

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO

MARIA EDUARDA BARBOSA MATOS

**RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR,  
CONSEQUENCIALISMO E O ÔNUS DA PROVA: Uma análise lógico-sistemática da  
divergência jurisprudencial entre STF e STJ.**

RECIFE/PE

2024

MARIA EDUARDA BARBOSA MATOS

**RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR,  
CONSEQUENCIALISMO E O ÔNUS DA PROVA: Uma análise lógico-sistemática da  
divergência jurisprudencial entre STF e STJ.**

Trabalho apresentado à Banca Examinadora de Defesa de  
Dissertação na Universidade Católica de Pernambuco  
(UNICAP/PE) como requisito para a obtenção do grau de  
Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa  
Coorientador: José Mário Wanderley Gomes Neto

RECIFE/PE

2024

M433r Matos, Maria Eduarda Barbosa.  
Responsabilização tributária do administrador,  
consequencialismo e o ônus da prova : uma análise  
lógico-sistemática da divergência jurisprudencial entre  
STF e STJ / Maria Eduarda Barbosa Matos, 2024.  
247 f. : il.

Orientador: Raymundo Juliano Feitosa.  
Coorientador: José Mário Wanderley Gomes Neto.  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de  
Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito.  
Mestrado em Direito, 2024.

1. Responsabilidade tributária. 2. Ônus da prova.  
3. Brasil. Supremo Tribunal Federal. 4. Juízes - Decisões.  
5. Brasil. Superior Tribunal de Justiça.  
6. Responsabilidade (Direito). I. Título.

CDU 34:336 (81)

Luciana Vidal - CRB-4/1338

FOLHA DE APROVAÇÃO

MARIA EDUARDA BARBOSA MATOS

**RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR,  
CONSEQUENCIALISMO E O ÔNUS DA PROVA: Uma análise lógico-sistemática da  
divergência jurisprudencial entre STF e STJ.**

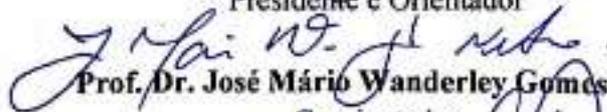
Dissertação apresentada à Banca Examinadora de Defesa de Tese na Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP/PE), em 13 de maio de 2024, cidade de Recife/PE, como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Direito. Sob orientação do Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa.

Depositada em 04 de junho de 2024.

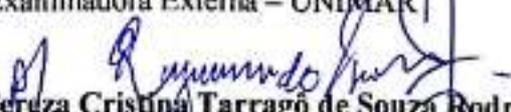
Dissertação aprovada em: 13.05.2024

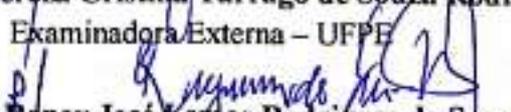
BANCA EXAMINADORA

  
Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa  
Presidente e Orientador

  
Prof. Dr. José Mário Wanderley Gomes Neto  
Coorientador

  
Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro  
Examinadora Externa – UNIMAR

  
Profa. Dra. Tereza Cristina Tarragô de Souza Rodrigues  
Examinadora Externa – UFPE

  
Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza  
Examinador Interno - UNICAP

**Para João Filipe Novaes de Oliveira, Francisco de Jesus Penha, Osvaldo Matos (in memorian) e Cleide Penha (in memorian) com o meu carinho e incondicional amor.**

Ao meu padrinho, Francisco de Jesus Penha, vítima de imensa injustiça, no auge de seus 99 (noventa e nove) anos e que, em essência, diz respeito ao trabalho aqui proposto. Na esperança de uma reflexão sobre o tema e a vinda de um arcabouço jurídico protetivo eficaz ao resguardo de direitos fundamentais, mesmo que contra a Fazenda Pública, passei os últimos dois anos acompanhando não só a realidade dos processos sobre a temática, mas também a doutrina publicada, em prol de um olhar científico para o problema prático vivenciado “na carne”, de forma lacerante. Dedico a ele a pesquisa, prestando solidariedade por todos os danos que não serão apagados.

## AGRADECIMENTOS

Se a gratidão é irmã da memória, não poderia deixar de lembrar dos que estiveram comigo na caminhada que resultou no presente trabalho. Sem eles, nem mesmo existiria o motivo para iniciá-lo. Sempre foi por eles e para eles.

Primeiro, meu agradecimento a Deus, sem Sua força em momentos tão difíceis, que foram paralelos ao curso; as leituras, a escrita, as aulas: nada disso teria sido possível. Devo esta força sobrenatural para continuar, por fé, à intercessão da “minha amiga” Santa Teresinha do Menino Jesus, quem considero madrinha de todos os meus sonhos. E para a madrinha que ela me deu, Irmã Faustina, o meu muito obrigada por todas as incansáveis orações.

Pelo fortalecimento da minha fé, essencial neste e em todos os períodos que virão, minha gratidão pela vida de Padre César e Padre Murilo, mais que orientadores na fé, referências e amigos do coração.

Depois e de forma visceral; aos meus pais, por todo esforço e todas as renúncias que fizeram para proporcionar a melhor educação possível, o único bem que ninguém poderia me levar. Inclusive, devo aos dois a minha inserção no mundo “Unicapiano”, universo pelo qual me apaixonei: dos jardins às salas e também, pouco a pouco, por cada cantinho da Universidade que virou mais que casa, mas um LAR. Uma casa minha, que ajudou na formação de uma personalidade própria, distinta da criança que entrou pela primeira vez no portão no Bloco G, aos 15 anos para prestar vestibular. E a casa me deu pessoas, dessas que guardamos no coração. Aos dois, Alessandra e Osvaldo, devo também o estímulo, cheio de afeto, para seguir na vida acadêmica, já quando andava com minhas próprias pernas. Escrever esse filho com o cuidado devido foi a responsabilidade que me deixaram por meio do exemplo: de cada ato zeloso que tiveram por mim durante toda a vida.

Aos meus avós Dinamérico, Nadja e Socorro, e irmãos, Osvaldo e Yuri, por tentarem me manter no caminho da serenidade enquanto, falhando, eu tentava dar conta de tudo. Os conselhos e abraços foram necessários ao foco para a escrita do trabalho de conclusão.

Ao meu padrinho, por ser a inspiração para o tema e pelo incentivo diário, além de todas as orações que me cobriram da proteção necessária na caminhada.

Ao meu noivo, João Filipe, que entrou na minha vida para ser o parceiro de tudo, por entender a minha “presença-ausente”, enquanto remendava os escritos iniciados em horários de solidão, e por compreender cada uma das crises nas quais repetidamente acreditei que não seria capaz de chegar até o fim da minha pesquisa. O seu amor e dedicação foram fundamentais. Certamente ele é um dos maiores torcedores pelo meu crescimento. Que ele sempre lembre que o meu amor também torce pelo crescimento dele e sou grata por tudo o que faz por mim. Caminharemos juntos até o fim, na felicidade de saber que realizaremos todos os sonhos que Deus permitir.

Minha gratidão também é alongada para Vanessa Rocha e Cecília Sampaio, amigas que são como família e que sempre acreditaram nos meus sonhos, embarcando sempre em cada um deles. Desde o desastre tecnológico com as formatações do trabalho até os momentos descontraídos que me renovavam para as novas batalhas. Obrigada pela irmandade afetiva e incondicional amizade.

Para Carol Ferraz, minha professora desde os primórdios no Direito e que virou muito mais que isso, criando laço afetivo sem igual; pelo seu exemplo de luta pela justiça, o mais

importante deles, que me foi essencial para a vivência de cada processo sobre a temática e seu carinho de sempre.

Ao meu orientador, pela paciência e pelas preciosas lições jurídicas e de vida, sobretudo a sua humildade, a maior de suas qualidades. Entre todos, pude perceber que o maior em sentido técnico e experiência era justamente o mais sereno e simples. Professor Raymundo, que eu nunca esqueça que sou cria sua e que nunca desvie do caminho essencial que o senhor apresentou, justamente em um ambiente cheio de vaidade, aquela que não combina com a troca necessária ao desenvolvimento do conhecimento científico. Por mais professores como o senhor, só assim as Ciências Jurídicas deixarão de ser uma disputa de ego e ganharão outra vez o respeito que cabe ao rigor da pesquisa.

Por último, mas não menos importante, mas pelo destaque que merece, nunca poderei esquecer do Professor José Mário Gomes, são mais de 10 anos colaborando em minha formação, em cada singular trabalho e, incansavelmente, improvisando até a função de psicólogo. “Zé” não ensinou apenas sobre processo, metodologia e a pensar com criticidade; mas a ter compromisso com as responsabilidades aceitas e o amor genuíno pela docência. Que, um dia, eu possa ser uma professora como ele. Sou muito grata pelo acompanhamento desde a graduação até o Mestrado!

E aí? Será que o Doutorado vem?

***“Não há Estado Constitucional e não há mesmo Direito no momento em que casos idênticos recebem diferentes decisões do Poder Judiciário. Insulta o bom senso que decisões judiciais possam tratar de forma desigual pessoas que se encontram na mesma situação.”***

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. O Projeto do CPC. Críticas e propostas. São Paulo: RT, 2010, p. 17-18.

## RESUMO

O presente estudo analisou a responsabilidade tributária, delimitando-se à responsabilização tributária dos administradores, o que foi feito agregando uma análise lógico-sistemática da divergência jurisprudencial entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ). Se fazia necessário averiguar, através de uma reflexão teórica e um estudo empírico, a situação instalada de uma espécie de “loteria judiciária”: o tratamento desigual para casos semelhantes, que precisa ser desestimulado, mas que hoje encontra escudo na divergência entre os tribunais superiores. Visto isso, esta pesquisa tem como problema a seguinte questão: Como são construídas as fundamentações nos precedentes judiciais do STF e do STJ acerca da responsabilização tributária dos administradores empregados de pessoas jurídicas que praticam atividades empresariais e em quais aspectos jurídicos elas são convergentes/divergentes. Além disso, buscamos averiguar quais as consequências jurídicas e sociais dessas decisões. O que observamos, ao final, é que não mais há o respeito à autonomia patrimonial, à limitação da responsabilidade, quiçá ao proceder de boa-fé, sem dolo, sem fraude, sem ardid, e em respeito aos ditames sociais. Praticamente nada atualmente se perquire sobre o abuso da personalidade jurídica como pressuposto para responsabilização do administrador. Desta feita, prevalece a prática e praticabilidade do direito, a presunção e a inversão do ônus probatório em desfavor do sócio e do administrador, em detrimento de todo o arcabouço da limitação patrimonial e da responsabilidade previstos e garantidos pelo direito societário. Tudo isto levando à Certidão da Dívida Ativa (CDA) uma absolutização de sua presunção. A frustração das expectativas legítimas de sócios e administradores cria uma ambiência de extrema insegurança jurídica e imprevisibilidade, que não só afeta o particular, mas também toda a sociedade num mantra invisível de aumento de custos e utilização de subterfúgios perversos à própria tributação e ao desenvolvimento econômico. Assim, analisando os julgados das Cortes Superiores foi possível observar nítida divergência nas teses jurídicas firmadas, percebendo-se as decisões do STJ recorrentemente beneficiando a autoridade fiscal, ainda que para tanto, tenha que vilipendiar princípios constitucionais fundamentais; e de outro o STF, que combina uma abordagem legalista com uma mais garantista e assim, prima pela legalidade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

**Palavras-chave: Divergência Jurisprudencial; Presunção de Legitimidade; Autonomia da Pessoa Jurídica; Responsabilidade do Administrador.**

## ABSTRACT

The present study analyzed tax liability, limiting itself to the tax liability of administrators, which was done by adding a logical-systematic analysis of the jurisprudential divergence between the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice. It was necessary to investigate, through theoretical reflection and empirical study, the situation of a kind of “judicial lottery”: the unequal treatment of similar cases, which needs to be discouraged, but which today finds a shield in the divergence between the higher courts. Given this, the problem of this research is the following question: How are the foundations constructed in the judicial precedents of the STF and the STJ regarding the tax liability of administrators employed by legal entities that carry out business activities and in what legal aspects they are convergent/divergent. Furthermore, we seek to find out the legal and social consequences of these decisions. What we observed, in the end, is that there is no longer respect for patrimonial autonomy, for the limitation of responsibility, perhaps when proceeding in good faith, without fraud, without fraud, and in respect for social dictates. Practically nothing is currently researched about the abuse of legal personality as a prerequisite for holding the administrator responsible. This time, the practice and practicability of the law prevails, the presumption and the reversal of the burden of proof to the detriment of the partner and administrator, to the detriment of the entire framework of asset limitation and liability provided for and guaranteed by corporate law. All of this leading to the Active Debt Certificate absolutization of its presumption. The frustration of the legitimate expectations of partners and administrators creates an environment of extreme legal uncertainty and unpredictability, which not only affects the individual, but also the entire society in an invisible mantra of increased costs and the use of perverse subterfuges to taxation itself and economic development. Thus, analyzing the decisions of the Superior Courts, it was possible to observe a clear divergence in the established legal theses, perceiving the decisions of the STJ recurrently benefiting the tax authority, even if to do so, they have to vilify fundamental constitutional principles; and on the other, the STF, which combines a legalistic approach with a more guarantor one and thus, strives for legality, due legal process, contradiction and broad defense.

**Keywords: Jurisprudential Divergence; Presumption of Legitimacy; Autonomy of the Legal Entity; Responsibility of the Administrator.**

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>2. O ARCABOUÇO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS FONTES DO DIREITO E A HERMENÊUTICA DO ART. 135, INCISO III DO CTN....</b>	<b>30</b>
2.1 A responsabilidade tributária dos sucessores .....	36
2.2 Responsabilidade tributária por infrações .....	39
2.3 A responsabilidade tributária de terceiros .....	41
<b>3. UMA REFLEXÃO SOBRE O PODER DE DECISÃO NECESSÁRIO PARA CONFIGURAR A HIPÓTESE DO ART. 135 DO CTN: UMA ANÁLISE À LUZ DA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS E DO CÓDIGO CIVIL .....</b>	<b>57</b>
3.1 Os deveres dos administradores .....	57
3.2 A responsabilidade civil dos dirigentes de companhias de capital aberto no Brasil .....	69
3.3 Solidariedade entre os gestores.....	73
3.4 O administrador e a prova .....	76
3.5 Ética e colaboração no processo legal .....	80
<b>4. A APLICABILIDADE DA NORMA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR E OS PRECEDENTES DIVERGENTES NOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....</b>	<b>82</b>
4.1 Como são construídas as decisões judiciais?.....	82
4.2 Hermenêutica e divergência: a análise do recurso extraordinário nº 562.276 e do recurso especial nº 1.182.462 – AM.....	89
4.3 RESp. nº 1.182.462 – AM .....	91
4.4 Análise metapragmática dos julgados .....	93
4.5 A insegurança jurídica advinda de precedentes divergentes entre STF e STJ .....	101
4.6 A importância da cultura precedentista .....	116
4.7 Coerência no sistema de decisões: uma análise necessária da Filosofia do Direito .....	126
4.8 Decisões divergentes em tribunais superiores .....	128
4.9 Divergência entre tribunais, muito além do STF e STJ: ponto de insegurança no mundo jurídico.....	130
4.10 Contribuições de Bobbio e Tércio Ferraz para a resolução de divergências e credibilidade jurisdicional .....	133

4.11 O consequencialismo tributário como base fundamentadora das decisões acerca da responsabilidade tributária nos dias atuais .....	137
4.12 Um estudo empírico do cenário “macro” das decisões divergentes .....	147
<b>5. A QUESTÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO EM RELAÇÃO ÀS HIPÓTESES DO ART. 135, INCISO III, CTN .....</b>	<b>161</b>
5.1 A necessidade de presença de dolo.....	161
5.2 Excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social.....	166
5.3 Aspectos procedimentais .....	176
5.3.1 A presunção fazendária e a contraprova de fato negativo .....	181
5.4 A prova de fato negativo em si.....	189
5.5 A prévia inclusão do administrador na CDA.....	193
5.6 A instituição da presunção da dissolução irregular da sociedade através de provas indiciárias.....	201
<b>6. A RESPONSABILIDADE DO FISCO PELA CORRESPONSABILIZAÇÃO SEM O ATENDIMENTO A UM PROCEDIMENTO PRÉVIO DE APURAÇÃO E PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS SANCIONATÓRIOS .....</b>	<b>209</b>
6.1 A finalidade do processo administrativo e o código tributário nacional .....	213
6.2 A ampla defesa no processo tributário administrativo .....	218
6.3 A responsabilidade civil da fazenda pública pela execução indevida de supostos corresponsáveis sem o preenchimento dos requisitos do ctn 135,III .....	220
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>226</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>230</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como tema a responsabilidade tributária, delimitando-se à responsabilização tributária dos administradores, o que foi feito agregando uma análise lógico-sistemática da divergência jurisprudencial entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Na pesquisa, levantamos a hipótese de que para mitigar a questão da divergência jurisprudencial da responsabilidade tributária dos administradores seria cabível a padronização jurisprudencial dos Tribunais Superiores e/ou a alteração do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista que é necessário perquirir se tais Tribunais possuem mecanismos de autocorreção de tais divergências ou se a incapacidade das instituições pós-modernas em regular a si mesmas é fato consumado. Analisando como são construídos os seus acórdãos, pretendemos identificar argumentos que apontassem para falhas no sistema que fossem permissivas da realidade instalada, qual seja: a convivência de decisões distintas acerca da responsabilização tributária dos administradores. Assim, entendemos que apontando em qual momento o ambiente é propício a essa falha, poderemos indicar formas de transformar a realidade pesquisada. É que, enxergando as divergências, damos conta não só da quebra da previsibilidade como pilar da segurança jurídica e, conseqüentemente, do Direito, além da atual insuficiência da literalidade do artigo de lei em estudo que, para a maioria da doutrina, restava com interpretação bastante clara.

O tema da Responsabilidade Tributária dos administradores de pessoas jurídicas possui em seu cerne uma falha de efetividade dos direitos individuais no âmbito das execuções fiscais, já que a questão do ônus da prova – sobretudo quando tratamos de normas que possuem como consequência o sancionamento – merece atenção especial no que diz respeito à impossibilidade de gerar uma situação violadora da garantia da ampla defesa. O que de fato ocorre é o requerimento por uma prova impossível, já que os administradores são chamados a apresentar provas de que não infringiram a legislação tributária, configurando clara demanda por produção de provas de fato negativo. Além da questão da inconsistência originada pelas diversas interpretações dadas para a redação do próprio artigo, o que ocasiona essa mácula ao “processo” de defesa. É necessário averiguar a situação instalada de uma espécie de “loteria judiciária”: o tratamento desigual para casos semelhantes, que precisa ser desestimulado, mas que hoje encontra escudo nessa divergência entre os tribunais superiores.

Visto isso, esta pesquisa tem como problema a seguinte questão: Como são construídas as fundamentações nos precedentes judiciais do STF e do STJ acerca da

responsabilização tributária dos administradores empregados de pessoas jurídicas que praticam atividades empresariais e em quais aspectos jurídicos elas são convergentes ou divergentes? Além de averiguar quais as consequências jurídicas dessas decisões.

Visando responder ao problema de pesquisa proposto, a presente dissertação tem como objetivo geral analisar em julgados do STF e STJ (2010-2020), a aplicabilidade de princípios jurídicos e das normas tributárias de responsabilização do administrador a fim de identificar convergências e divergências jurisprudenciais e propor soluções para o problema que circunda a divergência jurisprudencial acerca da Responsabilidade Tributária dos mesmos, identificando em quais casos seria possível ampliar a cobrança via execução fiscal, através de uma análise do sistema jurídico em sua completude e fundamentos. Esperou-se como resultado um alicerce para garantir os princípios consagrados pelo Estado Democrático de Direito que norteiam o Processo Fiscal (tanto administrativo quanto judicial) através da formação de um precedente obrigatório, sendo sugeridos meios para construí-lo na forma mais adequada aos anseios jurídicos e econômico-sociais.

Para cumpri-lo, o seguinte objetivo específico foi delineado:

a) Identificar nos julgados (2010-2020) do STF e do STJ qual o posicionamento majoritário e o minoritário adotados e as respectivas fundamentações no que tange à responsabilização tributária (ou não) do administrador;

Refletir sobre o procedimento da execução fiscal sob a ótica de quem sofre constrições patrimoniais é primordial para a manutenção de uma sociedade democrática que visa caminhar rumo à maximização do bem-estar através da justiça. Muitas vezes, os executados – em acentuada desvantagem em relação ao aparato fazendário, são expostos às constrições financeiras sem mesmo contarem com meios eficazes para produção de uma defesa de maneira digna. Inclusive, é necessário partir da premissa de que muitas dessas pessoas, que constam do polo passivo de diversas execuções propostas pela Administração Pública, nem mesmo seriam devedores dos créditos em discussão. A proteção do hipossuficiente (o executado pessoa física frente a todo o aparato estatal que compõe a Administração Fiscal e Tributária), no processo executório, é, logo, um imperativo de justiça.

O problema levantado pelo fato “divergência” passa pela quebra de confiança em uma institucionalidade que não detém integridade, no sentido de coerência, no desempenho da sua função constitucional (e social) e, por isso mesmo, é incapaz de conservar-se hígida para os fins para os quais que se propôs a sua criação, uma vez que se pode afirmar que é no Estado de Direito, a partir de uma ligação decorrente do princípio da segurança jurídica, que se estabelece a confiança legítima nos poderes estatais, deve-se ponderar mudanças no

comportamento de seus representantes. Então, é impossível admitir a coexistência de respostas díspares para situações fáticas semelhantes. Tal é o núcleo do nosso debate, que apresenta relevante função, no intuito de entender a atual dinâmica e detectar as lacunas que possibilitam as falhas de coesão, já detectadas por diversos estudiosos como um fato posto. Aqui, elegemos o problema da divergência entre os Tribunais Superiores em relação à responsabilização tributária de administradores<sup>1</sup> (na hipótese do art. 135, III, CTN) para averiguar a questão da formação da convicção em relação ao ônus de provar em contraponto às presunções de que goza a Fazenda Pública.

Precisamos debater sobre a cognição frente à suficiência das provas das hipóteses que possibilitam atingir o patrimônio dessas pessoas físicas por fatos geradores ocorridos no decorrer da atuação profissional: casos em que há abuso da personalidade jurídica por parte do administrador, caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial, ou, ainda, naquelas em que há participação direta e conjunta dos administradores como responsáveis pela insolvência da empresa, em razão – simplesmente - de má gestão ou atos com emprego de excesso dos poderes que lhes são outorgados pelo contrato social ou estatutos. Em suma, trataremos da prova dos atos que caracterizam excesso de poderes ou infrações aos deveres jurídicos dos sócios-gerentes ou administradores empregados de alto escalão. Fatos esses que seriam autorizativos até da invasão patrimonial dessas pessoas físicas para a satisfação da Fazenda Pública, uma vez que a regra geral no Direito Tributário é a que os administradores não respondem pessoalmente pelos tributos devidos por aquela, salvo se tais obrigações tributárias forem decorrentes de atos dolosamente praticados com excesso de poder ou infração de lei vigente ou ao estatuto social. Tal prova é essencial para a imposição das consequências decorrentes da inclusão do nome na Certidão da Dívida Ativa ou do Redirecionamento da Execução Fiscal, sob pena de mácula a todo o sistema respaldado constitucionalmente pelo sobrevalor “dignidade da pessoa humana”, que resguarda a ampla defesa, a presunção de inocência e o devido processo legal: pilares de necessário enfrentamento para a efetivação de consequências advindas de normas com nítido caráter sancionatório.

Tal debate passa, necessariamente, pela análise da presunção de validade dos atos administrativos, devendo ser reanalisado sob o prisma da dignidade da pessoa humana e da teoria da prova, o que nos leva a pensar que essa característica do ato administrativo não pode

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2006, v. II, p. 466.

ter o condão de exonerar a Administração Pública de provar os fatos que afirma, como colocado até por alguns julgados atuais, consoante se procurou demonstrar ao longo do texto. É importante destacar que o problema apresentado tem relevância socioeconômica por motivo da ordinária inclusão de pessoas físicas em tais relações jurídicas, capazes de gerar entraves nas relações civis e empresariais para tais indivíduos e para o desenvolvimento nacional. Deste modo, o estudo tem o potencial de contribuir na busca pela legalidade e pela justiça, uma vez que é frequente a banalização interpretativa do artigo de lei supracitado, atribuindo responsabilidade pelos créditos tributários aos diretores da pessoa jurídica de forma automática, desconstruindo todos os pilares do instituto da personalidade da pessoa jurídica e sua consequente autonomia.

Francesco Carnelutti pontua sobre o ônus da prova, traduzindo o instituto “na proibição ao juiz de buscar por si só a prova que não tenha sido fornecida pelas partes” e “na distribuição entre estas do risco da prova que faltar, ou em outras palavras: da incerteza dos fatos”<sup>2</sup>. O ônus da prova, instituto processual, não pode ser analisado sem um olhar conjunto com o direito material pretendido em juízo. A visão de que o ônus da prova utiliza como critério somente a posição jurídica da parte na lide processual é ultrapassada e já foi revisitada e revisada antes mesmo do advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015). Como marcos, temos os critérios estabelecidos no Código de Defesa do Consumidor - CDC (art. 6º, inc. VIII) e a Teoria da Distribuição Dinâmica posta no CPC/2015 (art. 373, §1º). A noção de “ônus”, inclusive, é melhor assimilada quando em contato com a teorização de Carnelutti acerca das situações passivas, quais sejam as “sujeições, obrigações e ônus processuais”. Assim, recortamos trecho essencial:

[...] o exercício de uma faculdade aparece como uma condição para obter determinada vantagem; por isso o ônus é uma faculdade cujo exercício é necessário para a obtenção de um interesse. Obrigação e ônus têm em comum o elemento formal, consistente no vínculo da vontade; mas diferem no elemento substancial, porque quando há obrigação, o vínculo se impõe para a tutela de um interesse alheio, e para a tutela de um interesse próprio, quando se tratar do ônus.”<sup>3</sup>

Ou seja, o benefício próprio é auferido na medida em que o ônus é satisfeito. A parte age no sentido em que a lei a demanda para obtenção da vantagem que busca.

---

<sup>2</sup> CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de Direito Processual Civil**. Tradução: Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000, v. II. p. 134.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 119.

A teoria dinâmica das cargas processuais, porém, deve ser aplicada de forma excepcional, já que é concebida para retirar o peso da carga da prova de quem se encontra em desvantagem notória. Há, portanto, choque entre a segurança jurídica e legalidade e a justiça e igualdade das partes, necessitando de elementos do caso concreto para vislumbrar ou não a distribuição não tradicional. A regra, *mutatis mutandis*, permanece aquela pela qual o dever de provar cabe “a quem alega”, ou seja, se o autor não provar os fatos que constituem o seu direito, não cabe ao réu provar coisa alguma<sup>4</sup>. É exatamente por meio das garantias que circundam a prova e o ônus, que é permitido às partes a reconstrução dos fatos de forma plena, conferindo o direito de exercer ampla argumentação e participação na construção do provimento. O exercício dessa faculdade afasta a discricionariedade e subjetivismo do juízo, eis que permite maior controle da racionalidade das decisões.

Para o almejo da segurança jurídica, deve o direito assegurar a existência de um método de sintonia entre os fatos alegados e as prescrições normativas, de maneira que a simples alegação sem a prova relativa passe a ser inadmissível. Uma linguagem simples que afirme a ocorrência de um evento não pode se constituir como uma condição suficiente, sendo indispensável a linguagem das provas para confirmar os fatos alegados uma vez que essa é a verdadeira linguagem do processo. É nessa linha que a teoria das provas e ônus de provar que cabe às partes está intimamente em conexão com a dignidade da pessoa humana, princípio e fim do Direito.

Na seara tributária militam as presunções que cabem à Fazenda Pública, no sentido de otimizar o funcionamento estatal e sob a premissa da salvaguarda coletiva e do revestimento da legitimidade e legalidade da atuação oficial; porém, tal prerrogativa não é absoluta e só é justificada na medida que a presunção possa ser concretizada por suporte probatório. Somente será, então, visualizada quando o indício puder ser inferido pela linguagem das provas. É necessário, na verdade, ler a norma como parte de um todo: o ordenamento. Neste caso, a interpretação lógico-sistemática busca interpretar o preceito jurídico “como parte do sistema normativo mais amplo que o envolve”<sup>5</sup> e foi através dela que o problema foi abordado, sabendo-se que a norma vem sendo utilizada como porta para o redirecionamento da execução fiscal pelas procuradorias dos entes públicos quando verificado que as pessoas jurídicas não possuem bens penhoráveis em nome da empresa, e incluem no

---

<sup>4</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Tradução de Paolo Capitano. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002. v. 3. p. 448.

<sup>5</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 104.

polo passivo os administradores, costumeiramente empregados, sem poder de decisão, para que estes possam responder pelos valores.

A análise foi realizada corroborando o que está prescrito na legislação e as nuances empíricas (inscritas em julgados) que permeiam a caracterização desse binômio “quem-quando” e os meios comprobatórios aptos a caracterizar o evento, já que tais pontos, que caracterizam o binômio, são determinantes e objetos da prova nas hipóteses de cobrança que ultrapassam a entidade administrada. Inclusive, desde já, é necessário afirmar que tais provas da “sujeição passiva” aqui tratada precisam ser refletidas sob critérios exclusivamente jurídicos<sup>6</sup>, desconsiderando critérios fora dessa realidade (como o intuito arrecadatário e a primazia “cega” e “vazia” do interesse público). Tal subsunção, inclusive, sob critérios jurídicos obedece ao que pleiteiam os valores que permeiam a dignidade humana e a função do direito de distribuir justiça: normas sancionadoras<sup>7</sup> devem ser interpretadas de forma restritiva e na alçada do material comprobatório apresentado pela parte indicado a intenção ou ao menos a omissão na condução de seus deveres<sup>8</sup>. E aqui partimos da premissa que a norma inscrita no art. 135, inc. III do CTN reflete sanção que tem por consequência a quebra da autonomia da pessoa jurídica para atingir o administrador, nas hipóteses determinadas. Vejamos como infere Andréa M. Drazé, explicando o caráter de ilicitude inscrito nas hipóteses referidas:

[...] para a fixação da responsabilidade tributária, o legislador se vale de fatos lícitos ou ilícitos. No caso do artigo 135, tamanha é a clareza do seu texto que não resta dúvida de que o fato que enseja a responsabilização dos sujeitos nele relacionados é ilícito e, por isso mesmo, estranho àquele acontecimento do mundo qualificado pelo legislador como fato tributário [...] <sup>9</sup>.

Mais especificamente, tratou-se do ônus probatório no que diz respeito à quebra de autonomia da empresa para atingir sócios ou administradores dessas: seja por meio de oposição dos nomes das pessoas físicas na Certidão da Dívida Ativa (CDA) ou mesmo por via do redirecionamento da Execução Fiscal. Sendo certo que a resposta só pode ser encontrada

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções**. p. 656. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sobre-a-teoria-da-prova-no-procedimento-administrativo-tributario-e-o-emprego-de-presuncoes-de-paulo-de-barroscarvalho>. Acesso em: 11 de Janeiro de 2023.

<sup>7</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 173.

<sup>8</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 146-147.

<sup>9</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. *Op. cit.*, p. 173.

se houver respeito aos princípios constitucionais, como forma de garantir não só a justiça, mas também a segurança jurídica no seu caráter de coerência na aplicação dos institutos, foram tecidas mais abaixo as considerações sobre o ônus de provar a hipótese de incidência da regra de responsabilidade inscrita no art. 135, inc. III que vincula terceiros (não contribuintes) à relação tributária.

O STJ tem decidido que a mera existência do nome dos sócios ou administradores da empresa-contribuinte na Certidão da Dívida Ativa (CDA) como corresponsáveis pela dívida tributária permite o redirecionamento da execução fiscal independentemente da demonstração probatória no processo judicial da sua atuação com excesso de poderes ou irregularidade ou ao menos contribuição para o estado de insolvência da pessoa jurídica, baseando na presunção *juris tantum* da Certidão (que na larga maioria das vezes é formulada sem processo administrativo prévio ou mesmo sem anexação de prova pré-constituída do nexo de causalidade). O Superior Tribunal parte da premissa que a atuação da Administração Fazendária, como braço estatal compelido à legalidade e outros princípios-deveres, seria hígida e com suficiência no momento do lançamento tributário e do “suposto” e “presumido” Processo Administrativo Fiscal para caracterizar a responsabilidade.

No art. 7º da Lei 13.874/2019, fez-se inserir o art. 49-A no Código Civil, enunciando a distinção entre a pessoa jurídica e seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Vejamos:

“Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.

Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.”

Definindo a autonomia patrimonial, o parágrafo único do art. 49-A estimula empreendimentos para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos. É, claramente, um dispositivo com um forte conteúdo ideológico, que busca retomar a dignidade da pessoa jurídica (e sobretudo da limitação da responsabilidade), diante da progressiva ampliação das hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, objeto do art. 50 do Código Civil (que também sofreu alterações pela Lei 13.874/19).

Tanto é que Luciana Grassano de Gouvêa Mélo<sup>10</sup>, sabiamente, afirmou a necessidade de dar o equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais, papel desempenhado sobretudo pelos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade diante da atuação estatal na restrição dos direitos individuais. Proíbe-se o excesso, veda-se o arbítrio e sopesam-se as possibilidades fáticas e jurídicas, assegurando-se o alcance do objetivo estatal pretendido mediante o meio menos gravoso ao indivíduo.

Pretendemos demonstrar que inclusive em casos que lideraram a formulação do precedente, os autos eram carentes de provas produzidas na seara administrativa. Para majorar a gravidade, o STJ continua conduzindo que tal presunção deveria ser quebrada pelo interessado através da prova de um “não fazer”, o que acarretaria a produção de uma prova de fato negativo<sup>11</sup>, considerada como impossível pela maioria na doutrina.

Acontece que a CDA, gozando da presunção de certeza e liquidez e tendo valoração de prova pré-constituída, conforme previsão do art. 204 do CTN, acaba por gerar, na prática, um elemento de indução (mais que de persuasão) em prol do Fisco, dificilmente sendo avaliada a forma da inscrição na dívida, a apuração ou não da responsabilidade dos administradores por meio de processo administrativo prévio: subvertendo a lógica de uma presunção relativa para uma “antecipação dos efeitos de um trânsito em julgado”, uma presunção absoluta sobre a atuação da Administração Fazendária.

Diante da força da Certidão, em razão do Tema 108<sup>12</sup> do STJ, da decisão por meio de julgamentos repetitivos em instância sobreposta, os juízes de primeira instância e os tribunais regionais acabam restringindo (de forma a impossibilitar) os instrumentos de defesa dessas pessoas físicas para elidir a presunção fazendária, diante do oneroso rito dos Embargos à Execução, com a conseqüente necessidade de garantia do juízo, somado ao fato da suposta impossibilidade do manejo de Exceção de Pré-Executividade para avaliação da questão, acabam tais “corresponsáveis” ceifados do seu direito de defesa e a injustiça e ilegalidade

---

<sup>10</sup> MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Relação Jurídica Tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais**. Revista Acadêmica Faculdade de Direito do Recife. Volume 86, número 2, pp. 244-253, jul/dez 2014, pp. 245-247. Disponível em: <periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/1265>. Acesso em: 19 de junho de 2023

<sup>11</sup> KNIJNIK, Danilo. As (perigosíssimas) doutrinas do “ônus dinâmico da prova” e da “situação de senso comum” como instrumentos para assegurar o acesso à Justiça e superar a propatío diabólica. FUX, Luiz; NERY JR. Nelson e WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coords). **Processo e Constituição**: estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 948.

