica em escala mundial já acontece há décadas “[...] a técnica da personalidade jurídica das sociedades isoladas permanece em princípio intangível. Os juristas continuam, portanto, trabalhando sobre o átomo, sem considerar as moléculas”.

No Direito Tributário, a desconsideração da personalidade jurídica poderá ser realizada inclusive na fase administrativa quando a manipulação fraudulenta for identificada pela autoridade fiscal, observando-se o devido processo legal substancial (observância da ampla defesa, formalização do título executivo etc.).

A teoria da desconsideração terá importante aplicação no Direito Tributário todas às vezes em que a pessoa jurídica for manipulada fraudulentamente ou quando a personalidade impedir de qualquer modo a cobrança do crédito tributário, especialmente quando houver confusão patrimonial e no caso de grupos de empresa.

Se o princípio cardeal e a razão da personificação fundamental é a separação patrimonial, sua confusão, praticada pelos seus integrantes ou dirigentes, deve também ensejar a desconsideração da personalidade jurídica, conforme já prevê expressamente o Código Civil em vigor, em seu art. 50, para as relações de direito privado.

Sobre o tema explica Xavier**(32)** que, na mistura de patrimônios, “[...] as fronteiras da autonomia patrimonial da sociedade e de seus sócios, tornam-se fluidas, ensejando a perda da responsabilidade limitada de quem lhe dá causa”.

Na prática é comum que o sócio administrador não respeite o princípio da separação patrimonial, quer retirando valores do caixa da empresa sem a devida contabilização, quer adquirindo veículos para utilização particular em nome da empresa, dentre outras condutas, muitas das quais facilmente aferidas pelo oficial de justiça quando comparece na empresa para diligências executórias.

Uma fraude comum na atualidade é a abertura de várias empresas para o desempenho de atividades similares com o objetivo de obter um regime jurídico tributário mais benéfico**(33)**, as quais, na realidade pertencem aos mesmos donos, mas geralmente incluem, de forma aparente, outros sócios no contrato social.

Koury**(34)** destaca a importância da aplicação da teoria da desconsideração no direito tributário em relação aos grupos de empresas, sempre que se verifique a existência de um interesse comum, entre as empresas integrantes de grupos, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, bem como nas outras hipóteses normativamente consagradas pelo legislador brasileiro.

Muñoz**(35)** conclui que:

“[...] pela aplicação da teoria da penetração, da realidade econômica e do órgão se pode chegar a considerar que duas sociedades diferentes para o direito privado podem constituir uma só entidade para os fins fiscais quando integrem um grupo econômico.”

Muitos empresários encerram as atividades em razão dos passivos existentes e, pouco tempo após, reabrem os seus negócios, criando

novas pessoas jurídicas – muitas vezes até na mesma cidade e no mesmo ramo de atividade – sem que o Fisco consiga recuperar os débitos fiscais deixados pelos empreendedores inescrupulosos.

Este é mais um fato que reforça a necessidade da positivação da teoria da desconsideração no Direito Tributário, a qual servirá para coibir estas fraudes comuns no cotidiano brasileiro.

Conforme análise efetuada neste capítulo, o novo regime jurídico de imputação de responsabilidade ao sócio administrador deverá ser decomposto em três sistemas: “responsabilidade garantia”, “responsabilidade sanção” e “positivação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica”.

A “responsabilidade garantia”, fundamentada na teoria do risco da empresa, terá como objetivo conferir uma garantia legal à satisfação do crédito tributário e deverá ser aplicada apenas excepcionalmente, quando não for possível cobrar o crédito tributário diretamente da pessoa jurídica, resguardando-se o direito de regresso.

A “responsabilidade sanção” terá natureza punitiva e servirá para imputar responsabilidade solidária ao sócio administrador quando este praticar atos abusivos com dolo ou culpa que comprometam a satisfação do crédito tributário, em especial no caso de dissolução irregular da sociedade e de alienação irregular de bens da pessoa jurídica.