<sup>12</sup> **Tema 108 do STJ**: “Não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA” (REsp 1.110.925/SP).

originadas na atuação irregular da Administração Fazendária são perpetuadas pelos atores da jurisdição.

É mais que claro que a presunção de certeza e liquidez da CDA não deveriam configurar um “super título executivo” e que é condição necessária para sua constituição um prévio procedimento administrativo, totalmente vinculado ao que enuncia a legislação, que tenha conferido oportunidade ao contribuinte e ao suposto responsável, se for o caso, de se manifestar e exercer o contraditório e a ampla defesa, em paridade de armas<sup>13</sup>. Acontece que nem mesmo a inexistência desse procedimento (necessário da hipótese de responsabilização) pode ser avaliada em sede judicial, face ao impasse formal de não apreciação do instrumento que garantiria à pessoa física, impossibilitada do manejo dos Embargos, ver seu pleito pela nulidade do título analisado pelo magistrado. Tal óbice formal, empecilho à análise das razões das Exceções de Pré-Executividade, é do que trata o enunciado do Tema supracitado.

Acontece que, ao mesmo passo que tal tema foi definido e a tese firmada, também, no mesmo STJ, vigora o enunciado do Tema 104<sup>14</sup>, de forma totalmente incongruente. A ilegitimidade passiva, matéria de ordem pública (natureza essa reconhecida<sup>15</sup> pelo próprio STJ em vários julgados), segundo o imediatamente citado tema, poderia ser arguida via Exceção de Pré-Executividade por meio de prova pré-constituída. Ante a contraposição nítida e por ser mais recente (conflitos aparentes de tal cunho são usualmente solucionados pelo critério em que a regulação posterior é vista como aplicável) no Tema 108, pode-se enxergar uma preponderância pela não avaliação dos instrumentos manejados, além da questão lógica: se existe óbice para a avaliação daquele tipo de peticionamento, não restaria espaço para avaliar se carreado ou não pelas provas documentais pré-constituídas. De pronto, sem qualquer aprofundamento do mérito, meramente pela forma, resta o suposto corresponsável sem defesa e a prevalência do Fisco reafirmada.

Ainda, uma outra incongruência é formada diante da ausência de provas das hipóteses elencadas na regra, o STJ nega o próprio enunciado sumular, que fora proferido de maneira técnica, a Súmula nº 430/STJ, aprovada em 2010: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Duelo e processo. **Revista de Processo**, v. 112. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, out., 2003, p. 178.

<sup>14</sup> **Tema 104 do STJ**: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” (REsp 1.104.900/ES).

<sup>15</sup> AgInt no REsp 1967572 MG 2021/0326074-8 e AgInt no REsp 1744053 AL 2018/0127972-7.

<sup>16</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **Súmula nº 430**. 24.03.2010. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-430-do-stj/1289711009>. Acesso em: 28 Junho 2023.

A convivência (vigência) dessas decisões divergentes macula um dos pilares essenciais do nosso sistema. O Estado de Direito tem como um de seus sustentáculos o resguardo da segurança jurídica<sup>17</sup>, que emana de diversos preceitos constitucionais, especialmente no artigo 5º, inc. XXXVI da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988). É necessário debater também sobre os reflexos negativos da convivência dessas decisões divergentes em um mesmo sistema - como fatores de insegurança - e, sobretudo, aquelas disparidades entre o STJ (inclusive entre suas turmas) e o STF, além da necessidade de esforços para uniformização dos seus julgados, uma vez que tal situação instalada como realidade traduz-se em arbitrariedade incompatível com o projeto de Estado Democrático de Direito consagrado na ordem constitucional.

A inclusão em CDA das pessoas físicas componentes da administração da pessoa jurídica (mesmo sem avaliação dos poderes para tomada de decisão ou mesmo de avaliação simples de ingerência na autorização ou desautorização para pagamentos de qualquer ordem) por automatismo é uma prática corriqueira da Administração Fazendária dos diversos entes, conforme o próprio STJ já observou:

Partiu-se da presunção de que, se o nome do sócio consta da CDA é porque houve procedimento administrativo anterior e, portanto, defesa; **nada mais enganoso, pois o que se observa, na prática, é que o Fisco trata os responsáveis pelas pessoas jurídicas como devedores solidários das obrigações tributárias, incluindo seus nomes na CDA indiscriminadamente** sem qualquer apuração prévia acerca da existência de atos ilícitos. Mas tal solidariedade não existe, já que a responsabilização do sócio, gerente ou administrador exsurge apenas e tão-somente quando caracterizada uma das situações previstas no art. 135 do CTN - excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto ou, em caso de dissolução irregular.<sup>18</sup> (grifo nosso)

Sendo de tal forma, reconhecida até mesmo por representantes da Corte que restringe o direito à defesa, é necessário que esses interessados possam dispor de meios efetivos para desfazer tais irregularidades, começando pela revisão da jurisprudência do STJ.

No passo contrário, o STF tem posicionamento na linha distinta, elevando o direito de defesa e afirmando que se praticados os atos previstos no art. 135, inc. III, do CTN, eles deveriam restar comprovados em procedimento administrativo, firmando outra linha de

---

<sup>17</sup> Apud SILVA, José Afonso da. **Constituição e segurança jurídica**. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 15.

<sup>18</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **RESP Nº 1.131.069 - RJ (20110046901-3)**. Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima. Julgado em: 27/06/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/22103949/inteiro-teor-22103950>. Acesso em: 25 de Junho de 2023.

entendimento. Em julgado divisor da relatoria da Ministra Ellen Gracie, no RE nº 562276, foi exarada decisão que considerou inconstitucional a responsabilização dos gerentes de empresas, ou o redirecionamento de execução fiscal, quando ausentes os elementos que puderem caracterizar a atuação dolosa dos mesmos. O Plenário do STF, por unanimidade, negou provimento ao Recurso Extraordinário supracitado. Em relação à responsabilidade dos administradores de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos relativos às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a Ministra observou que a jurisprudência deve ser firmada no sentido de que ilícitos praticados por esses gestores empregados ou sócios-gestores, não se confundem com o simples inadimplemento. O que se exige para essa qualificação é um ilícito configurado e provado o liame nexó-autoria.

Contextualizando, somos convidados a pensar na divergência de resultados para os milhares de administradores de empresas que enfrentam uma execução fiscal. Em uma breve reflexão, um caso pode passar pelo óbice da transcendência em matéria constitucional a depender da petição recursal do seu advogado e ter suas razões julgadas em sede de Recurso Extraordinário e outro idêntico não passar pelo filtro e, assim, ter precedente do STJ aplicado e ali transitar em julgado.

Soma-se a isso o fato de que, atualmente, é crescente o debate sobre a atuação ordinária por parte das Fazendas Públicas com a inclusão em CDA das pessoas jurídicas mediante “automatismo”, sem a devida configuração das hipóteses relacionadas pela norma codificada (art. 135, inc. III do CTN) para aumentar o espectro das possibilidades, o que permite vislumbrar um cenário de extrema injustiça.

A questão da divergência primordial entre STJ e STF no que diz respeito à temática não foi trabalhada e aprofundada até o presente momento pela doutrina. Outra face desse mesmo imbróglio que vai além de uma crise de estabilidade e uniformidade (que diz respeito mais à ruptura com os precedentes que vinculam tanto de um tribunal superior quanto de órgão colegiado por parte dos seus membros), é a questão dos conflitos de atribuição, da divisão de competências. É impossível admitir que, trazendo à memória o arcabouço teórico condizente com a necessidade de uniformidade quanto às decisões judiciais, possam conviver decisões divergentes, sobretudo em conflito de precedentes entre STF e STJ, uma vez que, tendo cada um, uma missão posta pelo constituinte, cada um está limitado a tratar sobre temáticas diferentes e dar interpretação dentro de alçadas distintas, ou seja: um na hermenêutica das normas constitucionais e o outro na leitura e fixação sobre as normas do plano infraconstitucional.

Especialmente sobre a questão da divergência entre os dois Tribunais Superiores, além do fato e da repercussão em relação à insegurança jurídica em si gerada, é necessário ainda avaliar a predominância de matéria constitucional ou infraconstitucional nessas defesas dos sócios e a partir das razões em que são construídos os pedidos pelas partes, inferir de quem realmente seria a competência para dar a “palavra final” pertinente à exclusão ou permanência do administrador no feito da execução fiscal.

Aprofundando mais na divergência, entramos na celeuma do instrumento utilizado para esclarecer acerca da existência ou não da responsabilidade; uma vez que hoje, na prática é a admissibilidade ou não desse instrumento que gera a mais acentuada diferença entre os julgados. É através da análise das teses sobre a possibilidade do manejo de Exceção de Pré-Executividade ou não que nos deparamos com as divergências entre os Tribunais. Através da análise dos argumentos apostos na jurisprudência do STJ em conjunto com o que é abordado pela doutrina, apuramos se é possível aplicar a “distinção” da tese firmada pelo STJ sobre a impossibilidade de manejo da Exceção de Pré-Executividade.

A distinção avaliada é relativa aos casos em que, apesar da inserção do nome do corresponsável na CDA, é possível, mediante prova pré-constituída, demonstrar a inexistência de apuração das hipóteses de responsabilidade tributária em processo administrativo prévio. É essencial a abordagem mais aprofundada da jurisprudência, uma vez que tal problemática vem se multiplicando na rotina dos tribunais e, ainda, apesar da tese firmada pelo STJ, o STF possui precedente na linha de otimização do direito à ampla defesa e do contraditório nos casos de incidência do art. 135, inc. III do CTN, sendo, portanto, a contenção meramente formal do uso do instrumento bastante frágil. Assim, em um cenário de incerteza e insegurança jurídica, faz-se necessário perquirir sobre qual seria a posição mais acertada, em consonância com a CRFB/1988, a legislação tributária e a lógica das presunções de que goza a Fazenda Pública na seara fiscal e buscar pela primazia dessa decisão, impedindo cenários não isonômicos entre os jurisdicionados.

A hipótese de incidência do inc. III do art. 135 do CTN é o resultado da aplicação da norma jurídica de responsabilidade tributária sobre o suporte de fato praticado pelo administrador. Daí, surge a relação jurídica, a obrigação tributária e todas as consequências previstas em lei. Os sustentáculos da responsabilização da pessoa física seriam exatamente a **liberdade de agir** (opção de escolha entre dois caminhos), a causalidade entre os atos ou omissões, além dos danos à Fazenda Pública (e/ou à Pessoa Jurídica, também prejudicada pela possível má gestão).

Sabemos que a sonegação fiscal é um problema antigo e crescente no Brasil, e que a Administração Pública, cada vez mais, busca formas para fiscalizar e cobrar a carga tributária de maneira mais rígida e eficaz. Porém, existem parâmetros mínimos e fundamentais que devem ser obedecidos. A legislação tributária supracitada determina que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias com causalidade determinada por atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

É preciso avaliar, no estudo, a comprovação e a distribuição do ônus probatório correspondente às hipóteses do art. 135, inc. III do CTN. Ou seja, a norma que prescreve uma modalidade de responsabilidade pessoal dos administradores de empresas, em substituição às pessoas jurídicas, no direito positivo brasileiro, à luz da doutrina e da jurisprudência pátria.

Desta feita, analisando a construção desses julgados já referidos, debatemos sobre a cognição frente à suficiência das provas das hipóteses que possibilitam atingir o patrimônio dessas pessoas físicas por fatos geradores ocorridos no decorrer da atuação profissional: casos em que há abuso da personalidade jurídica por parte do administrador, caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial, ou, ainda, naquelas em que há participação direta e conjunta dos administradores como responsáveis pela insolvência da empresa, em razão - simplesmente - de má gestão ou atos com emprego de excesso dos poderes que lhes são outorgados pelo contrato social ou estatutos.

Ademais, argumentamos sobre os reflexos negativos da convivência de decisões divergentes em um mesmo sistema - como fatores de insegurança - e, sobretudo, aquelas disparidades entre o STJ e o STF, além da necessidade de esforços para a uniformização dos seus julgados, uma vez que tal situação instalada como realidade traduz-se em arbitrariedade incompatível com o projeto de Estado Democrático de Direito consagrado na ordem constitucional. E não apenas debater sobre tais consequências, mas preponderando como intuito do estudo a compreensão dos fatores que ensejam tal falha no sistema.

A função institucional do Poder Judiciário é exatamente a que visa pronunciar o direito, concretizando a segurança jurídica através da interpretação da lei e outras fontes. Tanto é que a palavra jurisdição vem da expressão em latim *juris dictio*, que significa “dizer o direito”. A demanda por estabilidade e por segurança nas relações é uma constante da vida em sociedade e não é o que vem ocorrendo no caso objeto desse estudo.

E é exatamente a segurança jurídica vinda da atividade jurisdicional que atua como garante definitivo, no sentido de orientar os cidadãos da previsibilidade das consequências jurídicas de condutas (fatos) na vida em sociedade, assim como funciona no controle das

decisões resolutivas das lides por aplicadores da lei, como o Poder Executivo, por exemplo. Sendo assim, é a segurança jurídica que permite aos particulares agirem, dentro da ordem normativa, sem que mudanças repentinas ou orientações nebulosas (como as divergências entre órgãos jurisdicionais) por parte do Estado possam alterar os efeitos esperados pela população, promovendo a certeza do Direito e proibindo quaisquer espécies de arbítrio.

Assim, um estudo das decisões das Cortes Superiores, inédito, surge como essencial, uma vez que é necessário avaliar as decisões divergentes dos mencionados tribunais e, através de análise das construções de seus acórdãos, averiguar possíveis influências de fatores metaprocessuais que poderiam explicar a dissonância a respeito de um mesmo texto legal, entender como são gerados precedentes tão distintos para casos idênticos.

Como os julgamentos do Poder Judiciário, acima de tudo os da alçada dos Tribunais Superiores, por tratarem das respostas definitivas nos casos concretos, acabam por direcionar a tomada de decisões não só por parte dos particulares, que passam a se orientar conforme tais ditames, mas também por toda a hierarquia do Poder Judiciário, além dos outros poderes. Tais expectativas que devem ser consideradas no tema que estamos tratando e também nos casos de modificação de jurisprudência, que são muitas vezes necessárias.

Com base no acervo disponível no Portal de Periódicos da CAPES<sup>19</sup>, na Plataforma Sucupira<sup>20</sup> e na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, pode-se afirmar que as pesquisas no cenário nacional buscaram concluir sobre a natureza jurídica da responsabilidade tributária no art. 135, inc. III, do CTN, porém, em maioria, com ênfase na figura do sócio. Algumas pesquisas apontam “diretores” e alguns outros cargos de administração por contratados/empregados para desenvolver a matéria e o alcance da norma.

Todavia, o tema não foi esgotado e a questão da divergência primordial entre STJ e STF no que diz respeito à temática não foi trabalhada e aprofundada até o presente momento. Assim, um estudo inédito surge como essencial, uma vez que é necessário avaliar as decisões divergentes dos mencionados tribunais e, através de análise das construções de seus acórdãos e as influências de fatores metaprocessuais que poderiam explicar a dissonância a respeito de um mesmo texto legal, entender como são gerados precedentes tão distintos para casos idênticos. Além da inovação acadêmica, é importante destacar que o problema apresentado tem relevância socioeconômica por causa da ordinária inclusão de pessoas físicas em CDA e

---

<sup>19</sup> Palavras-chave: “Responsabilidade Tributária, art. 135 do CTN, Responsabilidade do Administrador.” Disponível em: <https://www.periodicos.capes.gov.br>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2023.

<sup>20</sup> Palavras-chave: “Responsabilidade Tributária, art. 135 do CTN, Responsabilidade do Administrador.” Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2023.

de redirecionamento das execuções fiscais. Deste modo, o estudo tem o potencial de contribuir na busca pela legalidade e pela justiça.

No que concerne à metodologia empregada, a pesquisa tem abordagem qualitativa-exploratória da teoria (doutrinas, julgados e leis), além de uma análise descritiva do mundo concreto em relação aos efeitos do problema apresentado, a partir do método indutivo.

A pesquisa bibliográfica justifica-se em virtude do caráter predominantemente doutrinário das premissas, mas fortemente embasadas em entendimentos dos tribunais administrativos e judiciais (STF e STJ). Por sua vez, as amostras documentais foram obtidas a partir da busca digital nos domínios dos supracitados tribunais, com base nas seguintes palavras-chave: administrador; Direito Tributário; jurisprudência; e responsabilidade tributária, com o filtro temporal entre 2010-2020, uma vez que a divergência central trabalhada entre os dois Tribunais é firmada por acórdãos emblemáticos exarados em tal período.

O grande volume de processos eletrônicos – e a possibilidade de consultá-los livremente – aumentou a possibilidade de estudo e informações mais precisas. Tal fato facilitou a análise de uma amostragem maior de processos com a configuração de inclusão de administradores no polo passivo das execuções fiscais. Os precedentes estão sendo analisados no intuito de verificar os impasses da técnica jurídico-decisória e a questão da praticabilidade da norma sob o viés meramente econômico-financeiro em razão das “prerrogativas” da Fazenda Pública, através dos desdobramentos das “razões de decidir” presentes em cada um dos entendimentos formulados nas teses decisórias, além de perquirir de quem realmente é a alçada final para o tema.

Para tal, foi preciso realizar, na mesma linha de abordagem proposta por José Mário Wanderley Gomes Neto<sup>21</sup>, um estudo empírico sobre a variação que pode ser verificada nas decisões judiciais que tratam de casos idênticos, mas resultam de forma divergente e como são construídas cada uma das variantes. Tudo isto conectando aspectos metodológicos e políticos, uma vez que entendemos ser o processo de decisão uma construção imperfeita sob o ponto de vista da teoria pura, que não alcança uma ilusória e retórica “neutralidade” e

---

<sup>21</sup> GOMES NETO, José Mário Wanderley. **Pretores estratégicos**: por que o Judiciário decide a favor do Poder Executivo e contra suas próprias decisões?: análise empírica dos pedidos de suspensão apresentados ao STF (1993-2012). 2015. 98 fls. Tese (Doutorado em Ciência Política), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015, p. 228-255.

“independência absoluta” em razão do próprio formato de nossa democracia, a qual propicia *diálogos*<sup>22</sup> entre as instituições.

Através da identificação, nas defesas processuais, dos argumentos e das provas sobre as repercussões da constituição da CDA, avaliamos o processo de cognição do juiz frente aos elementos. Ainda, discutimos que tipo de ato dá ensejo à responsabilização do agente (se qualquer ilícito ou apenas os de natureza cível e comercial; se doloso ou não), qual o nível de relação desse ato com o crédito tributário cobrado (se a obrigação resulta do ato), quem pode ser responsabilizado (se qualquer sócio ou apenas aqueles que exercem direção, se empregados e como comprovar que eles tinham poderes para decidir ante a falta de participação no capital), qual a extensão da responsabilidade (se pessoal ou solidária) e mesmo qual o ônus probatório que cabe ao Fisco nesse tipo de imputação de sujeição passiva. Isso, através da percepção de que a interpretação deve estar intimamente relacionada à ideia de segurança jurídica porque a atividade interpretativa, estruturada de forma racional e lógica, tem como objetivo principal restringir a liberdade do intérprete, diminuindo a sua discricionariedade, a fim de evitar arbitrariedades.

Para tanto, valemo-nos da interpretação sistemática, que segundo Ferraz Jr.<sup>23</sup>, parte da premissa de unidade do sistema jurídico do ordenamento, da organização hierárquica das fontes. Assim, a interpretação sistemática demanda do intérprete noções profundas de validade, vigência, eficácia e vigor das normas jurídicas, com o objetivo de evitar antinomias. Observa-se que, nesse caso, o intérprete constrói o sentido da norma com um olhar global, a partir do sistema jurídico como um todo. Desta forma, pode o intérprete examinar o dispositivo a partir do que dispõe a Constituição Federal, utilizando-se da técnica da interpretação conforme.

E, considerando que as leis tributárias são normas de caráter interventivo nos direitos fundamentais da liberdade e da propriedade, reduzindo de maneira direta e indireta a esfera privada, afetando inclusive outros bens com uma necessária conexão aos princípios fundamentais, deve-se sempre ter em mente o viés da viabilidade probatória e da justiça na inversão do ônus da prova. É necessário verificar se tais precedentes não originam a imposição de provas de fato negativo que comumente são caracterizadas por serem “provas diabólicas”.

---

<sup>22</sup> FERREIRA, Débora Costa; XIMENES, Julia Maurmann. Diálogos institucionais e impacto orçamentário da judicialização das políticas públicas. *Revista Thesis Juris*, v. 5, n. 3, p. 808-831, 2016.

<sup>23</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 252.

Como marco teórico principal, abordamos a teoria do “consequencialismo tributário”<sup>24</sup>, bem trabalhada na obra “Argumentando pelas consequências no direito tributário”, da alçada da professora Tathiane Piscitelli, que trata da possibilidade de os magistrados valerem-se de argumentos acerca não dos meios, mas dos fins/resultados na formação das decisões judiciais (convicção) e que usa como ponto de partida o “utilitarismo” de Bentham e Mill, fazendo a conexão entre a maximização do bem estar coletivo e a interpretação do direito e das garantias individuais.

A teoria é embasada no fato dos tributos serem necessários à existência do Estado e, conseqüentemente, garantidores de diversos direitos individuais e sociais. No caso específico da nossa pesquisa, analisamos a questão da elevação do patamar das presunções da Fazenda Pública a um patamar de presunção absoluta, uma vez que identificamos máculas ao direito de defesa, sobretudo ante o não conhecimento das Exceções de Pré-Executividade que carregam como cerne a ilegitimidade passiva de administradores de empresas.

Além desse marco, também utilizamos como base os estudos do Professor Dr. Guilherme Marinoni<sup>25</sup> acerca da análise probatória e da formação da convicção dos magistrados e que revela grande preocupação com a segurança jurídica, requisito sem o qual o processo não é efetivo e todo o sentido do Estado Democrático de Direito é colocado em xeque.

O autor citado parte da premissa de que quando existe dúvida acerca de um direito, o juiz somente poderia decidir após ter vencido a fase de convicção, a análise e a instrução das provas. Assim, fortalecendo a indicação de que é necessário apreciar os instrumentos de defesa e não a contenção processual por meros argumentos formalísticos. Na fase de convicção, o juiz deve levar em conta não apenas a natureza do direito em discussão e a quem incumbe a sua prova, mas também a natureza da situação concreta a ele levada para julgamento, os fatos.

Primeiramente, abordamos o arcabouço jurídico da responsabilidade tributária nas fontes do direito e a hermenêutica do art. 135, inc. III do CTN. Neste capítulo, o intuito foi proceder a uma análise do instituto da responsabilidade tributária bem como de sua amplitude, expondo considerações doutrinárias pontuais sobre o artigo de lei e suas hipóteses de incidência.

---

<sup>24</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. 2010. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

<sup>25</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Prova e convicção**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

Em segundo lugar, passamos a explicar a aplicabilidade da norma de responsabilidade tributária do administrador e os precedentes divergentes nos tribunais superiores. Assim, tratamos sobre a divergência jurisprudencial (crise de estabilidade *versus* conflito de atribuições), segurança jurídica, isonomia e a construção dessas decisões (como o discurso é formatado e o que leva as cortes a chegarem em duas conclusões distintas).

Por fim, analisamos a questão do ônus probatório em relação às hipóteses do art. 135, inc. III do CTN e também a responsabilização da Fazenda Pública por equivocadas imputações de responsabilidade. Então, tratamos das presunções em favor da Fazenda, da prova de fato negativo (prova diabólica) e do contato do julgador com os elementos caracterizadores das hipóteses tanto no processo administrativo quanto no judicial.

## 2. O ARCABOUÇO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS FONTES DO DIREITO E A HERMENÊUTICA DO ART. 135, INCISO III DO CTN

É importante iniciarmos este tópico trazendo uma lição de Helenilson Pontes<sup>26</sup> sobre o artigo de lei em questão, pois a epígrafe deste artigo é sempre tratado a partir da imputação ao contribuinte do dever de recolher tributos aos cofres públicos.

O vocábulo “responsabilidade” pode ser definido como o “dever ou capacidade de responder pelos atos próprios ou de alguém”<sup>27</sup>, tem-se por obrigação de responder por algo.

Para Hugo de Brito Machado, a responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito, como se verifica pela transcrição que se segue:

No direito tributário a palavra “responsabilidade” tem um sentido amplo e outro estrito. Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva<sup>28</sup>.

Dessa definição, extraímos a conclusão de que a expressão *responsabilidade tributária* compreenda uma *proposição prescritiva*, uma *relação* e um *fato*.

A referência à responsabilidade no CTN é reservada para indicar a posição do “terceiro como responsável”; não do próprio contribuinte em si. Tanto o contribuinte quanto o responsável, podem ser alocados no polo passivo da obrigação tributária a depender da relação que guardem entre eles, ou com o fato gerador.

Maria Rita Ferragut leciona que a responsabilidade tributária como *proposição prescritiva* trata-se de uma “[...] norma jurídica deonticamente incompleta (norma *latu sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação tributária”<sup>29</sup>.

Com isso, entendemos que a norma que trata da responsabilidade tributária, enquanto proposição prescritiva, fará parte de uma norma completa, enquanto a primeira prevê apenas a

<sup>26</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **Ensaio de direito tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

<sup>27</sup> HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. 36 ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003. p. 454.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 154.

<sup>29</sup> FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 11.

responsabilização do sujeito que, tendo ou não praticado o fato jurídico tributário, seja responsável por ele, a segunda prevê a obrigação tributária.

Resta claro, portanto que, sob esse enfoque, a responsabilidade tributária será capaz de alterar a norma individual e concreta por intermédio da qual se origina a obrigação tributária, desde que esta tenha inicialmente indicado outra pessoa – física ou jurídica, como sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Esclarecemos que o responsável tributário é diferente do contribuinte e que, embora não tenha praticado o fato gerador, a lei de alguma forma concebeu uma ligação entre ele e o fato e o obrigou ao pagamento do crédito tributário, ou ainda, essa responsabilidade pode surgir se ele tiver cometido um ilícito tipificado em lei como capaz de gerar a responsabilidade tributária.

No que concerne à definição da responsabilidade tributária como *relação*, ela traduz-se no vínculo existente entre o direito de exigir o objeto da obrigação tributária por parte do fisco e o dever do sujeito em cumpri-la.

Já como *fato*, novamente repetimos as palavras de Maria Rita Ferragut, para quem:

Já como *fato*, responsabilidade é o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional). A qualificação desse fato decorre da relação de implicação, que tem como antecedente o relato de um outro fato, não tributário, previsto em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária<sup>30</sup>.

Observa-se, pois, que os três elementos acima elencados compõem o conceito de responsabilidade tributária, tratando-se de uma norma incompleta, dependendo daquela que cria a obrigação tributária, regulando a sujeição passiva de terceiros (*proposição prescritiva*), servindo de *liame* subjetivo entre os polos ativo e passivo da relação jurídica tributária (*relação*), e materializando-se (*fato*) como consequente da sua previsão legal (novamente *proposição prescritiva*).

Em síntese, pode-se conceituar a responsabilidade tributária como obrigação legal de satisfazer ou executar o ato jurídico tributário tratando, portanto, de um dever jurídico.

A responsabilidade determina ou o pagamento de determinada obrigação tributária com dinheiro próprio do contribuinte – como é o caso do retentor – ou com dinheiro do

---

<sup>30</sup> FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. *Op. cit.*, p. 12.

próprio responsável em decorrência do descumprimento de normas de conduta que vão de encontro ao dever de colaboração junto à administração tributária.

Neste plano, a imputação da responsabilidade a terceiro demanda expressa previsão legal. Até porque, a alocação do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma inclusão subjetiva no polo passivo da obrigação. A responsabilidade tributária não é implícita, deve decorrer de expressa norma que a determine. Destarte, para que determinado sujeito possa ser responsável, é necessária prévia disposição normativa a delinear a regra matriz da responsabilidade tributária. Diante da reserva legal, a obrigação do terceiro jamais será implícita. O próprio inciso II do art. 121 do CTN é claro ao prescrever “sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”<sup>31</sup>.

Também sabemos que é o crédito tributário originado pela não satisfação da obrigação tributária que será exigível e não a obrigação tributária em si, pois bem, é aí que se encaixa a figura da responsabilidade tributária, por intermédio da qual se vinculará a satisfação da obrigação e/ou da sanção decorrente de sua inobservância a uma pessoa determinada em lei.

É devido a ela que alguém deve pagar o tributo ou multa devido em caso de descumprimento da obrigação tributária, ela é o *poder se exigir algo de alguém*, é o elo entre o direito subjetivo de exigir que o Estado possui, e a pessoa de quem ele irá exigí-lo.

Segundo Maria Rita Ferragut<sup>32</sup>, a responsabilidade tributária será *pessoal, subsidiária ou solidária*.

Será *pessoal*, nos casos em que a lei responsabilize inicial e exclusivamente um terceiro para o adimplemento da obrigação, como no caso da responsabilidade pelo cometimento de infrações, onde desde o início o legislador prevê que aquele que desrespeitar a lei em determinadas situações será responsabilizado, havendo inclusive previsão legal, ainda que errônea, para a conversão da obrigação acessória em principal no § 3º do art. 113 do CTN, que dispõe: “§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”<sup>33</sup>.

Por sua vez, será *subsidiária*, “[...] se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário”<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em: 29 Junho 2023.

<sup>32</sup> FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. *Op. cit.*, p. 12.

<sup>33</sup> BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em: 29 de Junho de 2023.

<sup>34</sup> FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. *Op. cit.*, p. 12.

Por fim, será *solidária*, como o próprio nome nos informa, é aquela onde mais de uma pessoa é o responsável pelo pagamento da dívida, ou seja, mais de uma pessoa integra o polo passivo da relação jurídica tributária.

O art. 128 do CTN, por sua vez, traça um pressuposto inicial da regra matriz de responsabilidade tributária, ao rezar que:

Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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<sup>35</sup>.

Atua como uma disposição genérica para autorizar a previsão de responsabilização de quaisquer pessoas que a lei chame ao pagamento de tributos, que não o próprio contribuinte -, sejam eles responsáveis ou substitutos.

Referida determinação da pessoa que deva se responsabilizar pelo tributo ou multa de uma relação jurídica tributária denomina-se de *sujeição passiva*, e poderá ser *direta* ou *indireta*, como ver-se-á a seguir. Dispõe o art. 128 do CTN, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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<sup>36</sup>.

O dispositivo em questão refere-se a dois “tipos” de responsabilidade que são: a) a responsabilidade superveniente de uma terceira pessoa por fato gerador ao qual não deu causa; e b) a responsabilidade por substituição, que se concretiza quando se imputa o dever de contribuir diretamente por uma legislação a uma pessoa que não tem envolvimento com o fato gerador, mas que preserva relações com o “substituído” que lhe viabilizam ressarcir-se da substituição<sup>37</sup>.

Pela análise da citação supra, constata-se que o primeiro “tipo” de responsabilidade aventada, seria a responsabilidade por transferência, ou sujeição passiva indireta, quando em virtude de um fato posterior, que poderá ser um negócio jurídico, insolvência, ou até mesmo a

<sup>35</sup> BRASIL. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Op. cit.*

<sup>36</sup> *Ibidem.*

<sup>37</sup> FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. *Op. cit.*, p. 13.

morte, entre outros, a lei determina que seja transferido para um terceiro o dever de pagar o tributo ou multa.

Exemplificando-se, há o caso da compra e venda de imóvel, onde ao adquirente é transferido o dever de pagar os tributos devidos que sejam correlatos ao imóvel pelos exercícios anteriores, independente de que os débitos tenham sido gerados pelo proprietário anterior, nesse caso, deparamo-nos com a chamada dívida *propter rem*, onde a dívida segue o bem e não o proprietário.

Paulo de Barros Carvalho vislumbra nitidamente no art. 128 do CTN a assimilação de um princípio genérico, que em suas palavras nos auxilia “[...] a compreender as mensagens subsequentes, reguladoras da responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações”<sup>38</sup>.

Essas seriam as submodalidades de responsabilidade tributária que compõem a modalidade *transferência*, também chamada de sujeição passiva indireta, à exceção da responsabilidade por terceiros que também poderá ser por substituição, como veremos melhor mais adiante.

Já no segundo “tipo” de responsabilidade enumerada por Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>39</sup>, a responsabilidade por substituição ou *sujeição passiva direta*, a norma prevê desde o início quem será o responsável, não havendo sub-rogação e, portanto, não há a transferência do dever de pagar entre sujeitos passivos.

No que diz respeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por exemplo, essa *sujeição passiva direta* poderá ser *regressiva* ou *progressiva*; será *regressiva*, quando houver a postergação ou adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento anterior em que ocorreu o fato gerador, fenômeno que se traduz no instituto do *diferimento*, é também comumente chamada de substituição tributária *antecedente* ou *para trás*.

Como bem leciona Eduardo Sabbag, progressiva é: “[...] a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida”, ela também pode ser denominada como substituição tributária *subsequente* ou *para frente*<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 389.

<sup>39</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. **Revista das FESDT**, Porto Alegre, n. 4, p. 159-206, jul.-Dez., 2009.

<sup>40</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 711.

Não obstante trate-se de modalidade demasiadamente contestada pela doutrina pátria, uma vez que por ela se cria um fato gerador presumido ou, se preferir, fictício, supostamente violando entre outros o princípio da segurança jurídica e o da capacidade contributiva, ela possui previsão constitucional no art. 150, § 7º<sup>41</sup> da CRFB/1988.

Daí constatamos que no primeiro caso (transferência), o sujeito passivo paga dívida alheia, por outro lado, isso não ocorre com a substituição, pois a previsão legal é desde o início de que o sujeito passivo seja pessoa diversa daquela que, em tese, deveria ser a responsável pela obrigação tributária, ou então determina que o próprio responsável pela execução do fato gerador pague o tributo ou multa daí decorrente.

Concluimos, então, que enquanto a *sujeição passiva direta* decorre de fato gerador próprio ou alheio (*substituição*), sendo que no caso de fato gerador alheio, o sujeito passivo já é desde o início assim definido.

Enquanto isso, a *sujeição passiva indireta* deriva da *transferência* do dever de pagar o crédito tributário, e poderá ser *inter vivos* ou *causa mortis*, ou ainda por sub-rogação legal de terceiros no caso dos responsáveis.

É importante frisar que aquele que retém o tributo não é sujeito passivo, apenas lhe foi determinado um dever administrativo para auxiliar o Estado na arrecadação dos tributos.

Vislumbramos no art. 128 do CTN, que o legislador “abriu espaço” para a criação por outras leis, de outras situações de responsabilidade tributária, como a substituição. Mas para tanto ele estipulou que: (i) a responsabilidade tem que decorrer de lei no seu sentido *stricto sensu*; (ii) ela também deverá ser expressa; e (iii) tem que envolver pessoa que possua liame jurídico ou econômico direto com o fato jurídico.

Nesse ponto, é importante lembrar os ensinamentos de Andréa M. Darzé que, por sua vez, acertadamente nos explica que “a instituição da norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais: *i.* Punir o responsável (sanção); *ii.* Viabilizar a arrecadação (necessidade); ou *iii.* Simplificar a arrecadação (interesse)”<sup>42</sup>.

Denota-se que tanto no caso da *transferência* quanto no caso da *substituição*, o objetivo do legislador vai ao encontro dessa doutrina.

---

<sup>41</sup> Art. 150. [...] § 7.º da CRFB/1988 – “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 junho 2023).

<sup>42</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. *Op. cit.*, p. 91-92.

Delimitada a definição e sujeição passiva da responsabilidade tributária, passemos no próximo tópico ao estudo sobre a responsabilidade tributária de terceiros.

## 2.1 A responsabilidade tributária dos sucessores

Na etimologia jurídica, o vocábulo “sucessão” denota o sentido de substituição, no caso, de pessoas que se investem na mesma situação jurídica que possuía a pessoa sucedida.

Com o propósito de delimitar o tema, o estudo da responsabilidade tributária por sucessão será focado na responsabilidade dos agentes empresariais, assunto tratado no art. 132 do CTN<sup>43</sup>.

O legislador nos demonstra várias formas de sucessão em seu texto legal. A primeira delas a saber, a  *fusão*  ocorre quando duas ou mais empresas se unem numa nova empresa, “desaparecendo-se” as empresas que compuseram essa nova pessoa jurídica.

Como esperado, os tributos devidos pelas empresas que se fusionaram são transmitidos para a empresa nova por transferência da responsabilidade tributária, pouco importando se se trata de pessoas jurídicas de direito privado ou público.

Por sua vez, a  *transformação*  é apenas uma mudança na espécie de sociedade; ela continua sendo a empresa anterior, porém sob nova denominação, como no caso de uma microempresa (ME) expandir-se e se transformar numa empresa de pequeno porte (EPP), pelo que não há dificuldades em compreender que continua devedora dos tributos, os quais já eram devidos antes mesmo da transformação.

Referente à  *incorporação* , a diretriz é muito semelhante à da fusão, porém nesse caso uma das empresas incorpora outra, ou outras, enquanto na fusão todas as empresas anteriores desaparecem e surge uma nova empresa, na incorporação, uma das empresas permanece e as demais se extinguem, diz que essa empresa que permanece incorporou as empresas que se extinguíram, responsabilizando-se pelos tributos devidos pelas empresas que foram incorporadas.

Uma observação interessante é a de que o art. 132 do CTN, supracolacionado, não menciona a  *cisão*  de empresas como sendo uma forma de sucessão, isso se deve ao fato de

---

<sup>43</sup> Art. 132 do CTN. “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”.

que esse artigo do CTN é anterior à Lei nº 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades anônimas e regulou o instituto da cisão.

Devido a disso, a doutrina e a jurisprudência vêm adotando o entendimento de que se aplica o sobre citado artigo do CTN aos casos de cisão também, ademais, trata-se a cisão de uma espécie de surgimento e extinção de empresas. Isso, porque a cisão poderá ser *total* ou *parcial*, será *total*, quando uma empresa se divide em várias outras, desaparecendo a pessoa jurídica inicial e permanecendo apenas as suas frações como empresas autônomas, é o oposto da fusão.

Por outro lado, ela será *parcial* quando mesmo dividindo-se em outras empresas, a pessoa jurídica dividida ainda permanecerá ativa, seria uma espécie de desincorporação, não que a expressão esteja correta, mas seria a maneira como funciona a *cisão parcial*, em oposição à incorporação.

Importa também destacar a problemática do § único do art. 132 do CTN, que sob determinado enfoque poderia englobar essa possibilidade ao determinar que:

Art. 132. § único - o disposto neste artigo se aplica 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<sup>44</sup>.

No entanto somente o faria se a *cisão* fosse *total*, onde ocorre a extinção da pessoa jurídica cindida, e se as pessoas jurídicas originadas da fusão dessem continuidade à mesma atividade daquela que desapareceu.

A complexidade se coaduna nos casos em que as empresas originadas pela cisão total não continuem a mesma atividade daquela que desapareceu, ou então no caso da *cisão parcial*, onde a empresa cindida continua a existir.

Visando dirimir essa problemática, inclua-se o art. 133 do CTN na análise dessa situação e, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho se obtém a seguinte resposta:

[...] Tem-se aí configurada uma *sucessão empresarial*, implicando transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos. Evidentemente, tributos lançados, em vias de lançamento ou que, porventura, venham a ser lançados em razão de atos jurígenos-tributários (fatos geradores) ocorridos até a data da sucessão, não atingidos pela decadência ou pela prescrição, nos exatos termos do CTN<sup>45</sup>.

<sup>44</sup> BRASIL. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Op. cit.*

<sup>45</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 629.

Dessa forma, as empresas originadas da cisão se responsabilizarão solidariamente pelas obrigações tributárias ocorridas até a data da cisão, e a partir daí responderão individualmente cada qual por suas obrigações. É o que dispõe o art. 133<sup>46</sup> do CTN.

Importa esclarecer, que a responsabilidade do adquirente do fundo de comércio será *integral* se a empresa alienante se extinguir, ou *subsidiária* se ela continuar a desenvolver suas atividades, ou se reiniciá-las em até seis meses a contar da data da alienação.

O § 1º deste artigo denota possibilidade de aquisição do fundo de comércio sem que, contudo, haja a transferência da responsabilidade, isso ocorre nos casos em que a empresa estiver em processo de falência, ou ainda se trate de filial ou unidade produtiva independente de empresa que esteja em recuperação judicial.

Já em seu § 2º, traz uma espécie de norma antielisão, qualificando pessoas que mesmo adquirindo os fundos de comércio nessas condições não se lhes aplica a regra que inibe a transferência da responsabilidade tributária.

A jurisprudência é pacífica acerca da temática, com posicionamento firmado no STJ<sup>47</sup> no sentido de que embora não conste no teor do art. 132 do CTN, a cisão equipara-se a uma modalidade sucessória e, portanto, está submetida às regras de sucessão tributária.

---

<sup>46</sup> Art. 133 do CTN. “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; II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo (*sic*) 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”.

<sup>47</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CISÃO PARCIAL. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. OCORRÊNCIA. ACÓRDÃO COMBATIDO. FUNDAMENTO. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA. 1. “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”, Enunciado Administrativo n. 3 do Plenário do STJ. 2. Segundo a jurisprudência deste Superior Tribunal, entende-se que, “embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão”. 3. Incide a Súmula 283 do STF, em aplicação analógica, quando não impugnado fundamento autônomo e suficiente à manutenção do aresto recorrido. 4. Agravo desprovido (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no REsp 1834255/PE**. Relator Min. Gurgel de Faria. Julgado em: 19.04.2021. DJe 05/05/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1205858163/intei-ro-teor-1205858203>. Acesso em: 28 Junho 2023).

Conclui-se, então, o presente tópico passando-se ao estudo da responsabilidade tributária por infrações.

## 2.2 Responsabilidade tributária por infrações

Tendo-se superado o estudo da responsabilidade tributária por sucessões, nesse ponto, inicia-se o estudo da responsabilidade das pessoas pelo pagamento de infrações.

O art. 136 do CTN determina que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”<sup>48</sup>. Embora possua entonação de responsabilidade objetiva, trata-se em verdade, de culpa presumida. Já no art. 137, o legislador consigna que:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas<sup>49</sup>.

Neste momento, não irá se dispor acerca do presente artigo, embora de suma importância sua menção neste ponto do trabalho. Avança-se então para o importante instituto da denúncia espontânea, que nos moldes do art. 138 do citado Código,

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração<sup>50</sup>.

Segundo Hugo de Brito Machado, existe uma lacuna nesse artigo consistente na seguinte situação:

[...] diante de uma denúncia espontânea seguida de pedido de parcelamento de débito, deve ser aplicada a norma geral, segundo a qual todos os que

<sup>48</sup> BRASIL. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Op. cit.*

<sup>49</sup> *Ibidem.*

<sup>50</sup> *Ibidem.*

cometem infrações devem ser submetidos às sanções correspondentes, ou esse tratamento cria no sistema um momento de incongruência<sup>51</sup>.

Enquanto para Hugo de Brito Machado paira a dúvida acerca da solução para a presente situação, para Anis Kfourir Jr. “[...] não se admite a adoção do parcelamento do débito para fins de aplicação dos efeitos da “denúncia espontânea”<sup>52</sup>.

Referente ao assunto, importa demonstrar que o c. STJ<sup>53</sup> já tenha decidido no passado que era possível o reconhecimento da denúncia espontânea seguida do parcelamento. Todavia, esse entendimento não se trata de questão pacificada naquela Corte, prevalecendo, atualmente, o entendimento de que não se aplica a denúncia espontânea em casos de parcelamento, o que se confirma pela colação da ementa do acórdão do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial - AgRg no AREsp 7.964/SC<sup>54</sup>.

Tamanha pacificidade decorre do julgamento do Resp. 1102577/DF em sede de recurso repetitivo pelo STJ, e que culminou com a seguinte tese firmada sob o Tema Repetitivo 101: “O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário”.

---

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p. 171.

<sup>52</sup> KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 255.

<sup>53</sup> TRIBUTÁRIO – MULTA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138, do CTN – PARCELAMENTO. O pagamento não é condição para que se dispense a responsabilidade por infração tributária. O benefício outorgado pelo art. 138 do CTN incide, também, quando o contribuinte obtém o parcelamento do débito. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto, após a denúncia espontânea, sob a forma de parcelamento. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ. Decisão unânime da 1ª Turma. **REsp 138669/RS**. Relator: Min. Gomes de Barros. Julgado em: 18.12.1997. Publicada em: 06.04.1998. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/19863994/relatorio-e-voto-104602369>. Acesso em: 28 Junho 2023).

<sup>54</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. 1. A adesão a regime de parcelamento fiscal é faculdade do contribuinte, razão por que deve sujeitar-se às regras do programa, sem possibilidade de modificá-las a seu talante. Precedentes. 2. O parcelamento de que trata a Lei n.º 8.620/93 tem natureza de favor fiscal e somente pode ser deferido às empresas que cumprirem todas as exigências legais. Precedentes. 3. A simples confissão de dívida seguida de parcelamento, desacompanhada do pagamento integral, não configura denúncia espontânea. Entendimento sedimentado nesta Corte quando do julgamento do REsp. 1.102.577/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 18/05/2009. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. 4. É legal e legítima a utilização da SELIC como taxa de juros e de correção monetária do indébito tributário, conforme jurisprudência pacificada no STJ. 5. Não pode ser aplicada regra mais benéfica de um programa de parcelamento se a empresa se encontra incluída em outro regime fiscal. Como bem asseriu o aresto impugnado, não pode a recorrente ser contemplada com o benefício do art. 2º, § 4º, I, da Lei 9.964/2000, que prevê a incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo -TJLP, se esta não se encontra inserida no REFIS. 6. A questão em torno da natureza confiscatória da multa aplicada foi solvida com enfoque essencialmente constitucional. Competência do Supremo Tribunal Federal. 7. Agravo regimental não provido (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Segunda Turma. **AgRg no AREsp 7.964/SC**, Rel. Ministro Castro Meira. Julgado em: 06/03/2012, Dje: 16/03/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21420117>. Acesso em: 29 Junho 2023).

Consequentemente, somos forçados a concluir que até o momento vê-se inaplicável a denúncia espontânea ao contribuinte que ao fazer a denúncia requer o parcelamento do crédito tributário.

Fator de extrema importância sobre a denúncia espontânea é o fato de que a confissão deverá ocorrer antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração sob pena de perda da espontaneidade, nos moldes do parágrafo único do art. 138 do CTN.

Referente aos efeitos da denúncia espontânea, se ela afasta toda e qualquer multa, leciona com *expertise* Paulo de Barros Carvalho, nos ensinando que:

[...] A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição<sup>55</sup>.

Nosso entendimento é o de que as duas medidas – juros de mora e multa de mora – por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra. Partilhamos desse entendimento, acreditando que se afastam apenas as multas de caráter punitivo e não a multa e os juros de mora que possuem caráter indenizatório, pelo que devem ser cobrados em conjunto.

Sobre responsabilidade tributária de terceiros será dedicada a próxima seção.

### 2.3 A responsabilidade tributária de terceiros

Os arts. 129 a 138 do CTN estabelecem normas de condutas implícitas aos terceiros, que acaso descumpridas, geram sua responsabilidade. Via de regra, a relação do responsável com o contribuinte é de ascendência. De alguma forma tem a capacidade de influir no pagamento do tributo. Em todas as hipóteses normativas, em algum momento o terceiro pôde exigir o pagamento do tributo pelo contribuinte, ou quiçá influenciar para que o fizesse, se tornando responsável de forma solidária ou subsidiária ao descumprir seu dever de conduta. Sua responsabilização, afinal, decorre da inobservância destes deveres de conduta previamente estabelecidos pela norma, ou do descumprimento de deveres próprios, ambos ligados ao dever fundamental de colaboração com a administração pública.

---

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 653-654.

Desta forma, a natureza da responsabilidade tributária possui duas facetas: uma ressarcitória, ao colocar o terceiro na posição de responsável pelo ressarcimento os danos na hipótese de descumprimento de deveres de conduta ou próprios, e outra fidejussória, pois elege aqueles que poderiam ter influído no pagamento do tributo como responsáveis *ex post facto* por seu inadimplemento.

Portanto, a responsabilidade do terceiro é autônoma em relação a obrigação principal. É deflagrada por pressuposto de fato próprio decorrente de sua vinculação com o fato gerador ou com o contribuinte.

Como nos ensina Eduardo Sabbag:

A responsabilidade de terceiros devedores ou, simplesmente, responsabilidade de terceiros, está disciplinada nos arts. 134 e 135 do CTN. Esta responsabilidade não se prende à transmissão patrimonial, como se pôde notar na responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida)<sup>56</sup>.

Inicialmente, denota-se impressão de solidariedade por parte daqueles que têm o dever de zelo, legal ou contratual com relação aos atos praticados por determinada pessoa; são, portanto, gestores da vida patrimonial de outros contribuintes, todavia, partilhamos entendimento de Eduardo Sabbag<sup>57</sup>, no sentido de que poderá ser subsidiária nos moldes do art. 134 do CTN.

Isso porque, embora no referido artigo, o legislador tenha feito uso da expressão “respondem solidariamente”, deixa nítido que as pessoas que elenca responderão solidariamente com o contribuinte apenas “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, traduzindo-se nítida subsidiariedade.

Outras peculiaridades relacionadas a essa modalidade de responsabilidade tributária são as condições estipuladas pelo legislador, ou seja, que se veja inviável a exigência diretamente do contribuinte e ainda que os terceiros tenham participado do ato que configurou o fato gerador, ou então que tenham se omitido quando justamente lhes era devido agir.

Trata-se, portanto, de responsabilidade tributária por transferir a previsão legal do art. 134 do CTN.

---

<sup>56</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 737.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 738.

Em contrapartida, o legislador incluiu no art. 135 do CTN, outras pessoas ao rol anterior, a saber: (ii) os mandatários, prepostos e empregados; e (iii) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Contudo, o legislador, nesse caso, previu a necessidade de dolo para a responsabilização dessas pessoas, que em conjunto com as anteriormente elencadas, agora os considerou “pessoalmente responsáveis”<sup>58</sup>. Eis o teor do citado dispositivo:

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<sup>59</sup>.

Nesse caso, inclusive, as pessoas contidas no rol do art. 134 responderão pessoalmente pelo crédito tributário decorrente da obrigação inadimplida, mesmo que seja possível exigí-las do contribuinte, isso por terem agido com excesso de mandato, infração à lei ou ao contrato.

Importante ponto para o deslinde do presente estudo é a previsão legal do inc. III do art. 135 do CTN, onde consta a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Que é possível eles responderem pelos créditos tributários das respectivas empresas é fato, além de previsão legal, a problemática se coaduna em se determinar o alcance dessa norma, determinando-se quando é que eles irão ser responsabilizados pessoalmente.

Trata-se de ponto importante nessa dissertação; eis que é também dessa previsão, que derivará a possibilidade ou não do redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio e/ou administrador.

A princípio, há que se excluir a mera falta de recolhimento de tributos, situação que não gera, por si só, a responsabilização pessoal. Tamanha a veracidade, que o assunto até mesmo já foi sumulado pelo STJ, como se vê na Súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”<sup>60</sup>. Incongruente a súmula com a previsão de imposição de ônus probatório para o suposto responsável, pessoa física e com instrumentos de defesa limitados, além da

<sup>58</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Op. cit.*

<sup>59</sup> *Ibidem.*

<sup>60</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Súmula nº 430. 24.03.2010. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-430-do-stj/1289711009>. Acesso em: 28 de Junho de 2023.

necessidade de fazer prova negativa, de que não agiu dentro das hipóteses do artigo trabalhado.

Tão pouco a mera condição de sócio, pois nos moldes do art. 135 do CTN, tem que possuir o *status* de administrador de bens alheios. Do mesmo modo, não basta possuir qualquer dos *status* previstos em seu inc. III; é preciso agir com excesso de poderes, praticar infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social.

Adicionalmente, haverá essa responsabilização dos sócios em caso de liquidação da empresa, eis se tratar de terceiro constante no rol do art. 134, inc. VII, do CTN, e cuja responsabilização se torna pessoal se ocorrer qualquer das práticas referidas no *caput* do art. 135, ora estudado, desde que irregular a liquidação da empresa.

Não obstante essa responsabilização não tenha se dado originariamente por Lei Complementar como reza o art. 146, inc. III, da CRFB/1988, continua vigente em nosso ordenamento jurídico a referida norma; eis que o CTN fora recepcionado pela CRFB/1988 como Lei Complementar, motivo pelo qual serve para a responsabilização nos moldes em que estipula.

Há também a responsabilização solidária dos acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado “[...] pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte”<sup>61</sup>, contida no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 que dispõe sobre débitos para com a Fazenda e dá outras providências.

Sobre o assunto, relevante é a assertiva de Hugo de Brito Machado:

Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas destas; (b) tratando-se de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei 1.736/1979; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979**. Dispõe sobre débitos para com a Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1970-1979/decreto-lei-1736-20-dezembro-1979-374525-norma-pe.html>. Acesso em: 28 de Junho de 2023.

<sup>62</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p. 165.

Há também doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>63</sup>, que defendem a tese de que no caso do art. 135 do CTN, o legislador teria retirado a situação de subsidiariedade e solidariedade dos terceiros, contidas no artigo anterior, transferindo-lhes inteiramente a responsabilidade em virtude dos atos por eles praticados, todavia, partilhamos do entendimento defendido por Hugo de Brito Machado<sup>64</sup>.

Isso porque o próprio art. 128 determina que “[...] a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário [...]”<sup>65</sup>, assim, caso o legislador pretendesse a exclusão da responsabilidade do contribuinte, ele a teria explicitado, de modo que as pessoas indicadas nos incisos do tão citado art. 135 do CTN respondem solidariamente ao contribuinte.

Por derradeiro, tem-se, no art. 134 do CTN, a responsabilidade solidária de terceiros, embora defendamos a corrente que entende se tratar de verdadeira responsabilidade subsidiária.

Enquanto isso, no art. 135 do mesmo Código há a previsão da responsabilidade pessoal, que não deixa de ser solidária para com o contribuinte em virtude da falta de sua exclusão da cadeia, condicionadas à prática atos com excesso de poderes, infração da lei, do contrato social ou do estatuto.

Tal possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para os sócios e/ou administradores decorre da aferição, em determinado momento processual, da existência de qualquer das hipóteses previstas na vasta legislação brasileira que o permita.

Em um primeiro momento, frisa-se que a mera falta de pagamento de tributos não pode implicar no redirecionamento da execução fiscal para os sócios e/ou administradores. Tal posicionamento foi definido pelo STJ por decisão sujeita ao regime do art. 543-C do CPC/73, ou seja, pelo regime da repetitividade, tendo aplicação em todo o território nacional, nos autos do RESP 1.101.728 – SP<sup>66</sup>, que teve como Relator o eminente Ministro Dr. Teori Albino Zavascki.

---

<sup>63</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. *Op. cit.*, p. 634.

<sup>64</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p. 166.

<sup>65</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. *Op. cit.*

<sup>66</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp. 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.2008). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É

Embora a norma responsabilizadora que, no momento, mais nos interesse seja a do art. 135 do CTN, no tocante à responsabilidade dos sócios e/ou administradores nos casos de infração à lei ou ao contrato social ou ao estatuto, também anteriormente estudadas, não se pode esquecer das considerações do art. 137<sup>67</sup> do mesmo Código, das quais omitiu-se anteriormente.

Há, inclusive, dois temas repetitivos no STJ (temas 962 e 981) acerca da responsabilidade tributária dos sócios e administradores. O primeiro deles, o Tema Repetitivo 962 firmou a seguinte tese:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN<sup>68</sup>.

A questão submetida a julgamento nesse caso foi:

Discute-se a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária<sup>69</sup>.

---

indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp. 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. Para firmar o entendimento acima, o c. STJ confirmou o entendimento no sentido de que “[...] é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESP 1.101.728 – SP**. Julgado em: 11.03.2009. Disponível em: [https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=resp+1.101.728% 2Fsp](https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=resp+1.101.728%20Fsp). Acesso em: 28 Junho 2023).

<sup>67</sup> Art. 137 do CTN. “A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”.

<sup>68</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STF. RESp. Nº 1.377.019 - SP (2013/0013437-2). **Tema repetitivo no 962**. Relator: Assusete Magalhães. Julgamento: 24/11/2021. Publicação: 29/11/2021. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1893027&num\\_registro=201300134372&data=20211129&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1893027&num_registro=201300134372&data=20211129&formato=PDF). Acesso em: 28 Junho 2023.

<sup>69</sup> *Ibidem*.

Para chegar-se à fixação da tese acima, foram julgados o REsp. 1377019/SP, REsp. 1776138/RJ e o REsp. 1787156/RS, com trânsito em julgado respectivamente em 10/03/2022, 14/03/2022 e 14/03/2022, de relatoria da eminente rel. Ministra Assusete Magalhães, entendendo-se pela impossibilidade da responsabilidade tributária do sócio ou do terceiro não sócio que, não obstante à época tenha exercido a gerência da pessoa jurídica executada, dela se afastou, não dando causa à sua dissolução irregular que ocorreu posteriormente.

Sublinhe-se que a tese relativa a esse tema repetitivo alcança os sócios e/ou administradores que não tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto e que tenha se retirado da sociedade regularmente, não tendo dado causa à posterior dissolução irregular da sociedade.

Foi afastada, portanto, a responsabilidade dos sócios e/ou administradores que já haviam se desligado da empresa regularmente, antes de sua dissolução irregular.

Por sua vez, o tema 981, julgado no dia 25/05/2022 teve a seguinte questão posta em julgamento:

À luz do art. 135, II, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido<sup>70</sup>.

Para julgamento da presente tese, foram afetados perante o colendo STJ o REsp 1645333/SP, REsp 1643944/SP e o REsp 1645281/SP.

Neste caso, foi analisada a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para os sócios e/ou administradores que pertenciam à sociedade no momento de sua dissolução irregular, para tanto, questionou-se se para responsabilizá-los, eles(as) precisariam: (i) exercer poderes de gestão na época de ocorrência do fato gerador do tributo inadimplido e da

---

<sup>70</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Primeira seção. **Tema repetitivo 981**. REsp 1643944 SP 2016/0320992-1. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgado em: 25/05/2022. Publicação: 28.06.2022. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?NovaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=981&cod\\_tema\\_final=981](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?NovaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=981&cod_tema_final=981). Acesso em: 28 Junho 2023.

dissolução irregular da empresa ou sua presunção de ocorrência; ou (ii) exercer poderes de gestão na época da dissolução irregular da empresa ou da sua presunção, independentemente deles(as) terem exercido tais poderes na época de ocorrência do fato gerador do tributo inadimplido.

Pela análise do acórdão foi possível perceber que o cerne da questão para a responsabilização do sócio com poderes de gestão está na dissolução irregular da sociedade empresária, ou em sua presunção nos moldes da Súmula 435 do colendo STJ, a seguir colacionada: “Súmula 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”<sup>71</sup>.

Ademais, para o STJ havia a necessidade de esclarecimento se os atos de excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto deviam ter sido, ou não, praticados na época da ocorrência do fato gerador do tributo inadimplido para se responsabilizar os sócios e/ou administradores.

Referida questão é, de fato, muito sensível, pois o CTN não faz menção específica de que os atos ilegais imputados aos sócios e/ou administradores (art. 135 do CTN) devam se relacionar diretamente com o fato gerador do tributo inadimplido.

Como primeiro exemplo prático a elucidar essa questão, citamos o caso em que um débito tributário antigo estiver pendente de quitação, débito referente à época em que sequer o sócio e/ou administrador compunha o quadro societário, e que a sociedade não tenha possuído condições de quitá-la durante o período em que ele(a) exerceu poderes de gestão; nesse caso, não vislumbramos dolo de sua parte em relação à não quitação dessa dívida tributária em específico, eis que ele(a) não participou do fato gerador e a empresa, simplesmente, não tinha receitas suficientes para quitar a mesma após o início de sua atuação.

Nesse contexto é possível concluir que se ele(a) não exercia poderes de gestão na época do fato gerador e não praticou atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou ao estatuto e dos quais teriam acarretado o não pagamento daquela dívida, porém, o cerne de sua responsabilização se daria em razão da dissolução irregular da sociedade.

Tal conclusão se justifica porque independentemente de ele não possuir dolo em relação àquela dívida em específico, ao viabilizar a dissolução irregular da sociedade, impediu o Fisco de cobrar a dívida da empresa, uma vez que ela deixou de existir. Não nos parece

---

<sup>71</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **Súmula nº 435**. Julgado em: 14.04.2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=435>. Acesso em: 28 Junho 2023.

justo que não se lhe responsabilize por aquele crédito tributário; eis que é responsável pela impossibilidade de sua cobrança da empresa em razão de ter participado da dissolução irregular da sociedade.

Entender de forma oposta a esse posicionamento abriria uma enorme brecha para que fraudes fossem praticadas com a utilização do que comumente conhecemos como “laranjas”, pessoas que recebem alguma contraprestação econômica para compor o quadro societário de empresas fadadas ao encerramento, prática ilegal e repudiada em nosso Direito pátrio, tratando-se, aliás, de crime!

Ainda, em uma segunda hipótese, há casos em que é possível provar que mesmo não tendo exercido poderes de gestão na época em que ocorreu o fato gerador do tributo inadimplido, a empresa teve condições de quitar a dívida durante sua gestão, porém optou por distribuir lucros aos sócios em vez de quitá-la. Nesse caso, pode-se dizer que a não quitação da dívida tributária decorreu dos atos praticados pelo sócio e/ou administrador, de sorte que ele(a) poderá ser responsabilizado por seu pagamento.

Ainda, outros casos podem acarretar essa responsabilização, por exemplo, caso tenha havido o esvaziamento dos ativos da sociedade antes de sua dissolução, com a venda, cessão ou doação de seu patrimônio, hipótese em que se entende que também poderia haver a responsabilização do sócio e/ou administrador.

Observe-se que em todos os contextos apresentados, a responsabilidade foca na prática de atos irregulares para a dissolução da sociedade, o que por si só, basta para a responsabilização do sócio e/ou administrador.

Ao julgar o tema 981 o colendo STJ posicionou-se exatamente nesse sentido, firmando a seguinte tese:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência pode ser autorizado contra os sócios ou terceiro não sócio com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme artigo 135, inciso III, do CTN<sup>72</sup>.

Assim, concordamos com Danilo Vital para quem:

[...] apenas o sócio ou o administrador que participou do fechamento irregular da empresa pode responder pessoalmente pela dívida

---

<sup>72</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Primeira seção. **Tema repetitivo 981**. *Op. cit.*

tributária da pessoa jurídica com a Fazenda Pública. Isso acontece mesmo quando ele não integrava o quadro societário ou administrativo no momento do fato gerador do tributo<sup>73</sup>.

Importante frisar que foram excluídos dessa responsabilização, tanto no tema nº 962 quanto do nº 981, os sócios que não exerciam poderes de gestão na sociedade.

Assim, o enunciado normativo, ao delimitar a responsabilização dos “diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado” não imputa a responsabilidade indistintamente aos sócios da pessoa jurídica. Restringe-se ao administrador tomador de decisões. A norma atinge aqueles com poderes de gestão, sócio ou não. É preciso que o responsável tenha poder de direção e de influenciar no resultado da conduta ilícita sancionável.

Nesta toada, não é o sócio que será responsável tributário pelo crédito, mas tão somente o administrador da sociedade; podendo este ser sócio ou um terceiro designado no contrato social (arts. 1.060 e 1.061 do CC/2002). O sócio, pela simples circunstância de ostentar tal posição, não é chamado a responder pessoalmente com seu patrimônio pelas dívidas fiscais da sociedade.

É necessário, em primeiro lugar, que o responsável possua poder de administração, formalmente designado em contrato social ou efetivamente existente no mundo dos fatos (tal como ocorre com mandatário, preposto ou empregado, no inciso II) e desta forma, tenha praticado atos com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social. A figura do administrador é forma genérica de se referir ao “gerente”, “sócio-gerente”, “representante” e “diretor” - entre os quais a função é correlata. Não importa, para sua responsabilização, a denominação utilizada no cargo, mas a atribuição e os poderes que lhe são conferidos<sup>74</sup>. Importa a existência de poderes de gerência e de gestão. Didaticamente, chamaremos adiante o responsável tributário elencado pelo art. 135, inciso III do CTN, somente de administrador, a abranger todas as figuras jurídicas que possuam poderes de gestão.

Isto porque, a responsabilização pretendida pela norma depende não da nomenclatura atribuída, mas ao efetivo exercício do poder de mando na sociedade; e abrange até mesmo o

---

<sup>73</sup> VITAL, Danilo. Só quem fechou empresa irregularmente responde por dívida tributária, diz STJ. **Conjur**, 26.05.2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-26/quem-fechou-empresa-ilicitamente-respon-de-divida-tributaria>. Acesso em: 28 junho 2023.

<sup>74</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. **Responsabilidade tributária dos administradores de sociedade o CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p.35

sócio, preposto, mandatário ou empregado que obscuramente exercia o poder de mando na sociedade, embora maquiado sob o nome de terceiro.

Para enriquecer a argumentação aqui exposta, é necessário destacar que, em 2017, foi instituído o “Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade”, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que regula especificamente a aplicação dos artigos 134 e 135 do CTN no processo administrativo tributário. O procedimento em questão é uma adaptação das normas do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no CPC/2015 ao processo administrativo tributário. Sendo assim, caberia, então, a aplicação subsidiária e naquilo em que compatível das regras do diploma processual em eventuais omissões.

Como explica Hugo de Brito Machado:

A simples condição de sócio não implica a responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos<sup>75</sup>.

Desta forma, os sócios não administradores ficam excluídos da responsabilização delineada no art. 135, inc. III do CTN; a não ser que haja prova, por parte do Fisco, de atuação com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social. A mesma regra se aplica ao administrador: perquirir a responsabilidade deste administrador demanda a existência, e a prova, de um ato ilícito próprio que configure o pressuposto de fato de sua responsabilização.

A aludida responsabilidade configura-se pela realização de um fato próprio do administrador, que atesta sua responsabilidade, distinto do fato gerador que dá existência ao tributo. Não se visualiza a responsabilidade a partir do fato gerador do tributo. O fato gerador vincula o contribuinte. A responsabilidade, por seu turno, parte de pressuposto de fato distinto, que interliga o responsável ao contribuinte, não ao surgimento do tributo. São regras matrizes, inclusive, distintas: a regra matriz de incidência, e paralelamente, a regra matriz de responsabilidade tributária.

---

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p. 164.

O surgimento do tributo se dá pela manifestação de riqueza tributável externada pelo ato jurídico, consentânea com a capacidade contributiva do contribuinte. O da responsabilidade, pelo descumprimento de dever próprio do administrador, diante de sua relação de colaboração com a administração tributária.

Destaque-se que o responsável não participa da relação jurídico tributária que dá origem ao fato gerador. É a sociedade que integra inicialmente a relação jurídico tributária. O administrador age em nome da pessoa jurídica, e ela é o sujeito passivo originário da obrigação tributária. A responsabilidade tributária do administrador nasce como dever de reparação à fazenda, no sentido de garantir a obrigação tributária perante o Fisco, nos casos em que tenha agido dolosamente para frustrar o adimplemento da obrigação tributária. Não há alteração substitutiva do polo passivo da obrigação tributária, conquanto se trate de pressupostos de fatos distintos. Contribuinte e responsável são obrigados por regras matrizes distintas.

Porém, o caminho da imputação da responsabilidade do administrador pressupõe a individualização da norma geral. A norma de responsabilidade é genérica, abstrata. A efetividade da norma geral depende da formação da norma individual e concreta; o que só acontece posteriormente ao inadimplemento do contribuinte, e depende de declaração fundamentada: a) da autoridade administrativa (na fase pré-processual), para que seja imputável a responsabilidade do administrador na CDA; ou b) do Judiciário, acaso a pretensão de responsabilização ocorra no curso da execução fiscal. Estas premissas se autocomplementam e dão os contornos da responsabilidade tributária do administrador.

A fim de que se perquiria a responsabilidade do administrador, entretanto, impende primeiro intentar o percebimento do crédito da sociedade, contribuinte originária do tributo. Esta premissa está intimamente ligada ao caráter sancionatório-ressarcitório e fidejussório da responsabilidade tributária do administrador. A responsabilização é ato declaratório posterior ao inadimplemento por parte da sociedade.

Entretanto, a questão está longe de ser pacífica. Parte massiva da doutrina considera a responsabilidade do administrador pessoal, única e exclusiva. Não seria solidária, nem subsidiária. Deflagrado o ato de responsabilização próprio do administrador, este seria o único responsável, de forma isolada – e aí excluindo a sociedade – pelos tributos cobrados. Sua responsabilidade surgiria imediatamente com a prática do ato com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto. Esta exegese ressoaria da interpretação da locução “serão pessoalmente responsáveis” pelo crédito tributário. Daí extrai-se que a

responsabilidade seria pessoal do administrador, excluindo a sociedade em substituição ao mesmo.

Neste trilhar, perfilham Maria Rita Ferragut<sup>76</sup>, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>77</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>78</sup>.

Por essa ótica, haveria a substituição do polo passivo da obrigação tributária. O responsável tributário, por ato próprio, seria o devedor originário do crédito tributário em lugar do contribuinte. A responsabilidade do administrador, nestes casos, teria um viés sancionador.

Como recorda Alfredo Augusto Becker, “a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte *de jure*”<sup>79</sup>. Sobre este caráter subordinado ao inadimplemento, comenta Leandro Paulsen:

Como já se disse, a relação entre responsável e a Administração Tributária é a um só tempo autônoma e subordinada. É autônoma porque tem seus próprios pressupostos de fato, sujeito e objeto. É subordinada pois não surge nem subsiste se não ocorreu o fato gerador e se a dívida tributária não está em aberto<sup>80</sup>.