A teoria da desconsideração no Direito Tributário será de grande importância para que a pessoa jurídica não seja utilizada como instrumento de perpetração de fraudes fiscais, especialmente nos casos de confusão patrimonial e de grupos de empresa.

Conclusões

Tendo em vista as deficiências e limitações do atual sistema de imputação de responsabilidade tributária e considerando a diversidade de fundamentos e objetivos perseguidos pelo instituto da responsabilidade tributária, o novo regime jurídico que se propõe foi decomposto em três sistemas de imputação de responsabilidade: “responsabilidade garantia”, “responsabilidade sanção” e “positivação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica”.

a) A “responsabilidade garantia”, fundamentada na teoria do risco da empresa, terá como objetivo conferir uma garantia legal à satisfação do crédito tributário e deverá ser aplicada apenas excepcionalmente, quando não for possível cobrar o crédito tributário diretamente da pessoa jurídica, resguardando-se o direito de regresso.

b) a "responsabilidade sanção" terá natureza punitiva e servirá para imputar responsabilidade solidária ao sócio administrador quando este praticar atos abusivos com dolo ou culpa que comprometam a satisfação do crédito tributário, em especial no caso de dissolução irregular da sociedade e de alienação irregular de bens da pessoa jurídica.

c) a teoria da desconsideração no Direito Tributário será de grande importância para que a pessoa jurídica não seja utilizada como instrumento de perpetração de fraudes fiscais, especialmente nos casos de confusão patrimonial e de grupos de empresa.

Em razão do interesse público existente na relação jurídica tributária e da importância do resultado da tributação para a sociedade, não há dúvidas de que a responsabilização das pessoas que podem influenciar positivamente no desenvolvimento sadio da relação jurídica tributária também deve ser objetiva, fundada no risco da atividade.

A sanção no direito tributário é um mecanismo indispensável para o sucesso no desenvolvimento normal e sadio da relação jurídica tributária, ainda que tenha apenas a função simbólica de dissuadir a prática de eventuais atos ou comportamentos que comprometam o resultado da tributação.

Restou demonstrado que a sanção tributária é o remédio indispensável para que a relação jurídica tributária nasça e se desenvolva até a satisfação do crédito tributário de maneira saudável, tendo em vista que constitui um mecanismo indispensável de persuasão para coagir os indivíduos na participação no custeio dos gastos públicos.

A responsabilidade sanção deve ser solidária, na sua aplicação. Dever-se-ão observar os princípios do devido processo legal substancial e os princípios aplicáveis no procedimento tributário sancionador, tais como: presunção de inocência, culpabilidade, ampla defesa e o contraditório.

Destacou-se a necessidade de um regime jurídico próprio para os casos de dissolução irregular e alienação irregular de bens da pessoa jurídica, aplicando-se a responsabilidade sanção com a inversão do ônus da prova em favor da Fazenda Pública.

Além destes sistemas é fundamental que a expansão subjetiva de responsabilidade também seja efetivada com a técnica da desconsideração da personalidade, já utilizada em outros ramos do direito, quando a pessoa jurídica é utilizada para a prática de atos contrários ao direito.

Mesmo com os sistemas da “responsabilidade garantia” e da “responsabilidade sanção”, devidamente operacionalizados e aplicados com sucesso, ainda assim haverá campo para a aplicação da teoria da descon sideração no Direito Tributário, especialmente nos casos de confusão patrimonial, grupos de empresa e utilização de sócios fictícios (“laranjas”).

A expansão subjetiva de responsabilidade em qualquer sistema deve observar necessariamente o princípio da legalidade, o instituto da pessoa jurídica, o direito constitucional de propriedade e o princípio do devido processo legal substancial de acordo com as especificidades de cada sistema.

Em síntese: os objetivos sociais mais nobres do Estado Contemporâneo somente serão alcançados com um sistema tributário eficaz, com a justa distribuição da carga fiscal – a qual será obtida também com a escolha adequada dos sujeitos passivos – e com o respeito aos direitos fundamentais e à cidadania tributária.