O mesmo autor, mais adiante, coloca a mora como condição imprescindível à constatação da responsabilidade tributária:

Ocorridos, portanto, o fato gerador e o pressuposto de fato da responsabilidade, surge a obrigação tributária. Todavia, a pendência de situação mora no pagamento pelo contribuinte aparece como condição suspensiva. Enquanto não seja verificada a mora, e quando necessária, a insuficiência patrimonial do contribuinte, não pode a Administração buscar a satisfação ante o responsável<sup>81</sup>.

A responsabilidade tributária, desta forma, é subordinada a existência de um crédito inadimplido. É dependente dele. Se houver o adimplemento da obrigação pelo contribuinte, não há necessidade de perquirir a responsabilidade tributária perante o Fisco.

Neste ponto, sobreleva notar uma questão. A responsabilidade do terceiro nem sempre é contemporânea ao surgimento do próprio fato gerador. Ela pode decorrer de fato anterior,

<sup>76</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. *Op. cit.*, p. 137.

<sup>77</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. *Op. cit.*, p. 638.

<sup>78</sup> CARVALHO, **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p.503-504.

<sup>79</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 558.

<sup>80</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 233.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 234.

concomitante, ou posterior ao surgimento do fato gerador do crédito tributário. Desta forma, pressupõe a existência de um crédito em aberto por parte da sociedade. Só então há de se perquirir a responsabilidade. E conforme se verá, é essa relação de capacidade do administrador de influir no adimplemento da obrigação no comando da sociedade – e não só o mero surgimento do tributo – que reverberará na sua responsabilização pessoal.

É possível que o ato seja posterior, tal como ocorre quando a sociedade distribui todos os lucros aos sócios na pendência de pagamento de créditos tributários inadimplidos. O ato ilícito praticado pelo administrador é posterior ao surgimento do crédito tributário, não deu origem a eles. Mas poderá ser responsável pela presunção de que irregularmente destinou aos sócios todo o capital que serviria ao pagamento das obrigações tributárias. Não houve ilícito tributário, a atuação do administrador não deu origem a fato gerador algum. O ilícito foi societário, e inviabilizou o adimplemento dos tributos sobre o patrimônio social. Nesta hipótese, podemos observar o caráter autônomo da responsabilidade do administrador (distinto do surgimento do fato gerador do tributo), e subsidiário à responsabilidade da sociedade (somente depois de inadimplido o crédito tributário é que há de se falar em responsabilidade).

Importa observar: o ato que desencadeia a responsabilidade do administrador é independente do surgimento do crédito tributário. Desta forma, ambos são sujeitos passivos da obrigação tributária. Pretender a exclusão da sociedade seria beneficiar o contribuinte originário, titular da relação jurídico tributária que deu origem ao fato gerador, eximindo-o da obrigação pessoalmente contraída diante da regra matriz do tributo. A existência de responsabilidade do administrador, não afeta a responsabilidade da pessoa jurídica pelo surgimento do crédito tributário; de forma que ambos podem ser, sim, responsáveis em conjunto pela obrigação tributária, desde que se compreenda que cada um o é por ato próprio. O responsável não é colocado em lugar do contribuinte. Ele responde por infração sua, em conjunto com o contribuinte. Perante o Fisco, ambos são responsáveis. Primeiro a sociedade, depois o responsável. A relação de interesse, legalidade e licitude do ato que declarou a responsabilidade será discutida *interna corporis* entre a sociedade e o administrador.

Na possibilidade de o próprio ato do responsável dar origem ao crédito tributário, emerge uma particularidade. Altera-se, em abstrato, a regra matriz do tributo com a inclusão do responsável tributário no polo passivo. Sua responsabilidade, no entanto, permanece como mera potência na relação obrigacional. Há duas condições suspensivas para a cobrança do crédito sobre o patrimônio do responsável. A primeira é de que primeiro há de ser feita a cobrança do sujeito passivo originário do tributo. Após inadimplida, passa-se a perquirir a

responsabilidade do administrador, donde advém a segunda condição suspensiva: a necessidade de declaração da responsabilidade tributária por ato da autoridade competente.

Porém, em qualquer situação, não há como admitir a exclusão da pessoa jurídica em substituição ao administrador, conquanto muitas vezes é beneficiada pelo inadimplemento. Demandaria regra expressa determinando a sua exclusão. A mera existência do enunciado “pessoalmente responsáveis” não importa extrair a significação de que a pessoa jurídica será excluída do polo passivo da obrigação.

Contrário à exclusão do contribuinte do polo passivo da obrigação, perfilha Hugo de Brito Machado:

Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, tratando-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente<sup>82</sup>.

A jurisprudência do STJ por muito tempo oscilou na definição da ordem da responsabilidade do administrador: se solidária ou subsidiária<sup>83</sup>. Entrementes, em 2009 ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, assentou o entendimento no sentido de que a responsabilidade do sócio prevista no art. 135 do CTN é subsidiária.

Ademais, recentemente, referida Corte proferiu julgado afastando a tese de exclusão da sociedade na hipótese de responsabilização do administrador frente ao art. 135 do CTN:

Com efeito, são diferentes as causas que ensejaram a responsabilidade tributária e, por consequência, a definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o “fato gerador” de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito). Não há sentido algum em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de um ato ilícito (dissolução irregular) constitua causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente. Em primeiro lugar, porque a legislação de

---

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p. 166.

<sup>83</sup> Para o cotejo da dicotomia apresentada pela jurisprudência do STJ, vide REsp. 833.621/RS, REsp. 545.080/MG nos quais se consagra a subsidiariedade da obrigação, e REsp. 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS, os quais atinam à responsabilidade solidária do administrador.

Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. Note-se que a adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial! Em outras palavras, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal autorização para que um ato ilícito – dissolução irregular –, ao fim, implicasse permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores)!<sup>84</sup>

Não obstante o aludido voto tratar da responsabilidade como solidária, pressupõe o inadimplemento da obrigação pela sociedade, o que a torna subsidiária. Não poderia ser diferente, já que a conduta ilícita reprimida pelo art. 135 do CTN é aquela que concorre para a impossibilidade de solução do débito tributário no patrimônio societário.

---

<sup>84</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **REsp. nº. 1455490/PR**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgado em: 26.08.2014. Disponível em: [https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/141384\\_037/recurso-especial-n-1455490-pr-do-stj](https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/141384_037/recurso-especial-n-1455490-pr-do-stj). Acesso em: 30 Junho 2023.

### **3. UMA REFLEXÃO SOBRE O PODER DE DECISÃO NECESSÁRIO PARA CONFIGURAR A HIPÓTESE DO ART. 135 DO CTN: UMA ANÁLISE À LUZ DA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS E DO CÓDIGO CIVIL**

A globalização e a sociedade pós-moderna têm ensejado no mundo dos negócios, um fenômeno de reunião, em que grandes grupos econômicos têm se fundido, dando origem a megacompanhias que muitas vezes dominam os nichos de mercado onde atuam.

Analisar a responsabilidade dos administradores de companhias de capital aberto, tomando por base a Lei nº 6.404/1976 é uma urgência. Com a crescente expansão do mercado de ações, a responsabilidade civil dos administradores ganhou maior importância no âmbito jurídico.

Nas sociedades anônimas (S/As) o tema se mostra de maior relevância quando comparado aos demais tipos de sociedade. Isto porque nas companhias de capital aberto observa-se maior dispersão das participações na sociedade e, por esta razão, as atividades dessas companhias alcançam um grande número de pessoas e imensa dificuldade em definir quem de fato é tomador de decisões relativas ao rumo da empresa e quem é meramente um técnico de área específica. Ou seja, é difícil a definição sobre quem é o real gestor, no melhor sentido da palavra.

Então, em razão da necessidade de se estabelecer os contornos dessa responsabilidade ante à própria sociedade, a seus acionistas e terceiros surge a necessidade de debater o tema. Nesse trilhar devemos refletir: como se configura a responsabilidade civil das companhias de capital aberto no Brasil ante a própria companhia e acionistas?

Visando responder ao problema delineado, objetivamos discutir neste ponto a gerência de Sociedades Anônimas (S/As) no Brasil contrapondo-a ao poder de decisão dos administradores à luz da Lei das S/As e do Código Civil.

#### **3.1 Os deveres dos administradores**

No âmbito das S/As, que reproduz um universo de relações sociais, é fundamental o estabelecimento da direção a ser seguida e as atribuições de cada um dos elementos do grupo para o alcance daquela finalidade.

É bem verdade que essas atribuições devem ser exercidas não objetivando o interesse próprio, mas a finalidade eleita e buscada pelo grupo. Por essa razão, torna-se essencial

reconhecer que as atribuições deverão ser exercidas sob certo modo e tomando por parâmetro certos valores que efetivamente serão considerados como diretrizes de ação.<sup>85</sup>

É fundamental ter em vista que a lei societária define um sistema de conduta baseado na noção de dever, fixando um conceito referencial que dependerá de verificação em cada caso concreto em que for analisada a existência de violação ou não ao valor preservado pela norma.

Cria-se, assim, um sistema de *standards* que serão exigíveis aos gestores das S/As. Esses padrões de conduta, longe de serem eminentemente morais, são de cunho jurídico e determinam ou tendem a determinar uma modulação da aplicação da norma quando invocada como substrato de um determinado fato.<sup>86</sup>

Estabelece a lei uma série de obrigações do administrador para com a companhia e, conseqüentemente com seus acionistas, gerentes e diretores; esses deveres traduzem o que se espera de um bom administrador. Apesar de críticas feitas ao texto da lei, parece clara a vontade do legislador fixar critérios morais e técnicos para amparar a gestão das S/A. Esses critérios nada mais são que o corolário do bom administrador. Ao recomendar que o gestor use da diligência que usaria em seus negócios pessoais, estabelece a máxima que deixa transparecer o desejo da lei de que ele incorpore os interesses sociais e faça deles baliza para sua atuação funcional.<sup>87</sup>

Tais deveres foram elencados observando-se a máxima latina *Lex non est textus sed contextus*, ou seja, esses deveres estabelecidos na norma apenas contextualizam os princípios que precisariam reger toda a atividade humana. Nesse sentido, os parâmetros legais estabelecidos, mais que expressarem o conteúdo moral de uma ação que se espera dos dirigentes, refletem o valor nela contido e que se mostra como essencialmente tutelado.

Parece, porém, fundamental destacar que o conceito de bom administrador é um qualificado do conceito de homem médio que muitos textos legais usam como referência, para, de fato, possibilitar um juízo de razoabilidade.

Em um ambiente corporativo, os deveres devem ser observados sempre no sentido de maximizar as possibilidades de realização dos objetivos da companhia e precisamente de modo a aumentar a riqueza investida na sua criação.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> DIAS, Jean Carlos. **Gestão das Sociedades Anônimas: Aspectos Jurídicos da Responsabilidade dos Administradores**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

<sup>86</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

<sup>87</sup> DIAS, Jean Carlos. **Gestão das Sociedades Anônimas: Aspectos Jurídicos da Responsabilidade dos Administradores**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

<sup>88</sup> *Ibidem*

Não se pode destacar os deveres, que são instrumentais, de sua finalidade maior que é o desenvolvimento da companhia e o alcance de seus objetivos estatutários. Assim, o administrador que cumpre todos os deveres, mas que leva a companhia à ruína não pode ser considerado como bom administrador no sentido legal.

Para efeitos didáticos e metodológicos, estratifica-se o assunto buscando analisar mais profundamente cada tópico; assim, os deveres do administrador, neste momento, serão abordados individualmente. Além desses deveres propriamente ditos, deve-se considerar ainda duas questões pertinentes: o conflito de interesses e o desvio de poder.

Referente ao dever de diligência, a norma societária anterior era, especialmente nesta questão, muito pouco clara e concisa, beirando algumas vezes a omissão ou mesmo a complacência; a nova lei procurou sanar a falha da lei anterior que deixou de estabelecer o dever de diligência do administrador de forma expressa. Entretanto, não se deve supor que o artigo se encerra em si estabelecendo meramente regras de caráter ético; pelo contrário, o artigo é apenas a introdução a uma diversidade de preceitos que objetivam simplesmente a regular, fiscalizar e responsabilizar a atividade administrativa nas S/A.<sup>89</sup>

Diz o art. 153: “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus negócios”.<sup>90</sup>

A clareza da lei, neste particular, é insofismável; o dever de diligência é a obrigação de zelar na atividade administrativa pelos interesses da companhia. Alguns autores, em crítica a esse artigo, dizem que esse princípio, oriundo do mandato, é inócuo do ponto de vista da eficiência, pois se o administrador gere de forma desidiosa seus negócios, não há de pretender que também assim faça à frente da companhia.

Esse fundamento essencial prende-se especificamente ao comportamento responsável, comprometido, profissional e eficaz dos gestores, visando sempre a sua perfeita atuação sabendo-se do interesse da companhia e de seus acionistas.<sup>91</sup>

Nesse contexto, o dever de diligência apresenta-se como uma verdadeira norma de conduta de cunho teleológico no sentido de que permite aferir a conduta do gestor sob o ponto de vista finalístico, isto é, do atendimento do fim gerencial dele esperado. Essa aferição, contudo, não será efetuada de modo desarrazoado, mas tendo em vista, neste aspecto, o

---

<sup>89</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

<sup>90</sup> BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 18 abril 2023.

<sup>91</sup> CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3.

comportamento razoavelmente esperado pensando as circunstâncias objetivas de cada situação.

Esse dever encerra alguns conceitos essenciais que merecem reflexão mais detida, porque da junção desses vários aspectos é possível ter a compreensão global do núcleo da norma, que estabelece que o gestor deve agir como agiria se estivesse à frente de seus próprios negócios. Portanto, esse comportamento deve ser pautado pelo cuidado e diligência.

O segundo conceito fixa a obrigação de todo gestor se aplicar em suas funções e ser atento, isto é, efetivamente executar com afinco as atribuições que lhe são cometidas.<sup>92</sup>

Assim posto, observa-se que esse dever se constitui em verdadeira diretriz de aferição da regularidade da ação dos gestores, já que estabelece um sistema básico de comprovação tomando os conceitos legais, que se revestem da roupagem de efetivos parâmetros.

Referente ao dever de lealdade, tem-se que o dever de lealdade expresso na lei da S/A, a par de possuir um substrato de natureza ética, possui um elemento de conformação do compromisso entre o gestor e a companhia que ele administra.<sup>93</sup>

A relação entre o gestor, que administra patrimônio que não lhe pertence e a companhia que se constitui da massa de interesses dos seus acionistas, não poderia ser tratada senão sob a ótica da qualificação do compromisso entre aqueles e esta.<sup>94</sup> Posto dessa forma, observa-se que tal dever extrapola o sentido puramente ético da expressão meramente gramatical e ganha uma roupagem empresarial na medida em que define que comportamentos feririam aquele vínculo qualificado sob o signo da lealdade.

Note-se que o valor contido no dispositivo mais que apenas expressar um desejo de comprometimento do administrador tem a feição de preservar os interesses da companhia, exigindo um comportamento do administrador que não venha a prejudicá-la em seu próprio proveito.

Isto reconhecido, torna-se evidente que os interesses da companhia não podem ser vilipendiados pelo seu próprio gestor na busca de auferir vantagens pessoais, pois estaria, assim, violando o dever de lealdade.

Sobre o dever de sigilo evolução tecnológica cada vez mais confirma a crença de que a informação qualificada é o grande ativo empresarial de nosso século. Se é possível reconhecer um diferencial seguro entre as empresas competitivas e as que não o são, é que as primeiras

---

<sup>92</sup> DIAS, Jean Carlos. **Gestão das Sociedades Anônimas**: Aspectos Jurídicos da Responsabilidade dos Administradores. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

<sup>93</sup> *Ibidem*

<sup>94</sup> DAMIAN, Terezinha. **Direito de empresa**: fundamentos jurídicos para estudantes, administradores, advogados, contadores e empresários. Jundiaí, SP, Paco Editorial, 2015.

produzem informação, e as demais dela dependem. Essa questão se torna especialmente verdadeira quando se fala da sensibilidade das cotações das ações negociadas em bolsa a quaisquer mudanças, de performance das empresas ou de perspectivas futuras. Assim, no campo das S/A a informação é vital.<sup>95</sup>

No ordenamento jurídico brasileiro, o dever de sigilo é regulado objetivando um comportamento do administrador em relação aos interesses da companhia configurando uma proteção desta aos da concorrência, isto é, a quebra de segredo empresarial.<sup>96</sup>

Nesse aspecto, é preciso definir que o objeto do sigilo é a informação relevante para a atividade empresarial desenvolvida pela companhia, que deve, assim, ser preservada. O destinatário do sigilo é o próprio mercado, a concorrência, o grande público, ou seja, quem deveria, por um motivo legal e regular, desconhecer tais informações ou dados.<sup>97</sup> Ressalta-se o motivo legal e regular porque entendemos que não configura violação do dever de sigilo a revelação de fatos, informações ou dados que representem a prática de atos ilícitos ou que objetivem a violação de direitos de terceiros, em especial de consumidores.

O dever de sigilo não é absoluto e está ligado essencialmente aos interesses econômicos da companhia quando vistos sob a ótica da juridicidade, não havendo violação quando for do interesse público a divulgação.<sup>98</sup>

O dever de informação, em última instância, tem por objeto preservar o próprio interesse societário, mas estará automaticamente excetuado quando, em sentido inverso houve o dever de informar. Desta forma, este dever regula o dever de sigilo de forma a compatibilizar todos os fatores informacionais na gestão eficiente da companhia.

Embora a tônica da lei das companhias estatais seja a de ampliação da informação com o fim de garantir o controle social, há disposições que reforçam o dever de sigilo. É o caso do art. 14, I, que determina que deve ser incorporado ao código de conduta e integridade da sociedade o dever de sigilo com relação à informação que possa causar impacto na gestão da companhia. Também a Lei 6.404/1976 em evolução à lei anterior, inseriu, no art. 157, o

---

<sup>95</sup> ROCHA Filho, José Maria; ROCHA, Gustavo Ribeiro. **Curso de Direito Comercial**. 4. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

<sup>96</sup> DIAS, Jean Carlos. **Gestão das Sociedades Anônimas: Aspectos Jurídicos da Responsabilidade dos Administradores**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

<sup>97</sup> LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **A Responsabilidade Civil das Companhias de Mercado – A tutela coletiva dos investidores em sede arbitral**. In: CARVALHOSA, Modesto (Org.); LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros (Org.); WALD, Arnoldo (Org.). **A Responsabilidade Civil da Empresa Perante os Investidores: Contribuição à modernização e moralização do mercado de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 56-57.

<sup>98</sup> *Ibidem*

princípio dominante na doutrina americana de informação compulsória, que obriga os administradores a colocarem os acionistas a par de informações consideradas relevantes.

Cada vez mais, o direito de informar torna-se essencialmente exigível à medida que a norma societária tende à proteção dos acionistas minoritários que efetivamente possuem menos condições de avaliar, sem a colaboração dos gestores, a *performance* e estado das companhias.

Aliás, a doutrina caminha rumo ao reconhecimento de que a informação não é um privilégio, um acessório, mas sim, um fundamental direito assegurado ao acionista.<sup>99</sup>

Sobre o conflito de interesses, a Sociedade possui interesses que estão relacionados aos meios para obtenção de seus objetivos societários estipulados no Estatuto social. Por outro lado, pode acontecer que o dirigente da S/A exerça também atividade empresarial, ou mesmo tenha disponibilidade econômica para investimentos, havendo também de sua parte interesses negociais visando ao alcance de objetivos particulares. Assim, não se pode desconhecer que, em certas situações poderão esses interesses ser incompatíveis, gerando a necessidade de tratamento legal, o que não foi olvidado pela lei societária.<sup>100</sup>

Estabelece a Lei das S/A, no art. 156, uma derivação do dever de lealdade, tratado sob a forma de conflito de interesses, em que fica evidenciada a vedação ao gestor de interagir com a companhia quando tiver objetivos que conflitem com os da empresa.

Referente ao desvio de poder, esclareça-se que a expressão “desvio de poder” deriva do direito administrativo, e no campo societário, significa dizer que alguém está praticando atos além de suas atribuições, em descumprimento à lei e ao estatuto. A premissa é de que o estatuto e a lei formam uma área de exercício regular das atribuições dos gestores societários, o que consiste em reconhecer que qualquer ação fora daquela zona permitida torna tais atos essencialmente questionáveis.<sup>101</sup>

A Lei, no art. 154, enumera as hipóteses de desvio de poder. Fica clara a preocupação do legislador com o acionista minoritário quando expressa no § 1º que os deveres do administrador para com a companhia não podem ser desprezados em função de defesa dos interesses daqueles que o elegeram. Por sua vez, o § 2º enumera as práticas vedadas ao administrador e sobre as quais comenta Bulgarelli<sup>102</sup>: “Ao relacionar, contudo, certas práticas

---

<sup>99</sup> ROCHA Filho, José Maria; ROCHA, Gustavo Ribeiro. **Curso de Direito Comercial**. 4. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

<sup>100</sup> *Ibidem*

<sup>101</sup> ROCHA Filho, José Maria; ROCHA, Gustavo Ribeiro. **Curso de Direito Comercial**. 4. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

<sup>102</sup> BULGARELLI, Waldirio. **Manual das Sociedades Anônimas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

que serão proibidas ao administrador, a lei foi de uma infelicidade única. É que desconheceu completamente a ética”.

É vedado ao gestor, portanto, praticar ato de liberalidade à custa da companhia. Ato de liberalidade no sentido legal significa praticar atos generosos com ônus financeiro para a sociedade. É vedado também ao administrador usufruir dos bens ou capital da companhia sem autorização anterior da Assembleia Geral ou do Conselho de Administração.

Assim, apenas com a infringência desses deveres poderia o administrador vir a responder com seu patrimônio pessoal pelos débitos da empresa.

As sociedades anônimas podem ser classificadas em dois tipos principais: capital aberto e capital fechado. No caso do capital aberto, as ações da empresa são negociadas em bolsa de valores, o que permite que qualquer pessoa possa adquiri-las ou vendê-las no mercado secundário. Por outro lado, no capital fechado, as ações não são negociadas publicamente, sendo mantidas por um grupo restrito de acionistas, muitas vezes membros da mesma família, sócios ou investidores selecionados.

O poder de decisão em uma sociedade anônima é centralizado principalmente nos acionistas, conselho de administração e diretoria executiva. Os acionistas, como proprietários da empresa, exercem seu poder por meio de votos em assembleias gerais, ao passo que o conselho de administração é responsável por definir as diretrizes e políticas gerais da empresa, supervisionar sua implementação. Já a diretoria executiva é encarregada da gestão operacional e execução das políticas estabelecidas pelo conselho, além do teor propriamente técnico e não tomador de decisões.

Embora não seja algo obrigatório, é possível que nas sociedades anônimas fechadas haja a participação de empregados na direção da organização, prática esta que suscita discussões quanto ao fluxo de poder, e justifica uma análise mais aprofundada da questão, dada a relevância acadêmica, jurídica e social.

Buscamos, também, compreender o fluxo de poder quando há, na direção de uma sociedade anônima fechada, a participação de empregados ao lado de acionistas, e verificar não apenas como se dá a responsabilização dos detentores de poder decisório, mas também a hipervulnerabilidade dos empregados contratados, inclusive no que diz respeito ao ônus probatório acerca de seus atos e tomada de decisões.

As sociedades anônimas, assim como outros institutos, passaram por um longo processo de evolução para que chegassem aos termos atuais. Hoje, compreende-se que as companhias exercem um papel de grande importância no cenário mercantil atual. Em meio a esse cenário tem-se que a forma de organização da sociedade anônima oferece vantagens

como a mobilização de grandes quantias de capital, facilitando o investimento e a expansão das atividades comerciais.

Borba<sup>103</sup> ainda afirma que a Lei das Sociedades Anônimas oferece cinco linhas de orientação: 1. Proteção dos acionistas minoritários; 2. Responsabilização do acionista controlador; 3. Diversificação dos instrumentos postos na Lei para se querendo, serem adotadas pela sociedade; 4. Diferença entre companhia aberta e fechada; 5. Definição de interesses fundamentais da companhia.

Anote-se, ainda, que a sociedade anônima, no Código Civil, possui apenas dois artigos para regulação. O primeiro deles (art. 1.088) positiva que a companhia deve ter seu capital social dividido em ações, sendo cada acionista obrigado somente pelo preço de emissão das que subscrever ou adquirir. O segundo (art. 1.089) elucida que as sociedades anônimas regem-se por lei especial, aplicando-se, nos casos omissos, as disposições do código.<sup>104</sup> Elas podem ser classificadas em aberta e fechada. Uma sociedade anônima aberta é uma forma específica de empresa que emite títulos mobiliários, como ações, por exemplo, para o público em geral, permitindo que qualquer pessoa possa comprar ou vender esses títulos no mercado aberto. Contudo, essa forma de sociedade está sujeita a regulamentações rigorosas de órgãos governamentais e de autorregulação, visando garantir transparência e proteção aos investidores.

Não é demais registrar que como parte dessas regulamentações, as sociedades anônimas são obrigadas a divulgar informações financeiras e operacionais periodicamente, fornecendo aos investidores dados para tomar decisões informadas, até mesmo para assegurar transparência e resguardar os interesses dos acionistas. Por isso é comum a adoção desse tipo de estrutura em empresas de grande porte, com ações listadas em bolsas de valores, até mesmo porque oferece a vantagem de acesso a uma ampla base de capital para financiar o crescimento e a expansão dos negócios.

Ao lado da sociedade anônima aberta tem-se a possibilidade de organização de sociedade anônima fechada. Trata-se de uma forma de organização empresarial que possui características semelhantes à sociedade anônima aberta, porém com algumas distinções importantes, pois neste tipo de empresa o capital social é também dividido em ações, mas estas são geralmente detidas por um número limitado de acionistas, muitas vezes composto por membros da mesma família, sócios ou um grupo restrito de investidores.

---

<sup>103</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 9 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

<sup>104</sup> BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

A par disso, conforme afirma Tomazette<sup>105</sup> a diferença mais importante entre a sociedade de capital aberto e de capital fechado é que, enquanto a primeira agrega relação com todo mercado investidor, a segunda apenas se relaciona restritamente com os próprios membros da sociedade.

Desta feita, e ao contrário das sociedades anônimas abertas, as fechadas não têm suas ações negociadas em bolsa de valores e, por isso, não estão sujeitas à mesma regulamentação e obrigações de divulgação de informações financeiras, que como dito acima busca resguardar a transparência e interesses dos acionistas na modalidade aberta de sociedade anônima.<sup>106</sup>

É preciso destacar que a modalidade fechada de sociedade anônima também possui vantagens, a exemplo da maior flexibilidade e privacidade aos negócios, permitindo que a organização opere de maneira mais discreta e com menos interferência externa, até mesmo porque as decisões administrativas são tomadas de forma mais ágil e com menos formalidades, facilitando a gestão e adaptação às necessidades específicas do negócio e de seus acionistas.

Não se pode ignorar que em muitos casos os acionistas principais, ou seja, os majoritários, também ocupam cargos de liderança na empresa, consolidando ainda mais sua influência sobre as decisões<sup>107</sup>.

Ademais, a agilidade na tomada de decisões é uma característica marcante das sociedades anônimas fechadas, já que não estão sujeitas às complexidades e formalidades exigidas por regulamentações de órgãos reguladores do mercado de capitais, como acontece com empresas de capital aberto e que, não raras vezes, tornam mais morosas as decisões administrativas.<sup>108</sup> Por conseguinte, nas sociedades anônimas fechadas há uma tendência de reação mais rápida às mudanças no ambiente de negócios e a implementação de estratégias com mais agilidade, muitas vezes sem a necessidade de aprovação extensiva de acionistas externos.

No entanto, essa concentração de poder também pode apresentar desafios, especialmente quando há divergências entre os acionistas ou quando a liderança centralizada

---

<sup>105</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**, v. 1. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

<sup>106</sup> BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

<sup>107</sup> BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

<sup>108</sup> CAMPINHO, Sérgio. **Curso de direito comercial: sociedade anônima**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

limita a participação de outras partes interessadas na tomada de decisões, mormente acionistas minoritários<sup>109</sup>.

A diretoria, em apertada síntese, ocupa o cume da atividade gerencial da companhia, a administração direta, cabendo-lhe a execução das medidas estabelecidas pelo Conselho de Administração. Ademais, conforme preceitua o artigo 138, § 1º, da LSA, a representação da companhia é competência privativa dos diretores. A representação da companhia é privativa da diretoria, à qual é composta por, no mínimo, dois membros, com gestão máxima de três anos, resguardando-se o direito à reeleição. São eleitos pelo conselho de administração, e, na ausência deste, a competência é da assembleia geral.

Por sua vez, o Conselho Fiscal possui como finalidade principal possibilitar que todos os acionistas possam fiscalizar a administração da companhia, e não apenas os controladores. Como se depreende da denominação trata-se de órgão fiscalizador, de criação obrigatória, mas funcionamento facultativo.

Outra questão importante diz respeito à eventual participação de empregados na direção das sociedades anônimas fechadas. Isso se deve ao fato de que geralmente os empregados não detêm um papel formal na tomada de decisões estratégicas da empresa.<sup>110</sup> Em vez disso, a responsabilidade pela definição das diretrizes e pela gestão do negócio recai principalmente sobre os acionistas majoritários, o conselho de administração e a alta gerência, sendo mais comum a participação dos empregados por canais formais de sugestões, reuniões em equipes e congêneres, pois o fluxo de poder tende a ser restrito aqueles acionistas majoritários ou, como já dito, fundadores das sociedades anônimas na modalidade fechada<sup>111</sup>.

No entanto, em algumas sociedades anônimas fechadas com uma cultura organizacional mais participativa, pode haver práticas de envolvimento dos colaboradores em iniciativas específicas, com conselhos técnicos, apresentação de programas de melhoria contínua ou grupos de trabalho para resolver problemas específicos. Nessas circunstâncias, os empregados podem ter a oportunidade de influenciar as decisões em seus domínios de especialização, embora a responsabilidade final ainda seja mantida pela administração; que decidirá seguir ou não tais conselhos de seus especialistas contratados.

Nas sociedades anônimas de capital fechado, como observam, os empregados, quando ocupam cargos de diretores, estão em situação jurídica que os diferencia dos acionistas<sup>112</sup>,

---

<sup>109</sup> Ibidem

<sup>110</sup> SANTOS; COAN, 2018.

<sup>111</sup> KUYVEN; CARVALHOSA, 2018.

<sup>112</sup> SANTOS E COAN, 2018.

distinção que decorre da subordinação que norteia a relação de emprego e que não cessa quando um empregado participa da direção de uma sociedade anônima.

Anote-se, ainda, que a inclusão de empregados na direção da sociedade anônima fechada traz diversos benefícios, como uma maior compreensão dos desafios enfrentados no dia a dia operacional, uma cultura organizacional mais colaborativa e uma maior motivação e engajamento dos funcionários, além de contribuir para a construção de relações mais sólidas entre a administração e os trabalhadores<sup>113</sup>.

Outrossim, o processo decisório pode variar de acordo com a estrutura de governança adotada pela empresa, já que em algumas organizações, as decisões estratégicas podem ser tomadas de forma conjunta, com a participação ativa tanto dos acionistas quanto dos empregados. Em outros casos, certas decisões podem ser reservadas exclusivamente para os acionistas ou para a administração executiva.<sup>114</sup>

Não bastasse isso, a eficácia do fluxo de poder depende da qualidade da comunicação e da capacidade de negociação entre os diferentes grupos envolvidos, e da relevância dada aos empregados, pelos acionistas, na tomada de decisão.

Outra questão relevante é a cultura da empresa, que exerce relevante função na determinação do fluxo de poder quando a sociedade anônima fechada opta por incluir os empregados na direção da organização. Significa dizer que uma cultura que valoriza a colaboração, a transparência e o respeito mútuo entre acionistas e empregados tende a facilitar um fluxo de poder mais equilibrado e inclusivo, ao passo que visões mais conservadoras, que obstam a participação daqueles que não possuem poder econômico, tende a dificultar ou mesmo obstar a cogestão.

Também é preciso abordar, quando se fala em fluxo de poder e tomada de decisões em sociedades anônimas fechadas, a problemática da responsabilização, partindo da premissa de que a responsabilização por atos de gestão recai principalmente sobre os administradores e membros do conselho de administração, que têm o dever fiduciário de agir no melhor interesse da empresa e de seus acionistas. Essa responsabilidade é regida pelas disposições legais e estatutárias que estabelecem os deveres e obrigações dos gestores em relação à empresa e aos seus *stakeholders*.

Isso se deve porque os administradores são responsáveis por tomar decisões estratégicas, administrar os recursos da empresa e garantir a conformidade com as leis e

---

<sup>113</sup> CANDIDO, 2019.

<sup>114</sup> *Ibidem*

regulamentos aplicáveis. Por conseguinte, devem agir com diligência, lealdade e prudência, evitando conflitos de interesse e tomando decisões informadas e fundamentadas, pois caso negligenciem seus deveres ou ajam de maneira imprudente, podem ser responsabilizados civil e até mesmo criminalmente pelos danos causados à empresa ou a terceiros.

É importante ressaltar, nesse ponto, que embora as sociedades anônimas fechadas possuam uma estrutura de gestão mais concentrada do que as empresas de capital aberto, os princípios de responsabilização e transparência ainda são fundamentais para garantir a integridade e o bom funcionamento da organização, estando os gestores sujeitos à legislação vigente.

Citados os deveres do administrador acima, é importante dizer que o Código Civil trata da responsabilidade civil dos administradores por prejuízos causados à empresa ou a terceiros em decorrência de atos dolosos ou culposos, pois tal diploma incorporou as normas que regem as empresas, além de disciplinar institutos como a responsabilização civil.

Há, ainda, um outro problema: em se tratando de empregados contratados, se caracteriza a hipervulneráveis em cargos de direção, em razão do poder de decisão final dos acionistas? Como tratar o ônus da prova quando tais empregados, que participam do poder de decisão na sociedade anônima fechada, quando acionados em juízo?

Isso se deve porque, não raras vezes, os empregados contratados podem se encontrar em uma posição delicada devido ao poder de decisão final dos acionistas. Enquanto participam do processo decisório, sua autoridade e influência podem ser limitadas em comparação com os acionistas ou membros da alta administração, por exemplo. Logo, ainda que integrem a direção da sociedade anônima fechada, não exercem igual poder decisões.<sup>115</sup>

Ademais, quando tais empregados são acionados em juízo, especialmente em casos que envolvem decisões corporativas controversas ou danosas, o ônus da prova pode representar um desafio significativo. Por um lado, esses empregados podem ser vistos como representantes da empresa, assumindo a responsabilidade pelas decisões tomadas em nome da organização. Por outro lado, sua capacidade de influenciar ou contestar essas decisões pode ser limitada, tornando injusto atribuir-lhes toda a responsabilidade por eventuais danos causados à organização ou a terceiros.

A distribuição do ônus da prova em casos envolvendo empregados contratados em cargos de direção em sociedades anônimas fechadas é uma questão complexa que deve ser analisada individualmente, levando-se em consideração as circunstâncias específicas de cada

---

<sup>115</sup> SANTOS; COAN, 2018.

caso. A legislação, especialmente o Código de Processo Civil, estabelece princípios que permitem uma distribuição dinâmica do ônus da prova, adaptando-a às peculiaridades de cada situação.

Em geral, o ônus da prova recai sobre a parte que alega determinado fato, ou seja, cabe a quem faz a acusação ou a afirmação provar o que alega. No entanto, em situações onde há uma relação de hipervulnerabilidade do empregado em cargo de direção, devido ao poder de decisão final dos acionistas, a análise do ônus da prova pode demandar uma postura mais flexível do julgador.

Nesses casos, é possível que o empregado não disponha dos mesmos recursos ou acesso às informações que os acionistas ou a direção da empresa possuem. Portanto, pode ser necessário considerar uma distribuição diferenciada do ônus da prova, levando em conta a assimetria de poder existente. Logo, cabe ao juiz, no exercício do seu poder de direção do processo, avaliar cuidadosamente as circunstâncias do caso concreto para determinar a distribuição adequada do ônus da prova, ou seja, a distribuição do ônus da prova deve ser analisada de forma dinâmica e equitativa, garantindo que as partes possam apresentar seus argumentos de forma justa e que a decisão judicial seja baseada em uma análise completa e imparcial das provas disponíveis para aferir eventual responsabilidade do empregado.

### **3.2 A responsabilidade civil dos dirigentes de companhias de capital aberto no Brasil**

A lei das S/As, nos arts. 158 e 159, traça o modelo para compreensão da responsabilidade dos administradores no campo das S/As.

A responsabilidade civil dos dirigentes de S/As será sempre aferida mediante a aplicação do método subjetivo. No sistema brasileiro não há espaço para aplicação do método objetivo tanto porque não há previsão legal para tanto como porque não há como verificar-se a periculosidade ínsita da atividade em relação a direitos de terceiros (art. 927 do CC).

Pouco importa a natureza da atividade da companhia, a relação entre ela e seus administradores sempre dependerá da demonstração de culpa.<sup>116</sup> Em se tratando de responsabilidade civil, aferível pelo método subjetivo, torna-se necessário consorciar a leitura desses dispositivos com o art. 186 do CC brasileiro.

Diz o art. 158 da Lei das S/A que os administradores não são pessoalmente responsáveis pelos atos praticados regularmente em nome da sociedade; usa o texto legal a

---

<sup>116</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

expressão “ato regular de gestão”<sup>117</sup>. Entretanto, em certas situações, os administradores serão pessoalmente responsáveis perante a companhia quando os atos praticados configurarem as hipóteses enumeradas nos incisos do art. 158<sup>118</sup>.

A lei também prescreve uma série de exigências e dispositivos aplicáveis à atuação societária. Institui a norma societária que o administrador será responsabilizado quando cometer atos estranhos a suas atribuições definidas por lei e pelo estatuto, devendo no caso de condenação, indenizar a companhia pelos prejuízos sofridos devido a sua conduta.

A legislação estabelece os deveres do dirigente, conjuntamente também o estatuto estabelece uma série de comportamentos exigíveis, fixando inclusive suas atribuições e competência. No entanto, pode ocorrer que, mesmo atuando dentro do limite de suas atribuições e competência, o gestor venha a provocar involuntariamente prejuízos à companhia.

Evidentemente, nesse caso, caberá a reflexão sobre a culpa em sentido estrito, isto é, o gestor será responsabilizado quando, mesmo atuando dentro de seus limites legais e estatutários, produzir por negligência, imperícia ou imprudência danos à companhia.

Importa ressaltar que se trata aqui de conceitos jurídicos vagos, que exigem definição pelo aplicador tendo em vista o caso concreto. De qualquer modo, se ação ou omissão gerencial produzir tal resultado lesivo e puder ser entendida como decorrente de culpa, o gestor deverá indenizar a companhia.<sup>119</sup>

Com relação ao dolo, claro está que o administrador será obrigado a indenizar o dano que produziu. Com efeito, a intencionalidade do ato prejudicial é que torna indubitosa a obrigação de restituir.

Sobre os atos que violam o objeto social, a teoria *ultra vires* determina a possibilidade de anulação judicial dos atos praticados pelos dirigentes que extrapolem o objeto social da companhia. Essa teoria se funda na busca da proteção dos acionistas e da própria companhia, tendo em vista que o administrador recebe implicitamente uma delegação de poderes específicos, objetivando um determinado fim societário, sendo legítima sua ação apenas nos

---

<sup>117</sup> BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 18 abril 2023.

<sup>118</sup> Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; e II - com violação da lei ou do estatuto.

<sup>119</sup> LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *A Responsabilidade Civil das Companhias de Mercado – A tutela coletiva dos investidores em sede arbitral*. In: CARVALHOSA, Modesto (Org.); LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros (Org.); WALD, Arnoldo (Org.). **A Responsabilidade Civil da Empresa Perante os Investidores: Contribuição à modernização e moralização do mercado de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 56-57.

estritos limites da persecução daqueles resultados.<sup>120</sup> Isso significa que é possível que a companhia não seja responsabilizada pelos atos praticados pelo administrador que evidentemente extrapole o objeto social representado no estatuto social.

O objeto social é a finalidade da companhia, isto é, a razão que a levou a ser constituída; entretanto, o fim da companhia possui duplo sentido e, por isso, precisa de um esforço técnico com o fito de obter precisão semântica.

Como sociedade mercantil, que pratica atos empresariais visando a um resultado econômico aos acionistas, o fim da companhia é o lucro. Entendido o lucro como o fim da companhia, seria abrangido pela teoria *ultra vires*. Contudo, se levar-se ao extremo essa posição, autorizar-se-ia a invalidação de quase todos os atos de administração simplesmente porque eles geram despesas, e essas são antilucrativas.

Ainda que esse argumento não fosse suficiente, vale dizer que o lucro não pode orientar a validade de atos jurídicos posto que é um conceito fundamentalmente econômico e, portanto, sem aplicação hermenêutica no presente caso. Além disso, a própria lei (art. 154) expressa que a gestão da empresa deve buscar a preservação do interesse público e a função social da empresa, o que, de pronto, mostra que o resultado econômico não oferece a ideia necessária para a individuação do conceito necessário ao nosso estudo<sup>121</sup>.

Assim, é preciso abandonar essa ideia inicial e procurar fixar o real sentido da expressão “fim” quando se trata de S/A. Isto porque o fim da companhia é o objetivo empresarial, isto é, a atividade econômica que ela busca explorar, visando a efetivar sua função social.

Colocada desse modo a ideia, verifica-se que a teoria em estudo poderia ser aplicada sempre que um ato gerencial fosse evidentemente perceptível como estranho às atividades normais da companhia.

Os arts. 129 a 138 do CTN estabelecem normas de condutas implícitas aos terceiros, que acaso descumpridas, geram sua responsabilidade. Via de regra, a relação do responsável com o contribuinte é de ascendência. De alguma forma tem a capacidade de influir no pagamento do tributo. Em todas as hipóteses normativas, em algum momento o terceiro pôde exigir o pagamento do tributo pelo contribuinte, ou quiçá influenciar para que o fizesse, se tornando responsável de forma solidária ou subsidiária ao descumprir seu dever de conduta.

---

<sup>120</sup> LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *A Responsabilidade Civil das Companhias de Mercado – A tutela coletiva dos investidores em sede arbitral*. In: CARVALHOSA, Modesto (Org.); LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros (Org.); WALD, Arnoldo (Org.). **A Responsabilidade Civil da Empresa Perante os Investidores: Contribuição à modernização e moralização do mercado de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 56-57

<sup>121</sup> EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada: Artigos 80 a 137**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 2.

Sua responsabilização, afinal, decorre da inobservância destes deveres de conduta previamente estabelecidos pela norma, ou do descumprimento de deveres próprios, ambos ligados ao dever fundamental de colaboração com a administração pública.<sup>122</sup>

Assim, a natureza da responsabilidade tributária tem uma faceta ressarcitória, ao colocar o terceiro na posição de responsável por ressarcir os danos na hipótese de descumprimento de deveres de conduta ou próprios, e outra fidejussória, pois elege aqueles que poderiam ter influído no pagamento do tributo como responsáveis *ex post facto* por seu inadimplemento.

A norma tributária pode atribuir a determinado sujeito passivo a sua responsabilidade tributária, mas a validade desta norma tributária, no campo concreto e individual, deverá ser averiguada de acordo com a capacidade do sujeito passivo de agir ou de influir no adimplemento da obrigação tributária. Este é o ponto nevrálgico que interliga o terceiro determinado como responsável à obrigação que lhe é imposta e à obrigação tributária principal. No momento da montagem da norma concreta individual, é a capacidade do sujeito de agir e de influir conforme lhe impõe a norma que a torna válida perante o ordenamento jurídico.<sup>123</sup>

Até porque, o caráter sancionatório e fidejussório do crédito tributário, dadas as suas naturezas, só teria sentido se o responsável houvesse descumprido obrigações previamente lhe impostas. Mas só haveria de ser sancionado ou garantir o crédito tributário, se pudesse ter cumprido com as obrigações. A título de exemplificação, os arts. 134 e 135 do CTN, ao regularem as hipóteses de responsabilidade de terceiros, sempre estabelecem o pressuposto da responsabilidade em função do vínculo de ascendência do terceiro para com o contribuinte e a sua capacidade de ter colaborado com o inadimplemento da obrigação. Neste plano, Paulsen, em magistral passagem, adverte que:

Só quem está vinculado ao fato gerador e, portanto, dele tem reconhecimento, relacionando-se com o contribuinte, é que tem condições de colaborar com a administração tributária e, eventualmente, por descumprir tais deveres, ensejando dano ao fisco, ser colocado como garantidor do crédito tributário.<sup>124</sup>

---

<sup>122</sup> BARCELOS, Brenno Roberto Amorim. **Responsabilidade dos administradores por danos causados às sociedades anônimas abertas**. Bauru, SP: Spessotto, 2021.

<sup>123</sup> BARCELOS, Brenno Roberto Amorim. **Responsabilidade dos administradores por danos causados às sociedades anônimas abertas**. Bauru, SP: Spessotto, 2021.

<sup>124</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

Caso contrário, a sanção seria objetiva, e decorreria apenas da condição de responsável do terceiro. Garantiria o crédito tributário sem poder agir para influir no seu adimplemento. Seria corresponsável junto ao contribuinte pela sua simples posição em relação a este ou ao fato gerador.

A instituição de cada dever, seja instrumental, seja de responsabilidade tributária, implica averiguar a capacidade da pessoa de agir conforme lhe impunha a norma. E esta análise é feita à luz do caso concreto e da norma individual de responsabilidade tributária.<sup>125</sup>

Discutida a responsabilidade dos gestores na lei societária, passa-se à análise sobre a solidariedade entre os gestores.

Apenas quando o terceiro, podendo agir conforme lhe imputava a norma, deixou de cumprir com o dever de colaboração, é que poderá ser sancionado pela norma de responsabilidade tributária e chamado para garantir o crédito tributário junto ao contribuinte. É a capacidade de colaboração, portanto, o fundamento primeiro da imputação da responsabilidade tributária (e das obrigações acessórias), embora ela assuma os contornos de cada dever de acordo com seu fundamento.

### 3.3 Solidariedade entre os gestores

O problema da solidariedade entre os gestores das S/As tem despertado várias reflexões acerca do assunto, sendo fundamental ter em vista qual é a regra essencial e o que se constitui como exceção.

A regra geral do ordenamento é que a solidariedade decorre expressamente de lei ou do contrato, não admitindo, assim, presunção. Isso significa que a premissa é que cada devedor somente responderá por uma determinada parcela da dívida e cada credor somente poderá exigir seu quinhão do crédito (*concurso partes fiunt*).<sup>126</sup>

A solidariedade, deste modo, é um meio pelo qual se obtém a pluralização subjetiva de uma obrigação, fazendo que se torne exigível a todos os obrigados e exercível por todos os credores como se cada um fosse o único.

A afirmação da solidariedade pressupõe, assim, a existência de uma obrigação anterior de reparação. Posto deste modo, observa-se que o campo da atuação da solidariedade não é o

---

<sup>125</sup> *Ibidem*

<sup>126</sup> LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.

da existência, mas o da eficácia.<sup>127</sup> Com isso se quer dizer que a solidariedade não influi deterministicamente sobre a estrutura da obrigação em si mesma, mas sim modula o aspecto subjetivo quando tornado operacional por meio da exigência de cumprimento. Contudo, não se pode cogitar em solidariedade senão quando consorciada a existência de uma obrigação que efetivamente vincule as partes e, deste modo, seja suscetível de produzir o adimplemento.

Posto deste modo, verifica-se que a solidariedade somente existe na medida em que se possa estabelecer um vínculo obrigacional entre as partes. Esse vínculo deverá decorrer de disposição de vontade consubstanciada em contrato ou por disposição legal, importando em reconhecer a inexistência no ordenamento da presunção da solidariedade.<sup>128</sup>

Essa posição foi incorporada pela lei societária brasileira tendo fixado a regra geral de que os gestores não irão responder pelos atos ilícitos de outros dirigentes. Ressalte-se que a responsabilidade a que se refere o dispositivo legal (art. 158) é de natureza civil, que, portanto, obriga o gestor a indenizar a Companhia pelos danos causados. Em todo caso, independente da modulação solidária, a responsabilidade será aferida mediante o método subjetivo, devendo ser apontado o dano, a ação ou omissão lesiva e o nexo de causalidade<sup>129</sup>.

Observe-se que não há solidariedade entre o gestor inocente e o que praticou o ato tido por ilícito. Essa regra é a base da solidariedade gerencial societária. A regra geral somente poderá ser quebrada, isto é, atribuir-se a solidariedade entre o gestor inocente nas estritas hipóteses legais, ou seja, quando o inocente for conivente com os atos ilícitos, for negligente em descobri-los ou for negligente em impedi-los. Nesses termos, de logo, é necessário fixar que a solidariedade está condicionada à efetiva prática de ato ilícito por parte de um gestor. Isso significa que ato regular de gestão não é, em hipótese alguma, hábil a constituí-la.

O ato regular de gestão, isto é, aquele praticado dentro das atribuições e poderes, sem culpa ou dolo, não pode ser invocado para promover a responsabilidade solidária, até porque, em regra, esses atos não geram responsabilidade sequer ao próprio gestor que os pratica. De todo o modo, o gestor inocente responderá quando ciente da ilicitude do ato, simular não notá-lo, isto é, ignorá-lo deliberadamente<sup>130</sup>.

---

<sup>127</sup> LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *A Responsabilidade Civil das Companhias de Mercado – A tutela coletiva dos investidores em sede arbitral*. In: CARVALHOSA, Modesto (Org.); LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros (Org.); WALD, Arnoldo (Org.). **A Responsabilidade Civil da Empresa Perante os Investidores: Contribuição à modernização e moralização do mercado de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 56-57.

<sup>128</sup> WALD, Arnoldo. Considerações sobre a responsabilidade das companhias abertas no direito brasileiro. **Revista de Direito das Sociedades e dos Valores Mobiliários**. São Paulo: Almedina, 2016.

<sup>129</sup> EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada: Artigos 80 a 137**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 2.

<sup>130</sup> CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3.

Responderá também quando for negligente em descobrir os atos considerados ilícitos. Isso significa que há neste aspecto a exigência de que o gestor tenha por diretriz a busca pelo esclarecimento da eventual prática destes atos pelos dirigentes das companhias. Ademais, o gestor inocente responderá caso tenha conhecimento que os atos virão a ser praticados deixar de tomar as medidas razoavelmente esperadas que visem impedi-los.<sup>131</sup>

O gestor somente se eximirá de responsabilidade se fizer registrar sua discordância com os atos societários aos quais se oponha, na ata da reunião, ou comunique imediatamente e por escrito a sua discordância ao próprio órgão ao qual pertence, ao Conselho Fiscal ou à Assembleia Geral.<sup>132</sup>

É evidente que se trata aqui de uma excludente de responsabilidade, que torna o gestor insuscetível de receber a imputação pelo ato tido por ilícito gerador da discordância por ele registrada. Vale questionar, no entanto, se a ausência de oposição gera a responsabilidade solidária. Há na doutrina quem se posicione de modo afirmativo entendendo que a responsabilidade a que a Lei se refere nesse caso é desta modalidade.

Essa posição é insustentável, simplesmente porque quando quis a Lei determinar essa modalidade de responsabilidade foi expressa (como é no § 2º, do art. 158), o que não ocorre no caso em questão. Além disso, o comando legal, na realidade, não trata da responsabilidade solidária, mas sim da exclusão de responsabilidade em benefício do gestor dissidente. O núcleo do dispositivo visa a estabelecer em que casos o gestor responderá pelos atos de terceiro (na hipótese um outro administrador).<sup>133</sup> Deste modo, sendo o gestor conivente ou negligente, responderá isolada e pessoalmente, não sendo situação de solidariedade.

A responsabilidade solidária somente ocorrerá expressamente no texto legal quando não forem cumpridos os deveres impostos por Lei para assegurar o funcionamento da companhia e desde que tenham redundado em prejuízos. O não cumprimento desses deveres constitui-se como inegável ilícito, que, consorciado à ocorrência de dano, faz surgir a obrigação de reparação mediante aplicação da solidariedade.

---

<sup>131</sup> EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada**: Artigos 80 a 137. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 2. Citado acima

<sup>132</sup> CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3. Citado

<sup>133</sup> DIAS, Jean Carlos. **Gestão das Sociedades Anônimas**: Aspectos Jurídicos da Responsabilidade dos Administradores. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

### 3.4 O administrador e a prova

No intrincado mundo das decisões humanas, a formação de convicções, um processo intrinsecamente ligado à interpretação de provas, revela complexidades psicológicas e cognitivas profundas. Indivíduos, ao confrontarem evidências, não operam meramente como receptores passivos de informação, mas como agentes ativos na construção de realidades percebidas.

As provas, em sua natureza objetiva, são elementos concretos, porém a sua interpretação está sujeita a uma série de vieses e heurísticas. Estudos demonstram que a assimilação de informações não ocorre de maneira linear e imparcial. A tendência de ancoragem, por exemplo, ilustra como as primeiras informações apresentadas exercem desproporcional influência nas conclusões finais.

A heurística da disponibilidade ressalta como as informações mais facilmente recuperáveis na memória tendem a ser superestimadas em termos de importância e probabilidade. Isso implica que eventos mais dramáticos ou recentemente reportados podem distorcer a “percepção” da realidade, influenciando a formação de convicções baseadas mais na saliência do que na veracidade das provas.

Outro aspecto é o viés de confirmação, que se refere à tendência de favorecer informações que confirmem crenças preexistentes, enquanto se ignora ou minimiza evidências contrárias. Esse viés pode levar a uma interpretação seletiva, onde o indivíduo, de forma inconsciente, busca validar suas convicções iniciais, em vez de objetivamente avaliar as informações disponíveis.

Precisamos entender neste ponto como as “percepções” e vieses cognitivos, que muito tem a ver com o consequencialismo – ou pelo menos o justifica - influenciam a avaliação da prova e a formação da convicção no âmbito jurídico. Trazer luz à compreensão de como as decisões são formadas no sistema judicial, destacando a relevância do tema para a academia, a sociedade e os profissionais do direito.

No estudo dos conceitos de verdade no direito, observa-se uma intrincada teia de percepções e interpretações que moldam a realidade jurídica. A verdade, neste contexto, transcende a mera fatualidade, incorporando uma dimensão que interage dinamicamente com os princípios legais e éticos. Fundamentalmente, a verdade no direito não é um conceito estático.

A abordagem jurídica da verdade revela duas vertentes principais: a verdade material e a verdade formal. A verdade material refere-se à busca de uma realidade factual incontestável, uma aspiração a desvendar o que efetivamente ocorreu. Já a verdade formal, menos preocupada com a fatualidade absoluta, concentra-se no cumprimento das normas processuais estabelecidas, onde a decisão final do tribunal é aceita como a verdade, independentemente de sua correspondência com os fatos<sup>134</sup>.

A dualidade desses conceitos reflete a complexidade inerente ao processo legal. Por um lado, a aspiração à verdade material impulsiona uma investigação exaustiva e imparcial dos fatos. Por outro, a necessidade de uma resolução processual eficiente e a adesão às normas legais dão primazia à verdade formal. Esta tensão entre as duas noções de verdade é um campo fértil para o estudo dos processos de tomada de decisão no direito<sup>135</sup>.

Juízes encarregados de interpretar a lei e os fatos, são suscetíveis a uma variedade de vieses cognitivos e heurísticas. Essas tendências psicológicas podem afetar a percepção e a interpretação de evidências, moldando a verdade conforme percebida no tribunal. Assim, a busca pela verdade no direito não é apenas uma questão de evidência factual, mas também uma questão de percepção humana e interpretação<sup>136</sup>.

A prova, como elemento essencial em processos legais, é submetida a um rigoroso escrutínio para estabelecer a veracidade dos fatos apresentados. Este processo envolve uma metodologia detalhada, onde a admissibilidade, a relevância e a confiabilidade das evidências são cuidadosamente avaliadas<sup>137</sup>.

A admissibilidade é determinada por critérios jurídicos pré-estabelecidos, os quais asseguram que a evidência seja pertinente e apropriada para o caso em questão. Este filtro inicial serve para prevenir a introdução de elementos que possam desviar o foco dos fatos relevantes ou infringir direitos. Uma vez admitida, a relevância é examinada para estabelecer sua conexão direta com o fato a ser provado. Este passo é vital para a construção de um argumento sólido e coerente, fundamentado em elementos que efetivamente contribuem para a compreensão do caso<sup>138</sup>.

---

<sup>134</sup> FERRER-BELTRÁN, Jordi. **Valoração racional da prova**. Tradução Vitor de Paula Ramos, v. 2, 2021.

<sup>135</sup> JUNIOR, Elmir Duclerc Ramalho; NEVES, Luiz Gabriel Batista. **Punição, verdade e prova: perspectiva crítica e transdisciplinar**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 156, 2019.

<sup>136</sup> SANTOS, Cláudio Araujo Santos dos. **Prova emprestada no processo do trabalho**. Prova testemunhal. 2021.

<sup>137</sup> JESUS, Maria Gorete Marques de. **Verdade policial como verdade jurídica: narrativas do tráfico de drogas no sistema de justiça**. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 35, 2019.

<sup>138</sup> SILVA, Roberta de Lima e. **Em defesa de uma concepção racionalista da prova: diálogos entre processo, prova, verdade e direito à prova**. 2023.

A confiabilidade da evidência é minuciosamente inspecionada. Aqui, entra em cena a avaliação da integridade das fontes, a precisão dos métodos utilizados para coletar e analisar a prova, e a imparcialidade das testemunhas. Este processo abrange uma análise crítica das possíveis distorções ou influências que possam afetar a autenticidade da evidência<sup>139</sup>.

O papel dos métodos de prova e evidência não se limita à fase de julgamento, mas estende-se ao longo de todo o processo legal. Eles são instrumentos para a reconstrução de eventos passados, frequentemente envolvendo a interpretação de fragmentos de informações disponíveis. A cognição humana desempenha um papel significativo na interpretação dessas evidências, onde vieses e heurísticas podem influenciar a percepção e avaliação das provas<sup>5</sup>.

No âmbito do direito, a distinção entre verdade formal e substancial emerge como um tema central, refletindo diferentes paradigmas na interpretação e aplicação da justiça. A verdade formal está enraizada na aderência estrita às regras processuais, onde o resultado legal é validado pela conformidade com os procedimentos estabelecidos, independentemente do alinhamento com os eventos reais. Em contrapartida, a verdade substancial procura alcançar uma compreensão mais profunda e factual dos eventos, priorizando uma representação precisa do que de fato aconteceu, mesmo que isso demande uma flexibilização das normas processuais<sup>140</sup>.

A verdade formal, com sua ênfase na ordem processual, assegura a previsibilidade e a uniformidade nas decisões judiciais. Este modelo é essencial para a manutenção de um sistema judicial organizado e funcional, onde os procedimentos e prazos são respeitados, garantindo a eficiência do processo. Por outro lado, a verdade substancial busca aferir a realidade dos fatos com maior precisão, movendo-se além das formalidades processuais para garantir que a justiça reflita a realidade de maneira mais fidedigna<sup>141</sup>.

Heurísticas, por exemplo, são atalhos mentais que simplificam o processo de tomada de decisão, mas que podem levar a erros sistemáticos ou distorções. Por exemplo, a heurística da representatividade pode levar um julgador a fazer julgamentos baseados na semelhança percebida com estereótipos, em vez de se basear em probabilidades objetivas. Da mesma

---

<sup>139</sup> JACOB, Muriel Amaral; JUNIOR, João Porto Silvério. **A busca da verdade processual e a deslegitimação da decisão penal pela ideologia e retórica do julgador**. REVISTA QUAESTIO IURIS, v. 13, n. 03, 2020.

<sup>140</sup> POSSAS, Mariana Thorstensen et al. **Verdade Processual e Crise das Provas Judiciais: Análise do Processamento de Mortes Violentas Envolvendo Policiais em Salvador, Bahia**. Direito Público, v. 18, n. 99, 2021.

<sup>141</sup> SANTOS, Cleilda Cassim dos. **Verdade à prova: o instituto da confissão no direito processual penal brasileiro**. 2021.

forma, o viés de confirmação pode resultar em dar maior peso às evidências que confirmam as crenças pré-existentes do julgador, enquanto subestima aquelas que as contradizem<sup>142</sup>.

A memória, longe de ser um registro fiel, é suscetível a alterações e influências, o que pode afetar significativamente a maneira como as testemunhas recordam e relatam eventos. Esta característica da cognição humana tem implicações diretas na avaliação da confiabilidade das testemunhas e na interpretação das evidências<sup>9</sup>. Juízes devem processar uma quantidade significativa de informações, muitas vezes complexas e técnicas, o que pode levar a um esgotamento.<sup>143</sup>

No estudo do impacto das presunções legais e provas contrárias, emerge uma análise detalhada da maneira como estas ferramentas jurídicas moldam o curso da justiça. As presunções legais funcionam como alicerces que estabelecem verdades iniciais, assumidas como válidas até que se prove o contrário. Essa mecânica processual tem o poder de direcionar a carga da prova, frequentemente invertendo o ônus probatório. Tal inversão pode ter efeitos significativos nas estratégias de defesa e acusação, assim como nas decisões finais dos tribunais<sup>8</sup>.

As presunções, embora sejam instrumentos eficazes para *agilizar* procedimentos judiciais, carregam consigo o risco de promover uma visão simplista dos eventos, que pode não refletir a *complexidade da realidade*. Nesse sentido, as provas contrárias surgem como elementos cruciais, oferecendo a oportunidade de desafiar e, possivelmente, dismantelar as presunções legais. A apresentação de provas contrárias requer uma análise cuidadosa e criteriosa, a fim de estabelecer uma narrativa alternativa que seja suficientemente robusta para superar a presunção inicial<sup>10</sup>.

O impacto desses elementos no processo judicial é amplificado pela maneira como os operadores do direito interpretam e integram essas informações no contexto mais amplo do caso. A habilidade de avaliar criticamente as evidências e de compreender as nuances das presunções legais é fundamental para garantir que o resultado do processo seja não apenas legalmente correto, mas também alinhado com a verdade substancial dos fatos<sup>144</sup>.

Juízes são confrontados com o desafio de discernir a verdade em meio a um emaranhado de presunções e evidências conflitantes, uma tarefa que exige um equilíbrio cuidadoso entre ceticismo saudável e abertura a novas informações. Esta dinâmica sublinha a

---

<sup>142</sup> SERRA, José Eduardo Genero. **Gestão da prova no processo administrativo tributário federal: verdade material vs segurança jurídica**. 2022.

<sup>143</sup> BRANCO, Carlos Castelo. **A Prova Ilícita-Verdade ou Lealdade?**. 2023.

<sup>144</sup> VIEIRA, Gustavo. **A democratização da prova no processo civil: bases principiológicas e limites à busca da verdade**. 2020.

necessidade de um entendimento profundo sobre como as percepções e vieses cognitivos podem influenciar a interpretação das provas e, conseqüentemente, as decisões judiciais<sup>11</sup>.

### 3.5 Ética e colaboração no processo legal

No contexto jurídico, o dever de lealdade e colaboração das partes constitui um pilar para a integridade e eficácia do processo legal. Esse dever implica uma conduta que respeita os princípios de honestidade e transparência, exigindo que as partes envolvidas no litígio atuem de maneira a não obstruir a verdade ou o devido processo legal. Este compromisso com a lealdade e colaboração transcende o mero cumprimento das normas processuais, adentrando no território da ética processual, onde as ações e decisões são guiadas por uma consciência de justiça e integridade<sup>145</sup>.

A observância do dever de lealdade e colaboração para assegurar que o processo judicial se desenvolva de maneira justa e eficiente. Quando as partes atuam de maneira leal e colaborativa, elas facilitam o desvendamento dos fatos e a aplicação correta da lei. Esta conduta contribui para a formação de um ambiente jurídico onde a verdade pode ser mais facilmente acessada e a justiça, mais prontamente alcançada.

A violação desse dever pode levar a um emaranhado de complicações processuais, prejudicando a descoberta da verdade e a administração eficiente da justiça. Táticas dilatórias, ocultação de evidências ou manipulação de informações são exemplos de condutas que afrontam diretamente esse dever. Tais ações não apenas retardam o processo, mas também podem distorcer o resultado, levando a decisões que se afastam da verdade substancial dos fatos<sup>6</sup>.

Neste aspecto, o papel dos advogados é essencial, pois eles devem orientar suas partes sobre a aderência a esses princípios, equilibrando a defesa de seus interesses com o respeito às normas éticas e processuais. Esse equilíbrio não é apenas uma questão de estratégia legal, mas uma manifestação de compromisso com os valores fundamentais do sistema de justiça<sup>13</sup>.

Desse modo, o dever de lealdade e colaboração das partes reflete a noção de que o processo judicial não é uma arena meramente adversarial, mas um meio para alcançar a justiça. Este princípio reforça a ideia de que todas as partes têm um papel ativo na construção

---

<sup>145</sup> AROCA, Juan Montero. **Prova e verdade no processo civil—contributo para o esclarecimento da base ideológica de certas posições pretensamente técnicas.** Revista Direitos Fundamentais, v. 1, n. 2, 2019.

de um sistema jurídico mais justo e eficaz, onde a verdade não é apenas uma questão de evidência, mas também de conduta ética e responsabilidade compartilhada.

Na avaliação de provas dentro do sistema judicial, a presença de vieses e erros cognitivos representa um desafio significativo, afetando a imparcialidade e precisão das decisões legais. Estes vieses, inerentes ao processamento cognitivo humano, podem distorcer a maneira como juízes, jurados e advogados interpretam e avaliam as evidências apresentadas em um caso<sup>4</sup>.

Um dos vieses mais prevalentes é o viés de confirmação, onde os indivíduos tendem a favorecer informações que confirmam suas crenças ou hipóteses prévias, desconsiderando ou minimizando evidências que as contradizem. No contexto jurídico, isso pode levar a uma interpretação seletiva das provas, onde apenas os aspectos que suportam uma determinada conclusão são considerados, enquanto elementos potencialmente contrários são negligenciados<sup>12</sup>.

Outro erro cognitivo comum é a heurística de disponibilidade, na qual as pessoas tendem a superestimar a probabilidade de eventos que são mais facilmente lembrados ou imaginados. Isso pode influenciar a avaliação das provas, fazendo com que certos tipos de evidência pareçam mais convincentes ou relevantes simplesmente porque são mais memoráveis ou dramáticos, independentemente de sua veracidade ou importância factual<sup>14</sup>.

Esse fenômeno ocorre quando as pessoas dependem excessivamente de uma informação inicial (a "âncora") na tomada de decisões, ajustando insuficientemente a partir dessa referência. No ambiente jurídico, isso pode acontecer quando uma peça inicial de evidência molda de forma desproporcional a percepção do caso, limitando a consideração objetiva de novas informações<sup>8</sup>.

Contudo, é preciso enfatizar que mais investigações são necessárias para melhorar o entendimento atual e enriquecer o debate em torno do tema. Esta pesquisa abre caminho para futuras investigações que podem explorar mais profundamente como as distorções cognitivas e os vieses podem ser mitigados no contexto jurídico, contribuindo para um sistema de justiça mais justo e equitativo.

## 4. A APLICABILIDADE DA NORMA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR E OS PRECEDENTES DIVERGENTES NOS TRIBUNAIS SUPERIORES

### 4.1 Como são construídas as decisões judiciais?

A construção das decisões judiciais é um processo complexo e minucioso que envolve a análise cuidadosa dos fatos, das provas apresentadas, das leis aplicáveis e da jurisprudência pertinente. Os juízes devem examinar todos os argumentos das partes envolvidas, ponderar os princípios jurídicos relevantes e interpretar a legislação de forma coerente e consistente.

De igual forma, a fundamentação das decisões é essencial, permitindo que as partes compreendam os motivos e os fundamentos que levaram à conclusão do caso. Durante esse processo, os juízes podem se apoiar em diversas ferramentas, como precedentes, doutrina jurídica e experiências anteriores, buscando assegurar a aplicação justa e imparcial do direito ao caso em análise.

Isso se deve porque a construção das decisões judiciais é uma responsabilidade de extrema importância, pois tem impactos significativos na vida das pessoas e na sociedade como um todo, e exige do magistrado a busca pela equidade, justiça e coerência na aplicação do direito.

Em que pesem tais considerações, não raras vezes as decisões sofrem influências externas, de fatores metaprocessuais, levando a questionar se os poderes realmente são aferidos ou se a Fazenda Pública pode, em determinadas situações, imputar obrigações tributárias sem provas adequadas/cabais, em se tratando de matéria tributária, em razão das presunções de que goza e da finalidade pertinente à arrecadação.

A primeira questão a se ressaltar, nesse ponto, é que uma decisão judicial não gera efeitos apenas para as partes envolvidas numa relação processual. Quando uma decisão é prolatada, ainda que vincule diretamente apenas os sujeitos envolvidos no processo, o que é a regra, reflete na sociedade.

Como bem leciona Gomes Neto<sup>146</sup>, os órgãos judiciais expandiram significativamente o seu papel na sociedade, ultrapassando a mera resolução de conflitos individuais ou questões estritamente privadas. Eles agora têm se envolvido cada vez mais em questões de interesse

---

<sup>146</sup> GOMES NETO, José Mário Wanderley. Como decidem os juízes? Comparando os modelos formais explicativos do comportamento judicial. **REI - Revista Estudos Institucionais**, v. 6, n. 1, p. 228–255, 2020. <https://doi.org/10.21783/rei.v6i1.372>. Disponível em: <https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/372>. Acesso em: 25 jul. 2023.

público, ocupando posições que anteriormente eram tradicionalmente reservadas para instituições políticas majoritárias, representativas.

De fato, em muitos casos o Poder Judiciário é provocado a tomar decisões sobre temas que possuem impacto direto na vida das pessoas e no funcionamento da sociedade como um todo. Isso inclui questões relacionadas a direitos civis, proteção ambiental, políticas públicas, entre outras.

Em meio a esse cenário, discorrer sobre a construção das decisões judiciais é questão complexa e que traz à lume uma série de institutos e fenômenos, a exemplo do dever de fundamentação, da observância aos requisitos legais obrigatórios de uma decisão judicial, a problemática da neutralidade e da imparcialidade, dentre outros.