Referências Bibliográficas

- ASENCIO, Consuelo Fuster. **El procedimiento sancionador tributario**. Navarra: Aranzadi, 2001.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil. Uma breve análise histórica e humanística. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos, et al. (Orgs.) **As Interfaces do humanismo latino**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho**. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.
- CASTELO, Jorge Pinheiro. Teoria geral da responsabilidade “civil” e obrigações contratuais do empregador perante o novo Código Civil. **Revista LTr Legislação do Trabalho**, a. 67, n. 07, p. 791-803, São Paulo, jul. 2003.
- CAVALLI, Cássio Machado. O Direito de Empresa no novo Código Civil. **Revista da AJURIS**, ano XXXI, n. 93, p. 87-129, março de 2004.
- COMPARATO, Fábio Konder. O Poder de controle na sociedade anônima. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- ESTEVAN, Juan Galiano; RIVAS, Juan Izquierdo. La responsabilidad tributaria, administradores de sociedade, adquisición de explotaciones economicas, sociedades de gananciales, sucesiones y otras. **Monografias Fiscales**, Valência (Espanha): CISS, 1997.
- GOMES, Antônio J. García. **La simple negligencia en la comisión de infracciones tributárias**. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- JIMÉNEZ, Francisco J. Martín. **El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria**. Valladolid (Espanha): Lex Nova, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LEFEBVRE, Francis. **Responsabilidad de los administradores: levantamiento del velo**. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, 1999.

OLIVEIRA, Sebastião de. Responsabilidade Civil Objetiva por Acidente do Trabalho - teoria do risco. **Revista LTr Legislação do Trabalho**, ano 68, n. 01, p. 404-416, janeiro de 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MIGUEL, Alexandre. A Responsabilidade Civil no novo Código Civil: algumas considerações. **Revista dos Tribunais**, ano 92, v. 809, p. 11-27, São Paulo, março 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro (et al.). **Interpretação do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MUÑOZ, Guillermo Andrés. A Responsabilidade Tributária e a Desconsideração da Personalidade Jurídica. In: **Congresso Internacional de Direito Tributário** (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), 1º, Vitória, 1998. Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos administrativos e no processo tributário. Vitória: Max Limonad, 1998.

ORTEGA, Rafael Calvo. **Curso de derecho financiero y derecho tributario**: parte general. 5. ed. Madrid: Civitas, 2003.

RODA, Carmen Boldó. **Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español**. Madrid: Aranzado Editorial, 1996.

ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1994.

TABOADA, Palao. **La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **Responsabilidade tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades**: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

XAVIER, José Tadeu Neves. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica no novo código civil. **Revista de Direito Privado**, nº 10, São Paulo, 2003.

Notas

1. Para os efeitos deste trabalho, entende-se por “sócio administrador” ou “sócio” as pessoas responsáveis pela administração das empresas indicadas no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

2. Quanto ao inadimplemento, tem-se entendido que este fato, por si só, não justifica a expansão subjetiva da responsabilidade ao sócio em razão da natureza sancionatória da responsabilidade de terceiros, salvo quando restar demonstrada a prática de atos abusivos, como, por exemplo, a sonegação e outras fraudes fiscais que comprometam o resultado da tributação. Está é a posição que atualmente predomina nos tribunais pátrios.

3. No caso de dissolução irregular da empresa, também é necessária a demonstração da prática de atos abusivos com dolo ou culpa por parte do sócio administrador, pois na maior parte dos casos esta situação é motivada pela inadimplência, ou seja, a sociedade é dissolvida irregularmente porque o sócio não tem condições de cumprir com as obrigações tributárias pendentes. Essa, no entanto, não é a atual orientação do Superior Tribunal de Justiça, como se observa em vários votos elaborados pelo Ministro Luiz Fux, para quem a simples dissolução irregular já autoriza a imputação de responsabilidade aos sócios administradores.

4. BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho**. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973. p. 317-318.

5. MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 42-43.

6. Tilbery et al são enfáticos ao concluírem que: “se a administração pudesse, indiscriminadamente e ilimitadamente, obrigar terceiros, estranhos à relação tributária, a recolherem dívidas tributárias alheias, tal prática implicaria no esvaziamento das garantias individuais da propriedade particular”.

7. OLIVEIRA, Sebastião de. Responsabilidade Civil Objetiva por Acidente do Trabalho - teoria do risco. **Revista LTr Legislação do Trabalho**, ano 68, n. 01, p. 404-416, janeiro de 2004. p. 35.

8. MIGUEL, Alexandre. A Responsabilidade Civil no novo Código Civil: algumas considerações. **Revista dos Tribunais**, ano 92, v. 809, p. 11-27, São Paulo, março 2003. p. 12-13.

9. Risco proveito, risco criado, risco profissional, risco excepcional e do risco integral.
10. VILLELA, Gilberto Etchaluz. **Responsabilidade tributária**: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias, p. 24-25.
11. ORTEGA, Rafael Calvo. **Curso de derecho financiero y derecho tributário**: parte general, p. 179.
12. MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**, p. 253.
13. ORTEGA, Rafael Calvo. **Curso de derecho financiero y derecho tributário**: parte general, p. 179.
14. TABOADA, Palao. **La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. p. 349.
15. JIMÉNEZ, Francisco J. Martín. **El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria**, p. 34.
16. JIMÉNEZ, Francisco J. Martín. **El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria**, p. 34.
17. BALTHAZAR, Ubaldo César. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil. Uma breve análise histórica e humanística. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos, et al. (Orgs.) **As Interfaces do humanismo latino**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004. p. 167-185.
18. LEFEBVRE, Francis. **Responsabilidad de los administradores**: levantamiento del velo. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, 1999, p. 59.
19. ORTEGA, Rafael Calvo. **Curso de derecho financiero y derecho tributário**: parte general, p. 177.
20. MORAES, Bernardo Ribeiro (et al.). **Interpretação do direito tributário**, p. 252.
21. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 145 e 157.
22. Esta também é a posição de ASENSIO, Consuelo Fuster. **El procedimiento sancionador tributário**. Navarra: Aranzadi, 2001. p. 12 e ss. e GOMES, Antônio J. García. **La simple negligencia en**

la comisión de infracciones tributárias. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 21 e ss.

23. CAVALLI, Cássio Machado. O Direito de Empresa no novo Código Civil. **Revista da AJURIS**, ano XXXI, n. 93, p. 87-129, março de 2004. p. 121.

24. ESTEVAN, Juan Galiano; RIVAS, Juan Izquierdo. La responsabilidad tributaria, administradores de sociedades, adquisición de explotaciones económicas, sociedades de gananciales, sucesiones y otras. **Monografías Fiscales**, p. 91.

25. CASTELO, Jorge Pinheiro. Teoria geral da responsabilidade "civil" e obrigações contratuais do empregador perante o novo Código Civil. **Revista LTr Legislação do Trabalho**, p. 794.

26. CASTELO, Jorge Pinheiro. Teoria geral da responsabilidade "civil" e obrigações contratuais do empregador perante o novo Código Civil. **Revista LTr Legislação do Trabalho**, p. 794.

27. ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario**, p. 269.

28. JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**, p. 106-117.

29. RODA, Carmen Boldó. **Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado espanhol**, p. 127.

30. TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elisão tributária**, p. 471.

31. COMPARATO, Fábio Konder. **O Poder de controle na sociedade anônima**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 277.

32. XAVIER, José Tadeu Neves. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica no novo código civil. **Revista de Direito Privado**, n. 10, São Paulo, 2003. p. 77.

33. As micro-empresas e empresas de pequeno porte estão sujeitas a um regime tributário mais benéfico que as grandes empresas.

34. KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**, p. 166.

35. MUÑOZ, Guillermo Andrés. A Responsabilidade Tributária e a Desconsideração da Personalidade Jurídica. In: **Congresso**

Internacional de Direito Tributário (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), 1º, Vitória, 1998. Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos administrativos e no processo tributário, p. 206.

<