A questão ganha relevo quando se verifica a diversidade de fundamentos em decisões judiciais que, não raras vezes, são contraditórias, embora versem sobre fatos semelhantes. Esse fenômeno ocorre em diferentes sistemas judiciais ao redor do mundo e pode ser atribuído a vários fatores, como a falta de uniformidade na interpretação da lei, diferentes concepções doutrinárias e jurisprudenciais, bem como a subjetividade inerente ao processo decisório.

Por isso, é importante refletir sobre o que o autor supracitado denomina de modelos formais para a interpretação de dados empíricos relativos aos fenômenos concretos e que estão intrinsecamente relacionados à construção das decisões judiciais. São modelos que, na verdade, buscam explicar o comportamento judicial.

Prossegue o supracitado autor destacando que os três modelos formais fornecem explicações verificáveis sobre o comportamento judicial, baseados em variáveis que relacionam o desfecho das decisões individuais ou coletivas a diferentes categorias jurídicas (modelo legalista), características prévias dos julgadores (modelo atitudinal) e/ou à influência de outros atores ou fatores externos ao Tribunal (modelo estratégico).<sup>147</sup>

Já Leal e Molhano<sup>148</sup> pontuam que modelos normativos de tomada de decisão jurídica e diversas tentativas de explicar o comportamento judicial, especialmente aquelas propostas por juristas, frequentemente partem do pressuposto da existência ou, no mínimo, da possibilidade de aplicação de um raciocínio tipicamente jurídico. Esse modo característico de

---

<sup>147</sup> Op.cit.

<sup>148</sup> LEAL, Fernando; RIBEIRO, Leandro Molhano. O direito é sempre relevante? Heurística de ancoragem e fixação de valores indenizatórios em pedidos de dano moral em juizados especiais do Rio de Janeiro. **Revista Brasileira De Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 10, n.35, p. 253–284, 2016. <https://doi.org/10.30899/dfj.v10i35.102>. Disponível em: <https://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/102>. Acesso em: 25 jul. 2023.

pensamento jurídico implica em vinculações a referências normativas de decisão estabelecidas anteriormente à tomada de decisão, como regras e precedentes, por exemplo, bem como em abordagens específicas no trato desses elementos.

Desta feita, os modelos explicativos do comportamento judicial servem como ferramentas epistemológicas que permitem deduzir previsões sobre o que ocorrerá se houver alguma alteração nos fatores que influenciam as decisões judiciais ou deduzir sugestões sobre o que pode acontecer diante de resultados previstos em determinadas situações.

Neste estudo buscamos auxiliar na compreensão de como são tomadas as decisões judiciais, como são construídas, para então responder à indagação norteadora mencionada alhures, ou seja, saber se os fatores metaprocessuais de responsabilização do administrador por débitos tributários são de fato aferidos ou se a Fazenda Pública acaba por cobrar sem possuir efetivas provas da obrigação tributária.

Cumpra aqui abrir um parêntese para esclarecer que os fatores metaprocessuais referem-se a elementos que influenciam o funcionamento e a dinâmica do sistema judicial, mas que estão além do âmbito estritamente jurídico. Esses fatores podem incluir questões políticas, sociais, econômicas e culturais que, de alguma forma, afetam a tomada de decisões judiciais, o acesso à justiça, a independência do judiciário e, claro, a construção das decisões judiciais.

Retomando os ensinamentos do primeiro autor citado, tem-se o primeiro modelo, denominado pelo autor de legalista. Em apertada síntese, a concepção de juízes adotada por esse modelo centra-se principalmente em buscar o "bom direito", o que significa que os juízes procuram interpretar as leis de maneira cuidadosa e imparcial, sem se deixar influenciar pela aceitação ou rejeição das novas políticas públicas ou modificações nas políticas existentes que possam resultar de suas decisões. Logo, o foco é a análise objetiva da legislação vigente, priorizando a aplicação estrita das normas e princípios jurídicos em detrimento de considerações políticas ou de popularidade.

O segundo modelo é o atitudinal. Para o autor, os atitudinalistas acreditam que as preferências individuais, como as políticas, de cada juiz exercem influência no processo de elaboração das decisões judiciais. Por conseguinte, os julgadores observam que a legislação muitas vezes é vaga, ambígua e suscetível a diversas interpretações divergentes e, por isso, consideram os valores, crenças e/ou atitudes políticas dos juízes que explicam a variação nos resultados das decisões judiciais. Significa dizer, portanto, que os julgadores podem interpretar a lei de maneiras diferentes devido às suas inclinações políticas e ideológicas, influenciando na tomada de decisão.

O terceiro e último modelo é o estratégico. Segundo o autor, os modelos estratégicos de decisão judicial preveem que os juízes possuem um conjunto de preferências, conforme sugerido pelo modelo atitudinal, mas abordam essas preferências de maneira sofisticada, cautelosa e indireta. Daí a denominação “estratégica”, na medida em que o modelo busca identificar os diversos interesses conflitantes que os juízes enfrentam ao elaborar suas decisões, considerando as diferentes estratégias adotadas para alcançar suas preferências, levando em conta o contexto político, a opinião pública, o equilíbrio de poder entre os órgãos governamentais e outros fatores externos que podem influenciar o desfecho das decisões judiciais.

Verifica-se, das colocações do autor retromencionado, que o modelo estratégico é o que mais se aproxima da heurística, compreendida, em apertada síntese, como "atalhos" mentais que ajudam a simplificar a complexidade das informações disponíveis, permitindo que se chegue a uma solução satisfatória sem a necessidade de processar todas as informações detalhadamente.

Embora essas estratégias sejam úteis em muitas situações cotidianas, elas também podem levar a vieses e erros sistemáticos, uma vez que não garantem uma análise completa e rigorosa das alternativas. Por isso, Andrade<sup>149</sup> aponta que heurísticas são “métodos ou procedimentos que ajudam a solucionar questões ou problemas mais difíceis”, comumente utilizados na seara jurídica, na tomada de decisões.

Segundo Teich<sup>150</sup> tomando como exemplo a heurística da representatividade, a estratégia consiste, em essência, na tomada de decisão com base no que parece ser mais representativo ou típico para o indivíduo. Em outras palavras, ao usar essa heurística, uma pessoa tende a ignorar informações estatísticas relevantes e dá maior peso a estereótipos ou informações prévias que se encaixam com o caso em questão.

De fato, para os estrategistas as decisões dos juízes não podem ser reduzidas a atores neutros que aplicam preceitos legais de forma mecânica, nem são puramente reflexo de suas preferências políticas. Pelo contrário, são resultado da combinação desses fatores com as preocupações que os juízes têm em relação às expectativas de outros atores envolvidos no sistema judicial.

---

<sup>149</sup> ANDRADE, Flávio da Silva. A tomada da decisão judicial criminal à luz da psicologia: heurísticas e vieses cognitivos. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, v. 5, n. 1, p. 507-540, 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/6739/673971413015.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2023, p. 516.

<sup>150</sup> TEICH, Helena Antunes. Intuição e decisão jurídica: uma análise da representatividade na tomada de decisão judicial. In: CID, Alessandra Corrêa et al. **Coleção Jovem Jurista**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2019.

Em que pese tal constatação, baseada nos textos supracitados, não se pode ignorar os desafios para a compreensão de como os julgadores ponderam suas preferências políticas, os princípios jurídicos e as consequências sociais das decisões em um cenário onde múltiplos interesses e expectativas interagem.

Desta feita, a heurística da representatividade orienta a tomada de decisão com base na alta probabilidade de que alguém ou algo se enquadre em um determinado modelo ou seja semelhante a um protótipo representativo de uma classe ou categoria. No entanto, ao utilizar essa heurística, as pessoas podem ser influenciadas por associações mentais rápidas e estereotipadas, deixando de levar em conta informações adicionais importantes para uma avaliação completa e precisa da situação: o que se costuma chamar por “peculiaridades do caso concreto”.

Independentemente do modelo utilizado, é importante compreender que as heurísticas, como atalhos mentais, podem de fato levar aos chamados vieses cognitivos, que são tendências ou inclinações de pensamento decorrentes de concepções pré-estabelecidas ou ideias prévias. Os vieses são, portanto, falhas cognitivas resultantes de um pensamento tendencioso. Tais tendências podem ser doutrinárias, políticas, sociais. A inclinação acerca da arrecadação de tributos e o atendimento, através dela, de políticas públicas e maximização de bem-estar seria uma delas.

Portanto, ao utilizar heurísticas para tomar decisões, os juízes podem ser influenciados por crenças ou experiências prévias, o que pode levar a julgamentos distorcidos ou incompletos. Esses vieses cognitivos podem afetar a capacidade de avaliar informações de forma objetiva e neutra, interferindo na tomada de decisões informadas e racionais. Por quase se aproximar de um pensamento instintivo, em muito pode coincidir com o que se aborda sobre o “Consequencialismo Tributário”, sobre o qual argumentamos mais à frente neste trabalho.

Nesse cenário ganha evidência a problemática da imparcialidade *versus* a neutralidade do julgador na construção das decisões judiciais, pois os fatores metaprocessuais refletem sobremaneira na tomada de decisão.

A imparcialidade nos julgamentos sempre foi e sempre será componente fundamental de um julgamento justo. Isso se deve porque quando as partes submetem um conflito à apreciação do Poder Judiciário para ser dirimido, esperam que a decisão seja proferida por um terceiro imparcial. Ganha importância, nesse cenário, o princípio da imparcialidade, do qual decorrem outros, como o do juiz natural, consagrado constitucionalmente.

Ademais, a imparcialidade é também consagrada no Código de Processo Civil, diploma que estabelece instrumentos para afastar o magistrado caso a imparcialidade reste comprometida, afinal, é esta que assegura o contraditório, a ampla defesa, a paridade de armas no processo, a igualdade de tratamento, dentre garantias outras.

No Brasil, é consagrado implicitamente, na Constituição Federal de 1988, na medida em que o art. 5º da Constituição Federal de 1988, que proíbe os juízos de exceção, prevê um juízo competente, consagra o contraditório e a ampla defesa, dentre garantias outras que, em suma, buscam exatamente resguardar o julgamento por um juiz imparcial.

Neste sentido, um dos princípios constitucionais mais importantes trazidos pela Constituição Federal de 1988 é o da imparcialidade, um princípio constitucional implícito decorrente do princípio explícito do juiz natural previsto no art. 5º, inciso LIII do texto constitucional retro mencionado, que, em suma, dispõe que ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente.

O princípio da imparcialidade visa assegurar que a provisão da tutela seja portadora da segurança jurídica imprescindível à atividade jurisdicional. Para que os cidadãos anseiem por provocar a via judicial, imperioso que a atuação estatal observe certos requisitos que ofereçam ao processo decisório a carga de segurança que dele se espera.

Porém, preconizar a imparcialidade não significa anular o magistrado enquanto pessoa, ou seja, não afasta o fato de que o julgador possui sentimentos, emoções, convicções<sup>151</sup>. O que não pode ocorrer é a interferência dos valores e convicções pessoais na decisão do processo.

Em se tratando de decisões em contenciosos tributários a questão ganha ainda mais relevo. O que se percebe, não raras vezes, é a construção de decisões desprovidas de análise probatória, responsabilizando o administrador-empregado por débitos trabalhistas decorrentes de obrigações principais e acessórias, acompanhando o argumento do Fisco. Significa dizer que as alegações da Fazenda Pública gozam de presunção absoluta, e os magistrados constroem suas decisões judiciais ratificando o entendimento do Fisco. Totalmente contrariando a lei.

Por isso, Carvalho<sup>152</sup> conclui que a compreensão das decisões judiciais, na atualidade, e em decorrência da maior ingerência do Judiciário em questões de ordem pública, revelam

---

<sup>151</sup> BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti. “A minha verdade é minha justiça” – dilemas e paradoxos sobre o princípio da imparcialidade judicial. **Cadernos de Campo**, São Paulo, n. 22, p. 301-314, 2013.

<sup>152</sup> CARVALHO, Alexandre Douglas Zaidan de. **Imagens da imparcialidade entre o discurso constitucional e a prática judicial**. Coimbra: Grupo Almedina, 2020. *E-book*.

que a imparcialidade é uma crença, sendo cada vez mais comum incômodos em virtude da contradição, da construção de decisões norteadas por fatores extraprocessuais.

Desta feita, não há dúvidas de que os reflexos de fatores extraprocessuais e metaprocessuais na responsabilização tributária do administrador podem ser significativos e influenciar diretamente o desfecho do caso. Aspectos extraprocessuais, como a reputação ou imagem pública do administrador, podem afetar a opinião do público e das autoridades tributárias, influenciando a pressão ou a sensibilidade política em relação ao processo. Conseqüentemente, não são ignorados pelo julgador na construção da decisão judicial.

Não bastasse isso, fatores metaprocessuais, como a ineficiência da administração tributária, a proteção e a preponderância do erário ou a abordagem das autoridades em casos similares, podem moldar a forma como o caso é tratado e as chances de responsabilização do administrador, comprometendo, em última análise, a imparcialidade do julgador. Logo, ainda que as decisões judiciais apresentem fundamentação adequada, a inexistência de neutralidade pode refletir na decisão que responsabiliza tributariamente o administrador-empregado.

Além da análise judicial, também é possível que questões políticas ou econômicas mais amplas afetem as decisões das autoridades tributárias em relação à responsabilização, levando em conta os interesses e objetivos governamentais; e, quando levada a questão à análise do Judiciário, também refletir na tomada de decisão.

Destarte, a questão da construção das decisões judiciais é complexa e ainda incipiente os estudos quando se trata de matéria tributária.

#### **4.2 Hermenêutica e divergência: a análise do Recurso Extraordinário nº 562.276 e do Recurso Especial nº 1.182.462**

Para este estudo mais minucioso foram selecionados entendimentos jurisprudenciais divergentes, um do Supremo Tribunal Federal (RE nº 562.276) e o segundo do Superior Tribunal de Justiça (RESp. nº 1.182.462).

O RE nº 562.276<sup>153</sup> foi julgado em 03.11.2010 e teve como relatora a Ministra Ellen Gracie.

---

<sup>153</sup> DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O CTN estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o

A parte recorrente foi a União e o Recorrido a Owner's Bonés Promocionais Ltda – ME.

Neste recurso, foi firmada a tese de que “É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social”<sup>154</sup>.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, negou provimento ao RE 562.276 e manteve a decisão que entendeu pela inconstitucionalidade da responsabilização, perante a Previdência Social, daqueles que ocupam cargos de gerência de empresas, ou do redirecionamento da execução fiscal, quando não estiverem presentes os elementos que

---

legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, § único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. **Decisão:** O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no art. 543-B do CPC. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 03.11.2010.

<sup>154</sup> BRASIL. STF. **RE nº 562.276**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento em: 03.11.2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 1 dezembro 2023.

comprovem que os sócios atuaram de forma dolosa. O recurso foi interposto pela União, que questionou a decisão do TRF da 4ª Região, que entendeu pela inconstitucionalidade da aplicação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93.

Segundo a União,

o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, ao estabelecer a responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitadas pelas dívidas junto à Seguridade Social, não está invadindo área reservada a lei complementar, mas apenas e tão-somente integrando o que dispõe o artigo 124, II, do Código Tributário Nacional, que tem força de lei complementar<sup>155</sup>.

A Ministra Ellen Gracie, que foi relatora do caso, analisou a responsabilidade tributária relacionando-a às normas gerais, destacando que, segundo o art. 146, inc. III, alínea *b* da Constituição Federal de 1988 (CRFB/1988), não pode o responsável pela contribuição tributária ser uma pessoa qualquer, “exige-se que ele guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte”<sup>156</sup>.

Referente à responsabilidade de diretores, gerentes ou de representantes de pessoas jurídicas de direito privado por créditos que correspondam às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados valendo-se de excesso de poderes ou infringindo a lei, contrato social ou estatutos, a ministra relatora destacou que a jurisprudência que tem sido firmada é no sentido de que os atos ilícitos desses gestores, ou de sócios que têm poderes de gestão, não podem ser confundidos com o mero inadimplemento de tributos em razão do risco do negócio, melhor dizendo, com atraso no adimplemento dos tributos,

Incapaz este de fazer com que os gerentes, diretores ou representantes respondam, com o seu próprio patrimônio, por dívidas da sociedade. O que se exige para essa qualificação é um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou o seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita. O artigo 13 da Lei nº 8.620/93, ao vincular a simples condição de sócio à obrigação de responder solidariamente, estabeleceu uma exceção desautorizada à norma geral de Direito Tributário, que está consubstanciada no artigo 135, inciso III do CTN, o que evidencia a invasão da esfera reservada a lei complementar pelo artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição<sup>157</sup>.

A relatora destacou que o caso tem repercussão geral (art. 543-B do CPC), conforme entendimento expresso pelo Plenário em novembro de 2007 e que dessa forma, a decisão do

---

<sup>155</sup> *Ibidem*.

<sup>156</sup> *Ibidem*.

<sup>157</sup> BRASIL. STF. RE nº 562.276. *Op. cit.*

Plenário na sessão do julgamento do RE nº 562.276 iria repercutir em outros processos, com tema idêntico, na Justiça brasileira.

#### 4.3 RESp. nº 1.182.462

O RESp. nº 1.182.462 – AM<sup>158</sup> foi julgado no STJ em 25.08.2010 e teve como relatora a ministra Eliana Calmon.

No que concerne às partes, tem-se como recorrente Cassiano Cirilo Anunciação e como recorrido, o estado do Amazonas.

No Agravo Interno no RESp. 1.182.462/AM, o entendimento do STJ foi no sentido de que a responsabilidade patrimonial secundária do sócio está fundada na regra de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente de uma empresa, somente é possível quando ficar demonstrado que o sócio agiu com excesso de poderes, infringiu a lei ou o estatuto da empresa, ou quando houver a dissolução irregular da empresa.

---

<sup>158</sup> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/1988. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO EXECUTADO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. CO-RESPONSÁVEL REDIRECIONAMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. RESPONSABILIDADE. MATÉRIA APRECIADA SOB O RITO DO ART. 543-C, DO CPC. (RESP 1.104.900/ES, DJE 01.04.2009) RESOLUÇÃO STJ 8/2008. 1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do Egrégio STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. 2. No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 702.232/RS, da relatoria do E. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, a Primeira Seção desta Corte Superior assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN; b) quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; c) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na Certidão de Dívida Ativa - CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3.º da Lei nº 6.830/80. 3. Consectariamente, a Primeira Seção desta Corte, no julgamento do RESp. 1.104.900/ES, representativo da controvérsia, nos termos do artigo 543-C, do Código de Processo Civil, reafirmou referido entendimento, no sentido de que, “se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’” (Rel. Min. Denise Arruda, DJE 01.04.2009). 4. Recurso especial desprovido (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESp. nº 1.182.462/AM**. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Relator para Acórdão: Ministro Luiz Fux. DJe 14.12.2010. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=999469&tipo=0&nreg=201000321007&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20101214&formato=HTML&salvar=false>. Acesso em: 1 dezembro 2023).

No que concerne ao ônus da prova, diferentemente do voto da Ministra Relatora, Eliana Calmon, que teve seu voto, em sentido diametralmente oposto, vencido, entendeu-se que cabe *ao sócio fazer prova* de que não houve fraude ou dolo, em caso de seu nome constar na Certidão da Dívida Ativa (CDA) que fundamenta o pleito executório.

Observa-se que o STJ adota um posicionamento *pró-Fisco*, quando o nome do sócio constar na CDA, já que o ônus da prova referente aos requisitos da responsabilidade tributária irá recair sobre o próprio responsável, que prevê várias prerrogativas para a Fazenda Pública, com o objetivo de favorecer o interesse público. Assim, o sistema processual é flexibilizado, no que concerne ao ônus probatório, em benefício da busca por satisfazer o crédito tributário, cuja propriedade é da coletividade.

Tal posição diverge da adotada pelo STF (RE nº 562.276) que entende que o ônus da prova com relação à fraude ou dolo do sócio é do fisco. Divergiu também do voto da relatora, já que esta externou seu posicionamento no sentido de que: a) a responsabilidade tributária de terceiros, não está prevista no art. 135 do CTN, o que demanda prova de que os atos do sócio-gerente ocorreram com excesso de mandato ou de forma que viole a lei; b) é necessário afastar a inversão do ônus da prova para o sócio gerente que estiver com o nome na CDA, contrariando jurisprudência já pacificada no STJ; c) é preciso analisar a presunção de liquidez bem como a certeza do título executivo com fundamento no procedimento administrativo de sua formação; d) é necessário observar no processo administrativo, as garantias do contraditório e da ampla defesa, previstas na CRFB/1988; e e) é necessário que o sócio-gerente participe efetivamente no procedimento administrativo, sob pena da formação irregular do título executivo.

#### **4.4 Análise metapragmática dos julgados**

Antes de passar-se à análise da jurisprudência propriamente dita, importa esclarecer sobre o que vem a ser uma programação condicional, finalística e orientação às consequências.

Uma programação condicional é aquele tipo de programa de decisão que opera na forma de um algoritmo. No caso direito, tradicionalmente, a decisão jurídica utiliza programas condicionais do tipo “se isso, então isto”: se matar alguém, então pena de tanto a tantos anos, se praticar ato ilícito, então há o dever de reparar o dano. Esse tipo de programação condicional tem a vantagem de estabilizar as expectativas, porque ele permite saber previamente as consequências atribuídas pelo programa condicional às ações e decisões da

sociedade. Com base em um programa condicional, nós podemos saber de antemão as consequências jurídicas das nossas escolhas.

Já os programas finalísticos são programas orientados a objetivos. São aqueles programas de decisão que operam na forma de objetivos e metas a serem alcançados. Esses programas são mais comuns nas decisões empresariais e políticas que perseguem objetivos ou fins. O programa aponta um objetivo como finalidade, a partir da qual todas as ações e decisões necessárias para cumprir com a finalidade são julgadas como corretas – e todas as demais que não capazes de cumprir com a finalidade, como incorretas.

A teoria de Alexy constitui uma boa ilustração da programação finalista. Segundo Alexy, os princípios devem ser entendidos não como princípios, mas como fins, a partir dos quais, todas as medidas fáticas necessárias para a sua realização prática tornam-se passíveis de controle jurisdicional – gerando aquele problema de ativismo judicial fora de qualquer tipo de controle democrático, diga-se de passagem<sup>159</sup>. Mas também Klaus Gunther recomenda a análise de fins e praticamente todas as concepções pós-positivistas não desconsideram que as finalidades do direito têm uma certa relevância na interpretação, na argumentação e na decisão jurídica.

O problema é que a programação condicional oportuniza um grau muito mais alto de segurança jurídica do que a programação finalística, enquanto a programação finalística permite um grau muito mais elevado de legitimidade material à decisão. A programação condicional gera segurança mas “engessa” a decisão, enquanto que a programação finalística dinamizam as torna a decisão muito insegura e imprevisível.

Esse dilema entre programação condicional e programação finalística torna-se radical quando se passa a perceber que, na prática das decisões jurídicas, um dos principais argumentos e valores utilizados na decisão jurídica é a orientação às consequências, a orientação aos possíveis efeitos colaterais da decisão.

A orientação às consequências, segundo Luhmann<sup>160</sup>, é o único princípio convincente, aceitado de modo unânime, da argumentação na atualidade. A orientação às consequências procura distinguir, a partir de uma decisão, as consequências desejadas das indesejadas. E usa como estratégia de argumentação juízos de probabilidade, baseados em analogias: “se naquele

---

<sup>159</sup> SIMIONI, Rafael. Economia de colisões: ponderando a teoria da ponderação de Robert Alexy. **Revista do Curso de Direito da FSG**, a. 4, n. 7, p. 135-150, jan./jun. 2010.

<sup>160</sup> LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. 2. ed. Tradução de Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Flipe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005, p. 442.

caso a decisão produziu aqueles efeitos, neste caso provavelmente também serão produzidos os mesmos efeitos se a decisão for igual”<sup>161</sup>.

Luhmann sugere observar de segunda ordem ou de terceira ordem se se considerar que a argumentação já trabalha no nível de segunda ordem – das consequências segundo a forma de distinção “consequências internas/consequências externas” do sistema<sup>162</sup>.

A argumentação a respeito das consequências internas tem que levar em consideração tanto as decisões precedentes, como também as futuras. Isso significa que a argumentação orientada às consequências internas tem que salientar as prováveis consequências da decisão e a irreversibilidade dessas consequências para os novos casos.

Simioni<sup>163</sup> tentou demonstrar que é possível manter a programação finalística dentro da programação condicional quando, por exemplo, a argumentação utiliza estruturas condicionais “se isso então isto” sobre previsões: “se se decidir desse modo, então abre--se um precedente que, por uma questão de coerência, deverá ser igualmente decidido para outras situações”<sup>164</sup>. Mas demonstra-se também que há problemas de ilusão insuperáveis na orientação às consequências<sup>165</sup>. Essa questão de coerência se trata, no fundo, da função da argumentação de manutenção da consistência (equilíbrio entre variação e redundância) do direito.

Já no âmbito das consequências externas, a decisão analisa as consequências com base em prognósticos e projeções elaboradas a partir de dados empíricos. Mas como observa Luhmann, “Os prognósticos assegurados empiricamente são, nos casos em que se tome como base os *standards* científicos, quase sempre impossíveis ou levam a resultados insignificantes”<sup>166</sup>. Apesar disso, os tribunais fundamentam suas decisões desse modo. E na medida em que a jurisdição tem a competência de conferir validade às suas próprias suposições, a argumentação jurídica orientada às consequências não passa de uma judicialização da imaginação. No entendimento de Luhmann, “orientar-se pelas consequências não é outra coisa que, visto desde os estandartes da investigação empírica, dotar a imaginação de força jurídica”<sup>167</sup>.

---

<sup>161</sup> *Ibidem*.

<sup>162</sup> LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. *Op. cit.*, p. 444.

<sup>163</sup> SIMIONI, Rafael Lazzarotto. **Curso de Hermenêutica Jurídica Contemporânea**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 742

<sup>164</sup> *Ibidem*, p. 743.

<sup>165</sup> *Ibidem*.

<sup>166</sup> LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. *Op. cit.*, p. 445.

<sup>167</sup> *Ibidem*, p. 446.

Ao julgar o RE nº 562.276/PR, o STF procedeu em conformidade com algumas premissas fundamentais à decisão tomada. Primeiro, todas as espécies tributárias, em meio as quais encontram-se as contribuições de seguridade social, sujeitam-se às normas gerais de direito tributário. Segundo, todos os elementos indispensáveis à responsabilidade tributária são matérias contidas na lei complementar de normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, inc. III, da CRFB/1988. Não está explícito quais são todos os elementos, porém o STF destacou dois: a exigência de previsão em lei específica e a necessidade de vínculo do terceiro com o fato gerador. Terceiro, o preceito contido no art. 124, inc. II do CTN, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não serve de autorização ao legislador para que este crie novos casos de responsabilidade tributária sem que sejam observados os requisitos previstos no art. 128 do CTN. Quarto, que a previsão legal referente à solidariedade entre devedores tem como pressuposto que a própria condição de devedor deve ter sido estabelecida de forma válida. E quinto, que o direito à livre iniciativa não pode ser maculado pelas consequências de determinada interpretação.

Com relação à decisão do STJ (RESp. nº 1.182.462/AM), pode-se afirmar que esta é uma decisão claramente consequencialista. Ao citar matéria que extrapola a norma, passa-se a enfrentar as repercussões da decisão no mundo dos fatos. Assim, é trazido para o centro do debate um tema que vai além da letra da norma, e lança-se a aspectos diversos, a exemplo da economia, aos aspectos sociais da decisão, bem como ao debate referente ao custeio dos direitos sociais.

Sobre a inteligibilidade do texto do CTN, em seu art. 135, inc. III, pode-se afirmar que se trata de uma linguagem do direito positivo, que prescreve uma conduta intersubjetiva acerca da responsabilidade tributária. Consequentemente, não é confundida com a linguagem do Direito, revelando-se ser a causa primeira e última para que a incidência normativa seja delimitada, como já falado ao longo deste trabalho.

Nesse sentido, pode-se afirmar que os diretores, gerentes ou outras pessoas que atuam representando pessoas jurídicas de direito privado podem ser pessoalmente responsabilizadas pelos créditos que correspondem às obrigações tributárias que resultam de atos praticados com excesso de poder, infração à norma legal, contrato social ou aos estatutos. Por mais que essa redação seja parecida à já transcrita acima, ela já dá início à entrada na linguagem da ciência do direito. Com ela, passa a ser possível analisar os mais variados interpretantes desse

signo, quais sejam: imediato, final, emocional, lógico, dentre muitos outros, a depender do referencial que for adotado<sup>168</sup>.

Se os sujeitos que podem ser responsabilizados são somente os diretores, gerentes e terceiros que representam as pessoas jurídicas de direito privado ou se também existe a possibilidade de incluir outros sujeitos que a eles se equiparam; se essa forma de responsabilidade é pessoal, solidária ou subsidiária; e se a materialidade dessa possibilidade de responsabilização está restrita aos atos nos quais observa-se o excesso de poderes, infração à norma legal, contrato social e estatutos que tenham como resultado, obrigações tributárias ou se engloba também os atos ilícitos que guardam relação com obrigações tributárias já antes existentes, são questionamentos relacionados à interpretação do diploma legal ora em análise. Tais variações demonstram os interpretantes que são efetivamente produzidos pelos signos, e estes, por sua vez, são objetos de análise da ciência jurídica. Daí a afirmação de Carvalho de que “é chegado o momento de se fazer ciência, de formular proposições jurídicas, ditas na acepção de enunciados, mais precisamente de significações, construídas na mente do intérprete como resultado de um processo hermenêutico”<sup>169</sup>.

É importante que a interpretação constitucional seja conjugada com a realidade contemporânea com vistas a atender às finalidades estatais e a uma distribuição de encargos justa, o que requer novos paradigmas hermenêuticos para que sejam aplicadas sanções ao sujeito passivo em razão da prática de atos ilícitos.

Apesar do posicionamento do STF, a orientação que massivamente prevalece, praticamente sem nenhum questionamento nas instâncias inferiores, é a do STJ. Fragiliza-se a defesa na esfera administrativa em detrimento da maior praticabilidade da norma, impondo ao administrador – e ao sócio, que sequer é elencado como responsável pela norma – a obrigação de produzir uma prova negativa, também conhecida como prova diabólica, via embargos à execução e depois de garantido o juízo – de que não é responsável pela reunião dos pressupostos de fato exigidos pelo art. 135 do CTN; imbróglio processual que significa difícil barreira para o exercício do direito à ampla defesa.

Imputar ao administrador a prova de que não atuou com dolo ou não teve a intenção de fraudar o Fisco, é praticamente consagrar a sua responsabilidade. Uma facilidade é o Fisco provar que o administrador agiu com dolo. Outra, totalmente prejudicial, e que reduz em

---

<sup>168</sup> ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 92.

<sup>169</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 99-100.

muito o campo de produção da prova, é imputar ao administrador a prova do fato negativo de que não agiu com dolo e de que não houve má-fé, nem dilapidação patrimonial. Neste plano, ressalta José Casalta Nabais<sup>170</sup>, que a presunção de culpa imposta em desfavor do administrador, com a finalidade de provar que não atuou com dolo, fraude, excesso de poderes, infração à lei ou contrato social, “revela-se uma verdadeira diabólica *probatio* e, por isso mesmo, demasiado onerosa”<sup>171</sup>.

No entanto, como já demonstrado anteriormente, ao analisar-se a participação da pessoa jurídica e de seus sócios em procedimentos administrativos tributários, observa-se que nem sempre é concedida à pessoa natural a oportunidade de exercer o seu direito de defesa: o contraditório é verificado somente com relação à pessoa jurídica e, ao fim, o Fisco procede ao lançamento do nome dos sócios como responsáveis na CDA, de forma arbitrária e supostamente em defesa da garantia do crédito tributário e, conseqüentemente, do interesse público. Haveria, dessa forma, erro na CDA, já que a inscrição em Dívida Ativa não teria ocorrido de maneira legal, fazendo-se necessário refletir e buscar por solução processual que englobe as hipóteses de inscrição regular ou não, de forma a se resguardar os direitos do Fisco e do contribuinte.

No que concerne à completa inversão do ônus da prova para o responsável tributário, se esta fosse a regra, situação preocupante seria criada, pois não raro seria necessária a produção de prova diabólica, que é aquela que Didier define como “impossível, senão muito difícil, de ser produzida”, além daquela que se refere a “algo que não ocorreu”<sup>172</sup>.

No caso em análise, invertendo-se o ônus da prova, passaria a ser de responsabilidade do sócio executado fazer prova de que não agiu com dolo, nem cometeu nenhum ato com o objetivo de lesar a sociedade, o que seria extremamente difícil, pela exigência de prova de elemento subjetivo. Adicionalmente, as conseqüências de qualquer ato de gestão e de comércio para uma sociedade empresária, muitas vezes são incertas, tendo em vista que a empresa participa de diversas relações jurídicas, cujos resultados dependem de variáveis externas, a exemplo da situação do mercado, política monetária e econômica do país, dentre outras.

Por outro lado, exigir nova prova de responsabilidade por parte do Fisco seria o mesmo que ignorar por completo a presunção relativa de liquidez e certeza do título

---

<sup>170</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 282.

<sup>171</sup> *Ibidem*.

<sup>172</sup> DIDIER JR. Fredie. **Curso de direito processual civil**. 25. ed. Salvador: Jus Podivm, 2023. v. 2, p. 92-93

executivo, motivando novo esforço probatório e levando a máquina pública a se movimentar mais vez na mesma relação jurídica, de forma desnecessária. Adicionalmente, provar mais uma vez a condição de responsável do sócio administrador em um processo de execução atentaria contra a natureza deste, direcionado à “satisfação do direito do credor”, tendo em vista que somente no processo de conhecimento existe a possibilidade de instrução probatória, dependente de prova pericial, testemunhal e documental<sup>173</sup>.

Como solução para esta questão, defende Dias<sup>174</sup> ser adequada a presunção de liquidez e certeza da CDA que decorre do procedimento administrativo, sendo que a indicação do nome do responsável no título, é um resultado lógico. Consequentemente, a via da exceção de pré-executividade, cuja previsão está na súmula 393 do STJ, seria adequada para que o coobrigado faça prova não de que estão ausentes os requisitos do art. 135, inc. III do CTN, mas sim de ausência de participação na via administrativa, com clara violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, cuja comprovação possa ser feita inequivocamente pela via documental, ou seja, livre de dilação probatória<sup>175</sup>.

Outrossim, poderia o juiz reconhecer de ofício que não há qualquer requisito capaz de regular a inscrição em Dívida Ativa, sendo o coobrigado excluído do polo passivo da execução fiscal, exercendo controle “sobre a corresponsabilidade indicada na CDA da Execução Fiscal, prestigiando o Direito positivo e a jurisprudência, tomados no devido contexto e de forma harmônica e sistemática”<sup>176</sup>.

Seria também viável a proposição de outra solução, com fulcro na Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova, que disponha que o ônus da prova incumbe àquele que possui “melhores condições de produzi-la, à luz das circunstâncias do caso concreto”<sup>177</sup>. Assim, haveria a flexibilização da presunção de liquidez e certeza da CDA com relação aos coobrigados (tal como observa-se no voto-vencido da Ministra Eliana Calmon no REsp nº 1.182.462/AM), em razão das irregularidades muitas vezes cometidas pelo Fisco, sendo responsabilidade do Estado juntar cópia da decisão administrativa reconhecendo a

<sup>173</sup> THEODÓRO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 60. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 1, p. 421

<sup>174</sup> DIAS, Tiago Bologna. Limites da responsabilidade do sócio cujo nome conste da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinente. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 200, p. 95-103, maio, 2012.

<sup>175</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. **Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III, do CTN: presunção de certeza da CDA e o cálculo jurisprudencial dos precedentes do STJ e STF**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 199, p. 19-32, abril, 2012.

<sup>176</sup> DIAS, Tiago Bologna. Limites da responsabilidade do sócio cujo nome conste da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinente. *Op. cit.*

<sup>177</sup> DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. *Op. cit.*, p. 95-102.

responsabilidade tributária de terceiros. Dessa forma, a aferição da responsabilidade ocorreria no plano administrativo, em procedimento pautado no contraditório e ampla defesa, ocorrendo judicialmente tão somente a confirmação da inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa.

Destarte, se necessário, seria possível o sócio se defender pela via da exceção de pré-executividade, trazendo ao processo, pela via documental, vícios procedimentais que eventualmente existam, nos moldes já recepcionados pela doutrina atual.

O enunciado prescritivo do art. 135 do CTN elenca como pressupostos de fato a atuação do administrador com poderes em excesso, infração à norma legal, contrato social ou estatutos. Em todas as hipóteses, não basta a mera infração à norma legal, ao contrato social ou aos poderes conferidos ao administrador. É necessário que o ato praticado pelo administrador tenha impossibilitado o adimplemento da obrigação sobre o patrimônio da sociedade, contribuinte *de jure* do tributo.

A natureza da responsabilidade do administrador é fidejussória e ressarcitória. Garante a obrigação tributária do contribuinte pela sua posição de influir no adimplemento do tributo, e acaso cometa ilícitos que o impossibilitem, é colocado na posição de responsável para ressarcir o Fisco pelos danos causados. Adimplida a obrigação pelo contribuinte, extingue-se a responsabilidade do administrador, que após deflagrado o ato ilícito, permanece como mera potência na relação obrigacional até que reste configurado o inadimplemento por parte do contribuinte, e posteriormente, a apuração e declaração de sua responsabilidade.

Sabe-se que o inadimplemento da obrigação pela sociedade é sempre condição prévia para que se perquiria a responsabilidade do administrador. No entanto, o inadimplemento, como ato isolado, não se configura como infração à lei, a fim de possibilitar a responsabilização daquele. O nexo de causalidade na conduta do administrador se comunga, portanto, através do inadimplemento do tributo, aliado a atos posteriores que impossibilitem o adimplemento deste sobre o patrimônio societário.

A jurisprudência do STJ, no entanto, tem aplicado – e norteado as decisões tomadas pelos Tribunais Inferiores – de forma irrestrita, a responsabilização dos sócios com base em meros indícios de dissolução irregular, verificados, atualmente, pela certidão do Oficial de Justiça declarando que a empresa não mais exerce suas atividades em seu domicílio fiscal. Neste plano, emerge indistintamente a responsabilidade do administrador, que fica impossibilitado de dar a baixa enquanto pendentes obrigações de ordem tributária; de forma que a dissolução será sempre declarada irregular.

Atualmente, nada se perquire referente ao dolo, ou sobre a possibilidade efetiva de se promover a dissolução da pessoa jurídica, com base nas regras atualmente vigentes. Aquele

administrador que, diligente, salvaguarda os bens da pessoa jurídica para adimplir o Fisco, demonstra probidade e boa-fé, contrapontos que afastam de plano a presença do dolo e obstam a utilização da prova indiciária como vetor da responsabilização imediata do administrador.

Destarte, eventual prova em contrário caberia apenas ao Fisco. Destarte, a prova indiciária cabalmente utilizada pelo STJ só pode ser pautada para responsabilizar o administrador à míngua de outros elementos probatórios que demonstrem a regularidade ou a impossibilidade de promover a dissolução da sociedade. As presunções geradas pela prova indiciária da dissolução irregular, aliada à necessária persecução do dolo requerida pelo antecedente da regra matriz de responsabilidade tributária do administrador, não podem subsistir diante da existência de indícios contrários de diligência, probidade, boa-fé, ou até mesmo a ausência de dolo.

Não fosse suficiente, por motivos de praticabilidade e praticidade judiciais, a jurisprudência do STJ tem determinado a inversão do ônus da prova em desfavor do administrador, e inclusive do sócio – não abrangido pela norma do art. 135 do CTN – quando seus nomes forem inscritos na CDA pelo Fisco, mesmo à míngua de qualquer procedimento prévio que apure e declare a ocorrência do ilícito responsabilizador destes.

Novamente a presunção é utilizada para efeitos de corresponsabilizar o administrador, invertendo-se o ônus da prova para que demonstre – e aqui a prova é de fato negativo – que não agiu com excesso de poderes, infração à norma legal ou ao contrato social.

Age-se, pois, com fundamento no consequencialismo, imaginando-se ser esta a forma de melhor atender às demandas sociais, o que é um grande risco, já que seguramente, a construção de uma retórica consequencialista sem uma apreciação apurada de elementos técnicos e concretos, com menções aos impactos sobre o futuro, abre a possibilidade de construção de precedente maculado, em razão da violação direta a garantias e direitos fundamentais. Ao optar por um caminho distinto por fundado temor da repercussão, aliado a outra possível resposta, naturaliza-se o entendimento de que uma das partes, não obstante tenha seu direito reconhecido, receberá uma decisão fundada na exceção, essa ponderada por subsídios do cenário fático anunciado. Dessa forma, a tomada de decisão quando ausente a produção de provas, decorrente da abertura ao contraditório e à ampla defesa, colocam em risco o que é efetivamente de direito a qualquer uma das partes, independentemente de ser réu ou autor.

Em se tratando do direito tributário, o consequencialismo demanda uma exigência ainda mais intensa, porque não existe outro valor a ser defendido senão o interesse público, as

demandas da sociedade, os pilares edificados com fundamento na CRFB/1988 e o Estado Democrático de Direito.

Ante a todo o arcabouço jurídico exposto e do caminho do consequencialismo em sede de direito tributário, que tem ganhado força no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se pontuar que é atribuída à Administração Pública uma responsabilidade adicional, já que cabe a essa, seja pela Procuradoria, ou por órgão distinto, a exemplo da Receita Federal, acompanhar mais de perto os processos fiscais, viabilizando o fomento de uma discussão consequencialista, muitas vezes alheia aos princípios processuais, o que decerto é um campo fértil para a violação da segurança jurídica nos tribunais pátrios.

#### **4.5 A insegurança jurídica advinda de precedentes divergentes entre STF e STJ**

A insegurança jurídica advinda de precedentes divergentes entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) é um problema significativo no ordenamento jurídico brasileiro. Isso ocorre em razão da estrutura do sistema de jurisdição no Brasil, em que o STF é responsável pelo julgamento de questões constitucionais, ao passo que o STJ é responsável pela uniformização e interpretação da lei federal.

Cada membro de um Estado Democrático de Direito aspira à segurança jurídica. Ao realizar uma transação de compra e venda, uma parte espera pela entrega do item, enquanto a outra aguarda a definição do preço. No fechamento de um acordo em juízo, em audiência de conciliação, ambas as partes têm a expectativa de que ele seja devidamente cumprido.<sup>178</sup>

O Poder Judiciário é um dos Poderes fundamentais do Estado Democrático de Direito, ao lado dos Poderes Executivo e Legislativo. Sua função essencial é a aplicação imparcial da lei a casos específicos, garantindo a justiça e a equidade na resolução de conflitos.<sup>179</sup>

Em meio a esse cenário tem-se que a independência e autonomia do Poder Judiciário são princípios-chave para assegurar sua capacidade de atuar de forma imparcial e eficaz, sem interferências externas ou pressões indevidas. Logo, ao julgar casos concretos, o Judiciário exerce uma relevante função na proteção dos direitos individuais e coletivos, e na manutenção da ordem jurídica e na preservação do Estado Democrático de Direito.

---

<sup>178</sup> BECHO, Renato Lopes. Conflitos de jurisprudência entre STJ e STF. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/11/Conflitos-de-jurisprud%C3%A2ncia-entre-STJ-e-STF.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2024.

<sup>179</sup> PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional**. São Paulo: Método, 2019.

Como lembra Tavares,<sup>180</sup> dificilmente se pode admitir a existência de um Estado Democrático de Direito sem um Poder Judiciário autônomo e independente, uma vez que tal Poder é fundamental à harmonia e ao equilíbrio da sociedade, e seu principal objetivo consiste em traduzir a realidade efetiva do direito, aplicando-o nas relações humanas.

Ademais, é preciso ressaltar que com a evolução da sociedade o Poder Judiciário deixou de ter pouca influência e subordinado aos demais órgãos, para ser um dos três Poderes constitucionalmente assegurados, dentro da realidade prática do Brasil e dos demais países que adotam a tripartição de Poderes.<sup>181</sup>

Não bastasse isso, na atualidade o Judiciário atua não apenas para administrar a Justiça, pois “seu mister é ser o verdadeiro guardião da Constituição, com a finalidade de preservar, basicamente, os princípios da legalidade e igualdade, sem os quais os demais tornar-se-iam vazios”.<sup>182</sup> E essa atual concepção de atuação do Poder em comento se deve a vários fatores, pois além da evolução social, tem-se também a materialização de princípios de organização políticas que norteiam a resolução de conflitos na atual ordem constitucional.

No Brasil, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o Poder Judiciário passou a contar com órgãos específicos, estando a previsão da sua estrutura elencada no art. 92. E, dentre os órgãos do Judiciário o referido artigo constitucional consagra, de forma expressa, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça,<sup>183</sup> órgãos estes que interessam ao presente estudo.

Anote-se, ainda, que a Constituição Federal de 1988 também tratou de consagrar as competências do Poder Judiciário e as atribuições dos seus vários órgãos, sem ignorar os deveres e garantias de seus membros. Logo, o texto constitucional é o “alicerce do sistema jurídico, configurando-se como seu pressuposto de validade e unidade. Se a organização e as atribuições do Poder Judiciário se encontram dispostas nesse texto, dele decorre a sua legitimidade”,<sup>184</sup> motivo pelo qual percebe-se tratar de um princípio do Estado Constitucional de Direito.<sup>185</sup>

Nesse cenário é preciso lembrar, de plano, que coube à Constituição Federal de 1988 elencar, de forma clara e precisa, as atribuições de cada um dos referidos Tribunais, de modo

---

<sup>180</sup> TAVARES, André Ramos. **Manual do Poder Judiciário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

<sup>181</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

<sup>182</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 364.

<sup>183</sup> BRASIL. (Constituição de 1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 fev. 2024.

<sup>184</sup> SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. **Jurisdição constitucional política**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 66.

<sup>185</sup> PADILHA, op. cit.

que a guarda da Constituição Federal fica a cargo do Supremo Tribunal Federal enquanto o Superior Tribunal de Justiça zela pelo cumprimento e observância da legislação infraconstitucional.<sup>186</sup>

Contudo, é preciso também lembrar que em toda democracia deve existir um órgão responsável pela manutenção e segurança das normas jurídicas que conduzem determinado país ou sociedade, sendo a estrita observância ao texto constitucional necessária, sendo competência do Supremo Tribunal Federal assegurar o exercício da jurisdição constitucional.<sup>187</sup>

Em meio a esse contexto Bulos<sup>188</sup> lembra que o papel exercido pelo Supremo Tribunal Federal, desde a sua criação até os dias atuais, o coloca em posição de "oráculo" das Constituições brasileiras, sendo instituição imprescindível no regime republicano. Isso se deve, na visão do autor, ao fato de que o Supremo Tribunal Federal é entidade moderadora e limitadora, concebido para proteger e garantir a integridade das demais instituições, imune a influências desordenadas, paixões, interesses e corrupção. Em última análise, deve proporcionar estabilidade e equilíbrio ao sistema jurídico.

Desta feita, incumbe ao Supremo Tribunal Federal, preponderantemente, as seguintes missões: fiscalizar a constitucionalidade das leis e dos atos normativos; emitir a última palavra nas questões submetidas ao seu veredito; primar pela regularidade do Estado Democrático de Direito, garantindo a separação de poderes; e defender a supremacia das liberdades públicas, dos direitos fundamentais, em face dos poderes do Estado.<sup>189</sup>

Não destoa desse entendimento as lições de Tavares,<sup>190</sup> que ao discorrer sobre a jurisdição constitucional no Estado brasileiro defende que, historicamente, surgiu como instrumento de tutela do texto constitucional, na medida em que tem como função precípua a declaração de valores sociais e políticos, que precisam ser preservados ao longo dos tempos para assegurar a estabilidade.

Silva,<sup>191</sup> por sua vez, pontua que além da influência norte-americana tem-se que reconhecer também a grande influência do sistema europeu no que tange a jurisdição constitucional no Brasil. Para o autor, o sistema europeu evoluiu em resposta aos desafios

---

<sup>186</sup> MENDES; BRANCO, op. cit.

<sup>187</sup> SIQUEIRA JÚNIOR, op. cit.

<sup>188</sup> BULOS, Uadi L. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

<sup>189</sup> MENDES; BRANCO, op. cit.

<sup>190</sup> TAVARES, op. cit.

<sup>191</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 44. ed. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Malheiros, 2022.

políticos e ideológicos enfrentados pela Constituição e a sua defesa naturalmente assumiu uma natureza política e ideológica, culminando na institucionalização das Cortes Constitucionais a partir de 1920, estabelecendo-as como os únicos órgãos judiciais competentes para resolver disputas constitucionais. Logo, se pauta no critério de controle concentrado.

Dando seguimento Silva<sup>192</sup> lembra que o sistema norte-americano tem como principal característica, ao contrário do europeu, o critério difuso de controle de constitucionalidade, não se caracterizando eminentemente como uma forma de jurisdição constitucional, pois não avalia a Constituição com base em seus valores políticos, não assume o papel de guardião dos princípios constitucionais, pois centra-se, na verdade, na análise de casos específicos.

Desta feita, tem-se que o segundo modelo se baseia em um critério difuso, onde o controle de constitucionalidade é em grande parte entregue à jurisdição ordinária, ao passo que o primeiro se desenvolveu como uma resposta política e ideológica aos ataques à Constituição e, por isso, tem como característica marcante o controle de constitucionalidade em sua modalidade concentrada.

Portanto, e ainda segundo lição de Silva,<sup>193</sup> o ordenamento jurídico brasileiro acabou por adotar regras de ambos os sistemas. Logo, pauta-se num sistema misto e peculiar, na medida em que combina o critério de controle difuso de defesa das normas constitucionais com o controle concentrado, o que reflete na competência do Supremo Tribunal Federal, que acaba não se limitando a ser uma Corte Constitucional como ocorre em países europeus.

Não se pode ignorar, como leciona Tavares,<sup>194</sup> que antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 existiam, no Brasil, órgãos jurisdicionais com funções semelhantes às atualmente atribuídas ao Supremo Tribunal Federal. Porém, o referido texto constitucional trouxe consigo inúmeras mudanças e melhorias na estrutura organizacional do Judiciário, dentre as quais pode-se citar a instituição do Superior Tribunal de Justiça, o que refletiu na distribuição de competências entre as Cortes.

Contudo, em relação ao Supremo Tribunal Federal, e mantendo a tradição constitucional no país, o constituinte designou a função precípua, segundo Lenza<sup>195</sup>, “[...] de órgão de cúpula de todo o judiciário e, especialmente, de guarda e defesa da Constituição”.

---

<sup>192</sup> Ibid.

<sup>193</sup> Ibid.

<sup>194</sup> TAVARES, op. cit.

<sup>195</sup> LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 726.

No que tange às atribuições do Supremo Tribunal Federal, tem-se que, como dito alhures, além da guarda da Constituição Federal de 1988, por meio do controle abstrato de constitucionalidade, também detém funções outras, estando tais atribuições previstas no art. 102. E, sobre o tema Silva<sup>196</sup> leciona:

As matérias de competência do STF constam do art. 102, especificadas em três grupos: (1) as que lhe cabe processar e julgar originariamente, ou seja, como um juízo único e definitivo, e são as questões relacionadas no inc. .I; (2) as que lhe incumbe julgar, em recurso ordinário, e são indicadas no inc. II; (3) e, finalmente, as que lhe toca julgar, em recurso extraordinário, e são as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida envolve uma das questões constitucionais referidas nas alíneas do inc. III.

Exatamente pelas atribuições acima, que vão bem além do julgamento das ações cujo objeto é o controle de constitucionalidade abstrato da lei e atos normativos, é que críticas são tecidas à competência do Supremo Tribunal Federal, e ao fato de que não se trata de um órgão eminentemente voltado à guarda da Constituição, o que reflete no teor de várias decisões.

Complementa Carvalho<sup>197</sup> que o Supremo Tribunal Federal, embora seja eminentemente uma Corte Constitucional, é também responsável em decidir por incidentes como *habeas corpus*, *habeas data*, mandado de segurança, dentre outros, referentes a estas pessoas, tanto no polo ativo como passivo, o que evidencia um amplo rol de competências que, repita-se, não limitam-se às ações de controle de constitucionalidade de leis e atos normativos e podem, no caso concreto, refletir um viés político em detrimento da finalidade precípua da jurisdição constitucional.

Deste modo, nota-se que o Supremo Tribunal Federal possui características bem peculiares no ordenamento jurídico brasileiro, pois atua tanto protegendo a Constituição Federal quanto julgando casos específicos, dentro das atribuições a ele conferidas, sendo o responsável por apreciar e julgar questões de extrema importância ao país e seu povo.

Tem-se, ainda, dentre os Tribunais Superiores, o Superior Tribunal de Justiça. Tal órgão do Judiciário brasileiro foi criado pela Constituição Federal de 1988, como parte das reformas institucionais que acompanharam a redemocratização do Brasil. Sua instalação ocorreu em 1989, tornando-se um dos órgãos fundamentais do Poder Judiciário brasileiro.

Segundo Tavares,<sup>198</sup> o Superior Tribunal de Justiça foi instituído com a principal missão de preservar a integridade do ordenamento jurídico por meio da interpretação da

---

<sup>196</sup> SILVA, op. cit., p. 559.

<sup>197</sup> Ibid.

<sup>198</sup> TAVARES, op. cit.

legislação federal, considerando, ainda, que à época o país vivenciava problemas diversos na estrutura do Poder Judiciário, já que as questões infraconstitucionais também eram analisadas, como observa Silva,<sup>199</sup> pelo Supremo Tribunal Federal, culminando num congestionamento processual, fenômeno que se denominou chamar de “crise do Supremo”.

Portanto, a criação do Superior Tribunal de Justiça, e a atribuição da apreciação da matéria infraconstitucional a corte diversa do Supremo Tribunal Federal, buscava assegurar que este último Tribunal Superior ficasse a cargo tão comente de apreciar as questões afetas à Constituição Federal, incumbindo ao Superior Tribunal de Justiça a uniformização da aplicação das normas federais.

Teixeira e Almeida<sup>200</sup> complementam: a partir da Constituição de 1967 o Supremo Tribunal Federal mostrou-se impossibilitado de atuar de forma adequada, principalmente pelo excessivo número de conflitos levados à sua apreciação, o que levou o constituinte a criar um novo órgão jurisdicional, denominado de Tribunal da Cidadania, e culminou em reformas processuais posteriores, com estabelecimento de critérios mais rígidos para que as causas cheguem à apreciação da mais alta Corte, assim como também existem requisitos de admissibilidade rígidos para os recursos interpostos no Superior Tribunal de Justiça.

Em meio a esse cenário tem-se que o Superior Tribunal de Justiça é responsável por zelar pela uniformidade da interpretação da legislação federal no país, garantindo a aplicação coerente das leis em todo o território nacional. Suas competências estão elencadas no art. 105 da Constituição Federal, abrangendo, entre outras atribuições, o julgamento de recursos especiais, a uniformização da interpretação de lei federal em divergência entre Tribunais Regionais Federais (TRFs) ou entre Tribunais Regionais Eleitorais (TREs), a homologação de sentenças estrangeiras e a concessão de *exequatur* às cartas rogatórias, evidenciando sua importância na manutenção da ordem jurídica e na garantia da segurança jurídica no Brasil.<sup>201</sup>

Diante do até aqui exposto percebe-se que a função de guardião da lei federal é exercida pelo Superior Tribunal de Justiça, principalmente pelo julgamento de recursos especiais, embora tenha atribuições outras, elencadas no texto constitucional. Portanto, sua função precípua é a unificação de entendimentos, mesmo diante de interpretações razoáveis de outros tribunais. Isso se faz necessário para que a referida Corte mantenha sua posição de

---

<sup>199</sup> SILVA, op. cit.

<sup>200</sup> TEIXEIRA, Gabriela Guanais; ALMEIDA, Haeckel JM. O STJ e a interpretação da lei federal: uma visão hermenêutica. **Direito UNIFACS-Debate Virtual**, v. 106, n. 112, 2009. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/829>. Acesso em: 10 fev. 2024.

<sup>201</sup> BRASIL, 1988.

guardião e intérprete uniforme da lei federal, evitando assim a fragmentação e incoerência nas decisões judiciais.

A primeira questão a se ressaltar, nesse ponto, é que a Constituição Federal de 1988 alterou significativamente o panorama jurídico nacional, tendo em vista que conferiu ênfase aos princípios e à utilização com mais frequência de conceitos jurídicos indeterminados e vagos e, em decorrência dos princípios – implícitos e explícitos – nela consagrados, tornou mais aberta a textura das normas constitucionais.<sup>202</sup> Por conseguinte, refletiu no reconhecimento da natureza constitucional das normas, que pode ser direta ou reflexa, o que está intrinsecamente relacionado à competência de uma ou outra Corte Superior.

Esse fenômeno pode ser compreendido dentro do contexto histórico que cercou a promulgação da Constituição Federal de 1988: após o término da Segunda Guerra Mundial, houve um esforço para consolidar as conquistas e superar as deficiências das experiências políticas anteriores. Surgiu, então, um novo modelo de Estado, fundamentado em princípios distintos, como a implementação de mecanismos de soberania popular, a garantia da supremacia constitucional pela jurisdição, a busca pela eficácia dos direitos fundamentais e a ampliação do conceito de democracia.<sup>203</sup> Esse novo paradigma constitucional corresponde ao Estado Democrático de Direito.

Assim, “a constitucionalização do direito (civil, penal, previdenciário, tributário etc.), de par com a ideia de força normativa da Constituição, multiplicou as possibilidades de ação e de intervenção do Judiciário na sociedade”.<sup>204</sup> Dessa forma, no Estado Democrático de Direito, onde a Constituição detém a supremacia hierárquica, todas as outras normas devem estar em conformidade com seus preceitos.

Com a democratização do Estado, surgiu a compreensão do acesso à justiça como um direito humano fundamental para o pleno exercício da cidadania. Nesse contexto, aqueles que buscam a defesa de seus direitos esperam que o Estado intervenha nas situações em questão, substituindo a força dos litigantes e promovendo a pacificação dos conflitos, o que, por sua vez, facilita a convivência social.<sup>205</sup> E, sempre que se fomenta e/ou facilita o acesso à justiça,

---

<sup>202</sup> MENDES; BRANCO, op. cit.

<sup>203</sup> NOVELINO, Marcelo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

<sup>204</sup> RIBEIRO, Diógenes V. Hassan. Judicialização e desjudicialização: entre a deficiência do legislativo e a insuficiência do judiciário. **Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito**, ano 50, n. 199, p. 25-33, 2013, p. 27.

<sup>205</sup> TORRES, Ana Flavia Melo. Acesso à Justiça. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, III, n. 10, ago. 2002. Disponível em: [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=4592](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4592). Acesso em: 09 fev. 2024.

por meio da prestação jurisdicional do Estado, tem-se que pensar nos reflexos nas Cortes Superiores, principalmente a apreciação de recursos.

Ademais, é amplamente difundida a ideia de que a mera proclamação formal de direitos fundamentais pelas constituições demanda a existência correspondente de instituições e mecanismos capazes de garantir e efetivar esses direitos em sua plenitude. Nesse sentido, a estrutura da justiça brasileira foi estabelecida sob a égide do interesse privado, enfrentando dificuldades para se desvencilhar de resquícios que são incompatíveis com os princípios republicanos e democráticos que se almeja consolidar.<sup>206</sup>

Dessa maneira, o Poder Judiciário assume um papel de grande destaque no sistema jurídico brasileiro. No contexto do Estado de Direito, esse sistema jurídico desempenha o importante papel de oferecer respostas legais aos desafios políticos.<sup>207</sup>

Nesse sentido, o Judiciário se destaca no contexto social não apenas como um órgão destinado a resolver conflitos de interesses surgidos na sociedade, mas também como um promotor da garantia e respeito aos direitos humanos fundamentais. Ele atua como o guardião último desses direitos, inclusive protegendo-os contra possíveis excessos do próprio Estado, seja na sua função administrativa, legislativa ou executiva.<sup>208</sup>

No entanto, congrega-se o entendimento de que a aplicação de precedentes do STF ou do STJ em casos híbridos pode suscitar desafios à separação de poderes, especialmente quando há conflitos entre interpretações constitucionais e legais, eis que tal tensão se mostra evidenciada em situações não só tributárias como discutimos aqui, mas também, por exemplo, como a prisão após condenação em segunda instância, onde decisões dessas cortes supremas influenciam diretamente o sistema penal e a efetividade das decisões judiciais.

No geral, ressalta-se que os referidos desafios ressaltam a importância da coerência jurisprudencial e da efetividade das decisões judiciais, bem como das considerações práticas e casuísticas que permeiam a escolha entre decisões do STF ou STJ, certo de que a compreensão desses aspectos seja essencial para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito e para a garantia da justiça e segurança jurídica no Brasil.

Adentrando-se aos argumentos propriamente ditos, há de se observar que a distinção entre a competência constitucional do Supremo Tribunal Federal e a competência infraconstitucional do Superior Tribunal de Justiça seja relevante para compreender a função

---

<sup>206</sup> TAVARES, André Ramos. **Manual do Poder Judiciário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

<sup>207</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Função social do notariado**: eficiência, confiança e imparcialidade. São Paulo: Saraiva, 2014.

<sup>208</sup> TAVARES, op. cit.

dessas instâncias no sistema judiciário brasileiro. Nesse contexto, exorta-se que o STF, conforme estabelecido no artigo 102 da Constituição Federal, resulta como guardião da Constituição, responsável por garantir sua supremacia e interpretar seus dispositivos de maneira definitiva e vinculante<sup>209</sup>. Por outro lado, o STJ, nos termos do artigo 105 da CF, atua na uniformização da interpretação das leis federais, visando assegurar a aplicação uniforme da legislação federal em todo o território nacional.<sup>210</sup>

Assim sendo, enquanto o STF concentra sua atuação na defesa dos princípios fundamentais estabelecidos na Constituição, como a proteção dos direitos individuais e a manutenção da separação de poderes, o STJ dedica-se à interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais, tais como o Código Civil, o Código Penal e outras legislações federais, visando garantir a segurança jurídica e a estabilidade das relações sociais.

Por derradeiro, menciona-se que essa distinção de competências se reflete nas atribuições específicas de cada tribunal. O STF, por exemplo, torna-se competente para julgar ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) e ações declaratórias de constitucionalidade (ADCs), conforme estabelecido nos artigos 102, I, a e b, da CF<sup>211</sup>, já o STJ, por sua vez, tem como competência julgar recursos especiais que versem sobre questões infraconstitucionais, nos termos do artigo 105, III, a, da Constituição.

---

<sup>209</sup> “A Constituição de 1988 mudou extraordinariamente não só o direito constitucional brasileiro, mas as relações entre o Estado e os cidadãos e o papel político-institucional do Supremo Tribunal Federal. A nova Constituição criou modelo político longe de ser puramente majoritário, ao invés, impôs rígidos limites às decisões das maiorias de cada tempo, em particular, o respeito aos direitos fundamentais, regulou espaço importante da vida política e social e confiou ao Supremo – órgão sem lastro majoritário – a garantia da validade práticas desses limites. Para tanto, a Constituição outorgou à Corte número impressionante de competências e instrumentos decisórios, fortalecendo-a sobremaneira e dando início a amplo e contínuo processo de concentração de poderes de decisão em sua jurisdição”. CAMPOS, 2014, p. 232

<sup>210</sup> MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da Constituição. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

<sup>211</sup> “As primeiras decisões do Supremo pós-1988, sem dúvida, deram a impressão de que a Corte manteria o recentíssimo passado de passividade judicial, o que poderia levar ao fim prematuro e estratégico da judicialização da política e das grandes questões sociais em sua esfera de ação. A Corte, primeiramente, tratou de restringir alguns de seus poderes decisórios bem como o acesso à sua jurisdição. No caso do mandado de injunção, como primeiro exemplo, embora tenha decidido pelo uso independente de disciplina infraconstitucional, o Supremo acabou por limitar a utilidade do instrumento quando recusou o poder normativo de suprir diretamente as lacunas legislativas inconstitucionais, afirmando não poder ser legislador positivo. Para o Supremo, no âmbito do mandado de injunção, seu papel deveria limitar-se a reconhecer a mora legislativa, comunicando a decisão ao Congresso e, no máximo, dando-lhe prazo para que procedesse à produção legislativa obrigatória. [...] O Supremo também evitou, inicialmente, enfrentar o Poder Executivo e isso foi particularmente relevante em dois campos: os planos econômicos e a absurda proliferação de medidas provisórias. O conjunto de reformas econômicas de março de 1990, dirigido a estabilizar a hiperinflação, conhecido como “Plano Collor”, foi contestado no Supremo, principalmente, quanto à medida de confisco de ativos financeiros da população. A Corte protelou e, por razões processuais, acabou não julgando o mérito das demandas, deixando de interferir em medidas políticas de intervenção econômica de duvidosa constitucionalidade. [...] [...] A Corte ainda relutou em proteger direitos na linha dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos, como foi o caso da jurisprudência ortodoxa em favor da “prisão civil de depositário infiel”, negando, por muito tempo, a aplicação do Pacto de São José da Costa Rica, cujo artigo 7º, § 7º proíbe essa modalidade de prisão”. CAMPOS, 2014, p. 241-244

Em razão disso, enaltece-se o entendimento de que a distinção hierárquica entre as normas constitucionais e infraconstitucionais têm profunda influência na interpretação e aplicação das leis em casos concretos, pois conforme o princípio da supremacia da Constituição, previsto no artigo 102 da Carta Magna, todas as demais normas devem conformar-se aos seus ditames. Logo, em situações de conflito entre normas constitucionais e infraconstitucionais, prevalece a supremacia da Constituição, cabendo ao STF a palavra final na interpretação e aplicação dessas normas, conforme preconizado no artigo 102, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal.

Assim, sobre o STF, como guardião da Constituição Federal, salienta-se que suas decisões têm efeito vinculante e “*erga omnes*”, estabelecendo precedentes que devem ser seguidos pelos demais órgãos do Poder Judiciário e pela Administração Pública.

Por derradeiro, congrega-se o entendimento de que a prevalência de uma decisão do STF ou STJ pode exercer uma influência significativa sobre a coerência jurisprudencial em todo o país, o que ocorre porque esses tribunais têm o poder de estabelecer precedentes que orientam as decisões dos tribunais inferiores em casos semelhantes. Em razão disso, quando o STF ou o STJ emitem decisões *inconsistentes ou contraditórias*, pode-se gerar insegurança jurídica e dificultar a previsibilidade das decisões judiciais. Por outro lado, decisões coerentes e uniformes, contribuem para a estabilidade do ordenamento jurídico e para a confiança dos cidadãos no sistema judiciário.

No entanto, a escolha entre a aplicação de precedentes do STF ou do STJ em casos que envolvem tanto matéria constitucional quanto legal deve levar em consideração as peculiaridades de cada caso e os princípios fundamentais do direito, visando sempre assegurar a efetividade das decisões judiciais e a realização da justiça.<sup>212</sup>

Logo, salienta-se que a uniformização da jurisprudência entre o STF e o STJ seja essencial para garantir a efetividade das decisões judiciais e promover a segurança jurídica. Por isso, torna-se importante que esses tribunais trabalhem de forma coordenada e colaborativa, buscando conciliar seus entendimentos e promovendo uma interpretação coesa e consistente das normas constitucionais e legais.

Quando esses tribunais emitem decisões divergentes a respeito de um mesmo tema, cria-se uma situação de incerteza jurídica que pode impactar os níveis de previsibilidade do

---

<sup>212</sup> BARCELOS, Brenno Roberto Amorim. **Responsabilidade dos administradores por danos causados às sociedades anônimas abertas**. Bauru, SP: Spessotto, 2021.

sistema jurídico, gerando um ambiente de insegurança jurídica para os cidadãos e para as empresas que dependem das decisões judiciais para nortear suas ações.

Em outras palavras, se a jurisprudência não criar expectativas de direito, se não for uma fonte do direito, não podemos falar em "conflitos de jurisprudência entre o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal", pois possuem atribuições completamente distintas.

Se a jurisprudência não desempenhar um papel relevante na construção do princípio da segurança jurídica, os advogados não precisam buscar precedentes jurisprudenciais.<sup>213</sup>

Recentemente, inclusive, foi firmado acordo entre o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal para racionalizar atuação em questões repetitivas.

O ordenamento jurídico brasileiro, no que diz respeito à estrutura e organização do Poder Judiciário, encontra respaldo no texto constitucional. Este, em seu art. 92, elenca os órgãos integrantes do referido Poder, dentre os quais tem-se o Supremo Tribunal Federal, guardião precípua da Constituição Federal, e o Superior Tribunal de Justiça, cuja atribuição principal é uniformizar a jurisprudência no que tange a aplicação da legislação infraconstitucional.

Cumprе salientar, nesse ponto, que o Supremo Tribunal Federal foi consagrado como órgão máximo do Judiciário ainda na primeira Constituição da República, em 1891, enquanto o Superior Tribunal de Justiça somente foi criado com o advento da Constituição Federal de 1988, com vistas a desafogar aquele Tribunal Superior.

Em que pesem as competências e atribuições serem bem delimitadas no texto constitucional, não raras vezes instauram-se conflitos de competência, com o Supremo Tribunal Federal atraindo a competência para processar e julgar questões que suscitam debates quanto à afronta direta ao texto constitucional, fato este que gera insegurança jurídica.

Nesse contexto, inúmeros são os questionamentos e debates sobre a atração, pelo Supremo Tribunal Federal, de matérias que deveriam ser julgadas pelo Superior Tribunal de Justiça, dentre os quais pode-se citar: a divergência entre os Tribunais Superiores e suas diferentes atribuições na Constituição Federal de 1988 são fáceis de compreender e se coadunam com os anseios da sociedade? O Supremo Tribunal Federal decide de forma consequencialista, mesmo a temática não sendo constitucional em razão de fatores políticos? O que falar sobre a insegurança jurídica vinda desta realidade instalada? Há uma preocupação

---

<sup>213</sup> BARCELOS, Brenno Roberto Amorim. **Responsabilidade dos administradores por danos causados às sociedades anônimas abertas**. Bauru, SP: Spessotto, 2021.

dos julgadores em se aproximar da sociedade, tratando o prejudicado com respeito, buscando efetivar a justiça social na análise do caso concreto?

Ribeiro e Machado,<sup>214</sup> ao analisarem a questão, apontam uma tendência do Supremo Tribunal Federal de adotar o que se denominou chamar de Direito Responsivo, na medida em que se aproxima da sociedade, pode contribuir para a humanização do sistema de justiça e para a efetivação dos direitos humanos, mormente quanto ao tratamento isonômico. Isso pode envolver a interpretação flexível das leis existentes, a criação de novas normas jurídicas ou o desenvolvimento de mecanismos legais inovadores para lidar com questões emergentes. Em resumo, o direito responsivo seria uma abordagem dinâmica e proativa do direito, que busca acompanhar e refletir as necessidades e valores da sociedade em um contexto em constante mudança.

De fato, no âmbito do Direito Responsivo, e como salientam Watanabe e Carvalho,<sup>215</sup> a própria coerção apresenta contornos próprios, já que pauta-se em incentivos pedagógicos. Logo, a atuação do Judiciário pode caracterizar, no caso concreto, muito mais uma resposta aos anseios da sociedade ou de determinados grupos, uma reação às mudanças sociais, uma própria antecipação e adaptação às transformações, em detrimento da estrutura e atribuições específicas de determinados órgãos do Judiciário.

Contudo, há de se ressaltar que não se preconiza, com a defesa de um Supremo Tribunal Federal mais responsivo, não é uma atuação afastada das normas jurídicas, do princípio da legalidade, até porque, enquanto guardião do texto constitucional, deve velar pelos princípios. De fato, seria consagrar a arbitrariedade e ignorar os fins de um Estado Democrático de Direito. Contudo, quando o Judiciário se preocupa tão somente em aplicar a lei, de forma estrita, observando o que dispõe o Direito Positivo, tende a se afastar dos anseios da sociedade. Mas, tais medidas não geram inseguranças?

Exatamente por isso, e apesar das considerações acima, e ainda segundo lições de Watanabe e Carvalho,<sup>216</sup> tem-se que no âmbito do Supremo Tribunal Federal parece prevalecer o direito autônomo, na medida em que a atuação da Corte é limitada para

---

<sup>214</sup> RIBEIRO, Ludmila Mendonça Lopes; MACHADO, Igor Suzano. Repressão, autonomia e expansividade: o direito que se exerce nas delegacias de polícia no Brasil. **Revista Sociedade e Estado**, v. 29, n. 01, p. 153-180, jan./abr. 2014.

<sup>215</sup> CARVALHO, op. cit.

<sup>216</sup> WATANABE, Carolina Yukari Veludo; CARVALHO, Samile Dias. **Metas do Conselho Nacional de Justiça e o Direito Responsivo: uma análise no Tribunal de Justiça de Rondônia**. *Quaestio Iuris*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 04, p. 3193-3210, 2018.

determinadas situações. E citando o julgamento do Mandado de Segurança nº 34.327,<sup>217</sup> de relatoria do Ministro Roberto Barroso, julgado pelo Plenário da Corte em 2016, exemplificam apontando que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é quanto à intervenção apenas quando se fizer necessária para a proteção dos direitos fundamentais e para assegurar o funcionamento da democracia e das instituições republicanas. E isso se deve ao fato de que tais direitos são de natureza constitucional.

Não bastasse isso, tem-se os problemas decorrentes das decisões políticas, quando o julgamento deveria ser iminente pautado em questões jurídicas. França<sup>218</sup> pontua que as decisões envolvendo o direito à saúde são comumente norteadas por fatores políticos, se pautam muito mais nas consequências para o Estado do que na própria efetivação de direitos sociais fundamentais. Contudo, a autora não ignora que o Judiciário, em sentido amplo, não limitado à atuação do Supremo Tribunal Federal, tende a realizar um importante controle judicial das políticas públicas em saúde.

Em termos gerais, o consequencialismo se baseia na ideia de que o valor moral de uma ação é determinado pelos seus resultados ou consequências. No contexto do Supremo Tribunal Federal, significa que a Corte pode levar em conta não apenas aspectos legais e constitucionais ao tomar uma decisão, mas também as implicações práticas e sociais dessa decisão. Isso pode incluir considerações sobre o impacto econômico, político, social e cultural de uma determinada interpretação ou aplicação da lei.

Apesar disso, lembra França<sup>219</sup> que o viés consequencialista é sentido quando a mais alta Corte, por exemplo, invoca o princípio da reserva do possível para afastar determinado direito, e isso é sentido em diversas decisões, inclusive com repercussão geral, tal como ocorre no julgamento do Tema 500, no qual afastou a obrigação do Estado de fornecer medicamentos não registrados na ANVISA, ou seja, fármacos experimentais.

---

<sup>217</sup> “DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CASSAÇÃO DE MANDATO DE DEPUTADO FEDERAL. QUEBRA DE DECORO PARLAMENTAR. ALEGADAS NULIDADES. 1. O Supremo Tribunal Federal somente deve interferir em procedimentos legislativos para assegurar o cumprimento da Constituição, proteger direitos fundamentais e resguardar os pressupostos de funcionamento da democracia e das instituições republicanas. Exemplo típico na jurisprudência é a preservação dos direitos das minorias. Nenhuma das hipóteses ocorre no presente caso [...]”.

<sup>218</sup> FRANÇA, Giselle de Amaro e. **O papel do Judiciário na concretização do direito fundamental à saúde a partir da Constituição Federal de 1988**. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, São Paulo, v. 34, n. 158, jul./dez. 2023

<sup>219</sup> FRANÇA, Giselle de Amaro e. **O papel do Judiciário na concretização do direito fundamental à saúde a partir da Constituição Federal de 1988**. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, São Paulo, v. 34, n. 158, jul./dez. 2023

Leite,<sup>220</sup> também se valendo da problemática do direito à saúde, aponta que o papel do Supremo Tribunal Federal, quando aprecia tal questão, vai muito além de guardião do texto constitucional, pois representa a judicialização da política, fenômeno que está intrinsecamente relacionado ao processo democrático e que visa o bem-estar de todos, a partir da efetivação de direitos constitucionalmente assegurados.

Não se ignora, em nenhum momento, que o direito à saúde detém natureza constitucional e, por isso, a atuação do Supremo Tribunal Federal é justificada. Os exemplos aqui servem para demonstrar que há uma preocupação política, que as decisões da Corte, em determinados julgamentos, consideram as consequências inclusive orçamentárias do Estado, em detrimento da efetivação de direitos.

Exatamente por isso é que se entende que quando o Supremo Tribunal Federal atrai a competência para apreciar questões que não violam diretamente a Constituição, exorbita sua função e vai de encontro ao que preconiza o próprio texto constitucional, fato este que somado às inúmeras atribuições da Corte, que não exerce apenas a jurisdição constitucional, fomenta debates quanto à insegurança jurídica.

Em cerca de um ano de colaboração mútua, os resultados da parceria entre o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF) na racionalização da abordagem de questões jurídicas repetitivas comuns já estão sendo observados. O acordo de cooperação entre as duas instâncias foi firmado em junho de 2021.

O acordo prevê a partilha de metadados e a análise das informações processuais para identificação antecipada de questões repetitivas discutidas simultaneamente nos âmbitos constitucional e infraconstitucional. Isso possibilita a elaboração de estratégias para reduzir a demanda judicial tanto no Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto no Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>221</sup>.

Conforme estipulado no acordo, aproximadamente 57% dos recursos extraordinários e recursos extraordinários com agravo referentes ao ano de 2020 chegaram ao STF originados do STJ. Isso ocorreu majoritariamente devido à interposição simultânea, nos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, dos recursos extraordinário e especial, juntamente com seus respectivos agravos<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> LEITE, Adailton Amaral Barbosa. Judicialização na saúde: integralidade versus universalismo, equidade e planejamento. **Direito, Processo e Cidadania**, Recife, v. 2, n. 2, p. 50-75, mai./ago., 2023

<sup>221</sup> STJ. Acordo entre STJ e STF para racionalizar atuação em questões repetitivas já apresenta resultados. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/16052022-Acordo-entre-STJ-e-STF-para-racionalizar-atuacao-em-questoes-repetitivas-ja-apresenta-resultados.aspx>. Acesso em: 30 jan. 2024.

<sup>222</sup> *Ibidem*

Para viabilizar a implementação das estratégias de racionalização dos processos, a equipe da Secretaria Judiciária do STJ desenvolveu um painel de dados. Essa ferramenta permite o mapeamento quantitativo e qualitativo das questões jurídicas debatidas no tribunal.

O painel oferece informações que possibilitam a identificação das matérias apreciadas simultaneamente pelas duas instâncias, criando condições para a adoção de estratégias que visem reduzir a atuação repetitiva de ambas as cortes e fortalecer seus precedentes judiciais<sup>223</sup>.

Conseqüentemente, em uma sessão de julgamento, um tribunal poderia proferir decisões aleatórias em casos distintos, mesmo quando os fatos e a lei são idênticos.

O nosso estudo se mostra relevante também pelo fato da insegurança jurídica gerada pelas divergências dos precedentes produzidos no STF e STJ obstar não apenas a previsibilidade como também a estabilidade no sistema jurídico, dificultando a realização de negócios, além de causar diversos outros problemas para os cidadãos. Por esta razão, é fundamental que exista um esforço por parte das cortes superiores em busca de maior uniformização nos entendimentos firmados, seja pela edição de súmulas vinculantes, julgamentos de recursos repetitivos ou pelo uso de outras técnicas que tornem possível. Sobretudo também que seja obedecida a competência constitucionalmente prevista para cada um desses Tribunais.

#### **4.6 A importância da cultura precedentalista**

No mundo ocidental contemporâneo, os diferentes direitos que em cada país são praticados podem – para finalidades didáticas e de análise – ser agrupados em duas grandes famílias.

A primeira dessas famílias de direitos é a romano-germânica, nascida na Europa continental e que reúne países, de colonização europeia, o Brasil inclusive, nos quais a ciência do direito é baseada no direito romano. A tradição romanística visa, por razões históricas, regular as relações entre os cidadãos (“direito civil” ou *civil law*), a partir de normas reunidas nos códigos civis e, mais recentemente, nas constituições. A segunda família é a do “direito comum” (*common law*), que alcança os direitos que, também por força da colonização, se modelaram a partir da inspiração inglesa. Difere-se da romano-germânica principalmente pelo papel que nela se dá aos juízes, aos quais compete formular padrões de comportamento que,

---

<sup>223</sup> Ibidem

primeiro, servem para solucionar dado caso concreto e, depois, podem se tornar regras gerais de conduta<sup>224</sup>.

No *civil law*, a fonte primordial do direito é a lei (em sentido amplo), ao passo que, no *common law*, a fonte principal é a decisão judicial ou, mais especificamente, o *leading case*, o precedente, o primeiro caso a ser julgado e que, a partir daí, pode servir de paradigma decisório aos casos análogos posteriores. É, porém, importante esclarecer que há precedente no *civil law*, assim como há lei no *common law*<sup>225</sup>.

O direito inglês – ainda hoje o principal marco quando se trata da tradição jurídica anglo-saxã – tem, como fontes principais, a *statute law* (lei), a *equity* (equidade) e, ainda mais importante, o *common law* (direito comum), este último compreendendo, como vimos, o direito estabelecido pelos juízes a partir do julgamento de casos concretos e que, então, pode se tornar modelo de decisão para os casos futuros (*precedents*). A *statute law*, na Inglaterra, tem papel complementar e sozinha pouco vale. Ainda que a ela os juízes guardem deferência e respeito, sua tarefa é acrescentar correções ou complementos ao direito reconhecido ou feito pelos tribunais. As disposições legais, por lá, só são plenamente assimiladas pelo sistema depois de reafirmadas pelos juízes<sup>226</sup>.

Nas palavras de René David, referência quando se trata da análise das famílias de direitos,

A lei desempenha, na Inglaterra de hoje, uma função que não é inferior à da jurisprudência. Contudo, o direito inglês, nas atuais circunstâncias, continua a ser um direito essencialmente jurisprudencial por duas razões: porque a jurisprudência continua a orientar o seu desenvolvimento em certos setores que se mantêm muito importantes e, por outro lado, porque, habituados a séculos de domínio da jurisprudência, os juristas ingleses não conseguiram até a presente data libertar-se da sua tradição. Para eles, a verdadeira regra de direito somente existe vista através dos fatos de uma espécie concreta e reduzida à dimensão necessária à resolução de um litígio<sup>227</sup>.

É nítida a aproximação entre as duas famílias. Embora o *civil law* e o *common law* tenham no passado reservado funções diversas aos juízes e distinguido as fontes de seus direitos, hoje se percebe, nas duas famílias, a possibilidade de se vincular as instâncias

---

<sup>224</sup> LIMA, Claudevan da Silva. **Precedentes Judiciais: teoria e prática dos recursos em instância superior**. Curitiba: Juruá, 2022, p. 41.

<sup>225</sup> CÂMARA, Alexandre Freitas. **Levando os padrões decisórios a sério: formação e aplicação de precedentes e enunciados de súmula**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 24-25.

<sup>226</sup> MAZIERO, Luís Guilherme Soares. **Precedentes judiciais obrigatórios: à luz da teoria pura do direito**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 69-70.

<sup>227</sup> DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 436.

inferiores ao que decidido pelas instâncias superiores, a fim de privilegiar a unicidade do ordenamento jurídico, em prol da hierarquia jurisdicional, da segurança jurídica e, em especial, da isonomia substancial entre os cidadãos que litiguem sobre as mesmas questões, ainda que em processos distintos. Mesmo nos países que seguem a tradição romanística e têm na lei sua fonte principal, cada vez mais se dá atenção e respeito aos precedentes, especialmente os que vêm dos tribunais de hierarquia superior<sup>228</sup>.

Aliás, está errada a afirmação de que os juízes do *civil law*, presos que estão à lei, não criam direito. É perfeitamente aceitável a ideia de que a norma jurídica é resultado da interpretação que os juízes fazem do direito, direito este que, nos sistemas de tradição romanística, nasce no Legislativo e, nos países de tradição anglo-saxã, vem preponderantemente dos juízes e seus precedentes<sup>229</sup>. Nas duas famílias de direitos, convivem harmonicamente Constituição, leis e decisões judiciais, contexto no qual os juízes são autorizados a criarem direito, e o fazem na medida em que interpretam a Constituição e as leis.

Não é diferente no Brasil. O direito processual brasileiro, em sua origem influenciado pelo direito português, depois sofreu forte influxo do sistema europeu de controle concentrado de constitucionalidade e, em tempos mais recentes, foi buscar inspiração em institutos do *common law* para redefinir o nosso sistema de recursos e precedentes<sup>230</sup>. Assim como aconteceu em outros países, apropria-se de algumas ideias do sistema precedentalista anglo-saxão, sem, no entanto, abandonar a tradição romanística, como fica claro a quem analisa o Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).

Entende-se por precedente o pronunciamento judicial que enfrenta e resolve discussão fático-jurídica pela primeira vez, fixando uma orientação que, a partir daí, pode ou deve ser seguida nos julgamentos posteriores envolvendo o mesmo tema.

É possível, pois, haver precedentes persuasivos (*persuasive precedents*) e precedentes vinculantes ou obrigatórios (*binding precedents*), ou seja, decisões anteriores que servem de parâmetro não vinculante para as decisões posteriores e decisões anteriores cuja orientação deve ser obrigatoriamente seguida pelas decisões posteriores. No Brasil, é a lei quem diz se o

---

<sup>228</sup> ALMEIDA, Marcelo Pereira de. **Precedentes Judiciais**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2022, p. 62.

<sup>229</sup> LIMA, Claudevan da Silva. **Precedentes Judiciais: teoria e prática dos recursos em instância superior**. *Op. cit.*, p. 47-48.

<sup>230</sup> ALMEIDA, Marcelo Pereira de. **Precedentes Judiciais**. *Op. cit.*, p. 63.

precedente é persuasivo ou vinculante (precedente vinculante *ex vi legis*). A força vinculante da decisão anterior decorre da lei<sup>231</sup>.

No campo processual civil, os precedentes vinculantes estão arrolados pelo art. 927<sup>232</sup> do CPC/2015.

O correto funcionamento do sistema precedentalista exige vinculação não à súmula, mas aos fundamentos que motivaram o precedente. É a *ratio decidendi* extraída do primeiro caso julgado que tem força vinculante<sup>233</sup>.

Usa-se a expressão “tese jurídica” para indicar a motivação principal sobre a qual foi construído o precedente (CPC/2015, arts. 12, § 2º, II, arts. 311, II, 926, § 2º, 978, § único, 984, § 2º, 985, caput e § 1º, 986, 987, § 2º, 988, § 4º, 1.022, § único, I, 1.033, caput, e 1.038, § 3º, e 1.040, III e IV). Entende-se, pois, por tese jurídica a proposição teórica, construída à luz do ordenamento jurídico (em seu sentido mais amplo) e de elementos tirados do caso concreto então em julgamento, que serve de base à definição da questão constitucional ou infraconstitucional controvertida.

Quase sempre formalizada literalmente nos acórdãos dos precedentes vinculantes, a tese jurídica sintetiza e abstrai as divergências de fundamentação encontradas nos vários votos e entendimentos individualizados por cada julgador, a despeito de a maioria deles concordar com o desfecho a ser dado ao caso concreto. Como, no Brasil, o acórdão é, muitas vezes, o somatório de decisões singulares, o delineamento da tese jurídica permite que se tenha, como representativo da vontade final da corte, um enunciado que serve à solução do caso então em julgamento e, devendo este ser um precedente, aos demais casos análogos<sup>234</sup>.

Nem sempre, contudo, é possível extrair de um julgamento colegiado a *ratio decidendi*, porque a formação da *ratio* depende da existência de unanimidade ou maioria dos integrantes do colegiado a respeito dela. Se os membros da corte envolvidos no julgamento concordam com o desfecho a ser dado ao caso concreto, mas discordam no que toca à

<sup>231</sup> CÂMARA, Alexandre Freitas. **Levando os padrões decisórios a sério**: formação e aplicação de precedentes e enunciados de súmula. *Op. cit.*, p. 130.

<sup>232</sup> Art. 927 do CPC/2015. “Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados” (BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 29 setembro 2023).

<sup>233</sup> MAZIERO, Luís Guilherme Soares. **Precedentes judiciais obrigatórios**: à luz da teoria pura do direito. *Op. cit.*, p. 144.

<sup>234</sup> PANUTTO, Peter. **Precedentes judiciais vinculantes**: o sistema jurídico-processual brasileiro antes e depois do Código de Processo Civil de 2015. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 132-133.

fundamentação preponderante para tal fim, poderá o tribunal resolver o caso concreto, sem, entretanto, construir argumentação que sirva de modelo decisório a ser posteriormente aproveitado em um caso análogo<sup>235</sup>.

A tese jurídica exprime – ou, ao menos, deveria exprimir – com clareza, a fim de evitar equívocos, a *ratio decidendi*. Sintetiza ela os principais motivos pelos quais o tribunal decide de um ou outro modo.

Destaca-se que o processo decisório é silogístico, isto é, a conclusão a que se chega decorre da subsunção dos fatos (primeira premissa) ao direito (segunda premissa). A *ratio decidendi* ou a tese jurídica, simplificando ao extremo, pode ser tida como a premissa de direito sobre a qual incide a premissa fática e, então, se sustenta o veredicto<sup>236</sup>.

A textual formalização da tese jurídica pelos pretórios pátrios serve não só para permitir seu posterior aproveitamento como paradigma decisório aos casos nos quais se discuta questão semelhante a julgada no precedente, como molde decisório, mas também para resolver o problema do acervo de processos represados, acelerando julgamentos.

A *ratio decidendi* – insta ressaltar – não se confunde com os *obiter dicta*, isto é, os motivos não determinantes da decisão, o que foi dito “para morrer”, apenas de passagem, como argumentação retórica, de finalidade meramente persuasiva (diferente de vinculante). É *obiter*, e não *ratio*, o comentário do qual não depende umbilicalmente a conclusão do julgado. O *obiter dictum* pode indicar a possibilidade de futura mudança de entendimento ou, até, de superação da *ratio decidendi*, mas não tem a mesma autoridade dela. Sua finalidade é, quando muito, se tornar um argumento persuasivo.

A lógica do sistema precedentalista, que visa a uniformização, coerência e previsibilidade das decisões, exige a replicação, nos casos iguais, da *ratio decidendi* fixada no precedente. Se é a igualdade que se pretende preservar, casos iguais devem ser julgados da mesma forma (*treat like cases alike*). Cabe, então, ao juiz, de partida, identificar, subjetiva e objetivamente, as questões postas em julgamento; na sequência, deverá buscar, nos repositórios jurisprudenciais, precedente de possível aproveitamento, em cuja ementa e acórdão tentará encontrar as questões que foram enfrentadas pela corte superior e as razões

---

<sup>235</sup> ALMEIDA, Marcelo Pereira de. **Precedentes Judiciais**. *Op. cit.*, p. 170.

<sup>236</sup> CÂMARA, Alexandre Freitas. **Levando os padrões decisórios a sério**: formação e aplicação de precedentes e enunciados de súmula. *Op. cit.*, p. 268.

sobre as quais preponderantemente construída a decisão<sup>237</sup>. As súmulas, no Brasil, podem ajudar nessa tarefa.

O aproveitamento da tese jurídica exige estrita similitude entre o processo já decidido e aquele que se imagina possível julgar nos mesmos moldes. É preciso que tratem, o primeiro e o segundo caso, das mesmas questões fáticas e jurídicas.<sup>238</sup>

Então, sendo diferente o caso posterior, não há que se adotar a mesma *ratio*. Far-se-á, nessa hipótese, a distinção (*distinguishing*, no inglês da tradição anglo-saxã e do *common law*), por meio da qual, ao final do julgamento do caso diverso, não será adotada a tese jurídica precedentemente fixada<sup>239</sup>.

Não confirmada a imprescindível unidade fático-normativa, deixa-se de aplicar o precedente e há de ser encontrada ou construída nova argumentação. O CPC/2015 cuidou disso em seu art. 489, § 1º, incs. V e VI, de acordo com o qual, seja para adotar, seja para deixar de seguir entendimento fixado precedentemente, cabe ao juiz identificar os fundamentos determinantes do precedente e justificar o ajuste deles ao caso sob seu julgamento ou demonstrar a distinção entre um e outro.

De outro lado, o sistema precedentalista permite a superação dos entendimentos. É possível, em dadas situações, abandonar ou modificar a tese jurídica (*overruling*), admitida, inclusive, a modulação dos efeitos dessa alteração (CPC/2015, art. 927, §§ 2º a 4º). Tal técnica, como o *distinguishing*, também vem dos países filiados à tradição anglo-saxã, onde o tribunal “derruba” (*overturn*) o precedente, considerando que o mesmo já não mais representa o direito.<sup>240</sup>

Diversas razões podem justificar o *overruling*, inclusive a necessidade de atualização das concepções jurisprudenciais. Em geral, abandona-se a orientação pregressa por considerá-la ultrapassada ou, até mesmo, equivocada. Marinoni<sup>241</sup> fala em perda de correspondência aos padrões de congruência social e de consistência sistêmica como razão para a inaplicação do precedente.

---

<sup>237</sup> LIMA, Claudevan da Silva. **Precedentes Judiciais**: teoria e prática dos recursos em instância superior. *Op. cit.*, p. 25.

<sup>238</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 294.

<sup>239</sup> MELO, Gabriela Fonseca de. **Precedente Judicial**: formação e aplicação - a tensão entre o STF e o TST no Caso de Responsabilidade Subsidiária de Ente Público em Relação de Terceirização. Curitiba: Juruá, 2022, p. 85.

<sup>240</sup> MITIDIERO, Daniel. **Precedentes**: da persuasão à vinculação. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 54-55.

<sup>241</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. *Op. cit.*, p. 249.

Ele está certo. Suponha-se, por exemplo, tenha sido alterada a lei sobre a qual construído o precedente, que, por isso, não poderá mais ser replicado. Foi o que aconteceu com a tese fixada e depois sumulada, em 2010, pelo STJ no tocante à impossibilidade de cobrar honorários sucumbenciais em ação autônoma quando a decisão proferida no processo originário não tivesse tratado do tema (REsp. 886.178/SP e Súmula 453), cujo teor é contrário e, portanto, está superado pelo que dispõe o art. 85, § 18, do CPC/2015. Entre o velho precedente e a nova lei, aplica-se esta, e não aquele.

A superação pode tanto ser forçada por aresto em sentido contrário vindo de corte hierarquicamente superior (*overruling* vertical) quanto fruto da mudança de entendimento ocorrida no próprio tribunal (*overruling* horizontal). Apesar de incomum no Brasil, nada impede, também, o uso da técnica de sinalização (*technique of signaling*), através da qual o tribunal apenas aponta a futura revogação do precedente que perdeu ou está em vias de perder a correspondência aos padrões de congruência social e consistência sistêmica<sup>242</sup>.

A possibilidade de modulação, acima referida mostra que, em princípio, um precedente nasce dotado de efeitos retroativos (*ex tunc*): ele pode/deve ser seguido no julgamento do processo anterior (isto é, iniciado e ainda não julgado em definitivo quando da formação do precedente) no qual se discuta a mesma questão jurídica. Excepcionalmente, porém, para se preservar a segurança jurídica e evitar abruptas mudanças de entendimento, é possível ao tribunal modular os efeitos de seus precedentes, para que estes operem de maneira prospectiva, para o futuro, sem retroagir (*ex nunc*). A tese fixada em um precedente assim construído só poderá ser replicada no julgamento dos casos a ele posteriores<sup>243</sup>.

Foi o que aconteceu, por exemplo, no REsp. 1.696.396/MT e no REsp. 1.704.520/MT, julgados pela Corte Especial do STJ no final de 2018. Quando promulgado o CPC/2015, a expectativa era a de que não se admitiria a interposição de agravo de instrumento a não ser nas hipóteses expressamente previstas pelo art. 1.015 do CPC/2015. O STJ, entretanto, no julgamento dos recursos acima mencionados, estabeleceu a possibilidade de interposição de agravo de instrumento mesmo fora das hipóteses expressamente previstas pelo art. 1.015. A fim de que não houvesse prejuízo a quem não agravou fora das hipóteses legais antes de referido julgamento, a corte modulou os efeitos de seu precedente, para que a tese nele fixada só fosse de obrigatória observância dali para frente, sendo, pois, aplicada apenas às decisões proferidas após a publicação da decisão.

---

<sup>242</sup> MELO, Gabriela Fonseca de. **Precedente Judicial**: formação e aplicação - a tensão entre o STF e o TST no Caso de Responsabilidade Subsidiária de Ente Público em Relação de Terceirização. *Op. cit.*, p. 49.

<sup>243</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. *Op. cit.*, p. 369.

Quando vinculantes, os precedentes dos tribunais de hierarquia superior devem ser seguidos pelos tribunais e juízos de hierarquia inferior. Assim, os julgados vinculantes do STF são seguidos por todos os tribunais e juízes brasileiros. Os acórdãos do STJ, se dotados de efeito vinculante, hão de ser replicados pelos tribunais locais (Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais) e pelos juízes de primeira instância. Igualmente, fixado no tribunal local dado entendimento em procedimento de caráter vinculante, os juízos de piso à corte subordinados deverão adotá-lo nas causas em que estabelecida semelhante discussão<sup>244</sup>.

Em apertadíssima síntese, deixando as complexidades do assunto de lado, pode-se dizer que têm efeito vinculante as decisões em controle concentrado de constitucionalidade, em incidente de assunção de competência e em resolução de demandas repetitivas (arts. 927, I e III, 932, IV, “a” e “c”, e V, “a” e “c”, 947, § 3º, 985 e 988, III e IV); os acórdãos em recursos extraordinários e especiais repetitivos (arts. 927, III, *in fine*, 932, IV, “b”, e V, “b”, 1.039 e 1.040); as súmulas vinculantes (arts. 927, II, e 988, III), editadas pelo STF após reiteradas decisões referentes a matéria de cariz constitucional (art. 103-A da CRFB/1988); e as demais súmulas do STF sobre temáticas constitucionais e do STJ em matérias infraconstitucionais (arts. 927, IV, e 932, IV, “a”, e V, “a”).

As decisões tomadas pelo STF no controle de constitucionalidade têm eficácia *erga omnes* e efeito vinculante. A eficácia *erga omnes* refere-se apenas à parte dispositiva (conclusão) do julgado, que, então, passa a ser oponível “contra todos”, sem encontrar barreiras territoriais ou limites quanto a categorias ou agrupamentos sociais. Todos devem obedecer ao veredicto da Suprema Corte. O efeito vinculante, a seu turno, é instituto afim, mas distinto, que serve para transformar a motivação determinante (fundamentação que antecede e justifica a conclusão) da decisão em paradigmática, transindividual e obrigatória, ou seja, a *ratio* construída pelo STF deve ser posteriormente seguida pelos demais órgãos do Poder Judiciário.

As decisões tomadas pelo STJ têm eficácia *ultra partes* e efeito vinculante quando decorrentes do julgamento de recursos especiais repetitivos e do incidente de assunção de competência<sup>245</sup>.

Além desse efetivo vinculante vertical, alguns julgados têm efeito vinculante horizontal, ou seja, devem ser observados dentro do mesmo órgão em que gestados. É o que dispõe o art. 927, inc. V, do CPC/2015, de acordo com o qual os órgãos fracionários dos

---

<sup>244</sup> MITIDIERO, Daniel. **Precedentes:** da persuasão à vinculação. *Op. cit.*, p. 69.

<sup>245</sup> MELO, Gabriela Fonseca de. Precedente Judicial: formação e aplicação - a tensão entre o STF e o TST no Caso de Responsabilidade Subsidiária de Ente Público em Relação de Terceirização. *Op. cit.*, p. 134-135.

tribunais devem obedecer às teses jurídicas fixadas pelo plenário ou órgão especial a que estiverem ligados.

A Administração Pública, outrossim, deve se sujeitar aos precedentes vinculantes do STF e do STJ (CRFB/1988, arts. 102, § 2º, 103, § 2º e 103-A, caput; Leis 9.868/1999, art. 28, § único, 9.882/1999, art. 10, § 3º, 10.522/2002, art. 19, 11.417/2006, art. 2º, caput; CPC/2015, art. 1.040, IV; e Portaria AGU 488/2016). Diversamente, o Poder Legislativo é livre para criar ato normativo em sentido diverso do atribuído pelo Poder Judiciário (não vinculação). O legislador de 2015, no exemplo por nós acima analisado, desprezou a orientação jurisprudencial do STJ no tocante à impossibilidade de cobrança de honorários em ação autônoma (REsp 886.178/SP e Súmula 453) e, no atual CPC/2015, em seu art. 85, § 18 expressamente a permitiu.

O efeito vinculante é instituto afim, mas distinto. O constituinte e o legislador brasileiro se inspiraram no direito alemão, onde a eficácia da decisão da Corte Constitucional transcende o caso singular, pois a interpretação à Constituição dada pelo julgado (fundamentos determinantes ou *ratio decidendi*) deve ser seguida pelos demais tribunais e autoridades nos casos futuros<sup>246</sup>.

Trabalha-se, na Alemanha, com o conceito, cunhado por Klaus Vogel apud Mendes de “norma decisória concreta”, isto é, a “ideia jurídica subjacente à formulação contida na parte dispositiva, que, concebida de forma geral, permite não só a decisão do caso concreto, mas também a decisão de casos semelhantes”<sup>247</sup>. O efeito vinculante, lá, faz com que a motivação da decisão seja paradigmática, transindividual e obrigatória.

Por aqui, o fenômeno é parecido: a fundamentação construída pelo STF no julgamento das ações diretas deve ser posteriormente seguida pelos demais órgãos do Poder Judiciário, obrigados que estão, por determinação constitucional e legal, a obedecerem não só a parte dispositiva dos acórdãos da Suprema Corte (eficácia *erga omnes*), mas também seus motivos determinantes (efeito vinculante transcendente).

Foi proposital o destaque dado, no parágrafo anterior, à expressão demais órgãos do Poder Judiciário. Na linha do que doutrinariamente defende Gilmar Ferreira Mendes, é preciso considerar que o STF, como corte constitucional que é, não está, geralmente, obrigado a seguir seus próprios precedentes. A mudança não pode ser comum nem corriqueira. Espera-

---

<sup>246</sup> MELO, Gabriela Fonseca de. Precedente Judicial: formação e aplicação - a tensão entre o STF e o TST no Caso de Responsabilidade Subsidiária de Ente Público em Relação de Terceirização. *Op. cit.*, p. 284

<sup>247</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle abstrato de constitucionalidade**: ADI, ADC e ADO. *Op. cit.*, p. 684-685.

se de nosso tribunal máximo a manutenção de uma jurisprudência que seja uniforme e coerente. A mudança de orientação pode ocorrer, desde que haja explicitação que justifique a superação do precedente. “Quem se dispõe a enfrentar um precedente, fica duplamente onerado pelo dever de justificar-se”<sup>248</sup>.

Assim, não se pode, simplesmente, ignorar o precedente, que foi o que fez o STF ao julgar o Recurso Extraordinário nº 718.874/SP, declarando constitucional o FUNRURAL, pouco depois de ter, nos Recursos Extraordinários nº 363.852/MG e 596.177/RS, decidido em sentido contrário<sup>249</sup>.

Com exceção dessa última frase, as demais colocações realizadas devem ser lidas com ressalvas no que concerne à jurisdição infraconstitucional e, em especial, ao STJ.

Ressalte-se que a vinculação de que se trata é vertical. Sujeitam-se aos veredictos do STJ os tribunais locais e os juízos de piso. O STJ, tal como o Supremo, não está rigorosamente preso aos seus próprios precedentes. Inexiste, também para ele, autovinculação. O sistema, para se manter orgânico e coerente, impõe a manutenção e a superação deve ser excepcional e profundamente motivada.

Não se tem, é bem verdade, garantia efetiva de obediência aos precedentes. Da mesma forma que podem ignorar as determinações legais, podem os juízes desprezar os precedentes. Tanto a lei quanto o precedente, sob esse ponto de vista, seriam, no máximo, “fatores motivadores” da decisão judicial futura, pois não há certeza quanto ao seu real aproveitamento<sup>250</sup>.

Pode-se, a exemplo do que faz Alf Ross, relacionar o direito (no sentido de conjunto de ações e determinações coercitivas e, por extensão, como sinônimo de normas jurídicas) “ao grau de probabilidade com o qual é possível prever a influência motivadora de uma fonte sobre o juiz”<sup>251</sup>.

Discípulo de Kelsen e expoente do chamado realismo escandinavo, Ross<sup>252</sup> argumenta que a lei só pode ser tida por direito se apresentar grande probabilidade de ser aceita pelo juiz. Em sua teorização, a validade da regra é resultado do comportamento de seus destinatários, os juízes: quanto mais provável sua aplicação, mais direito é. Esse mesmo raciocínio serve aos

---

<sup>248</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **O STJ enquanto corte de precedentes**: recompreensão do sistema processual da corte suprema. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 690.

<sup>249</sup> NOGUEIRA, André Murilo Parente. **Precedentes judiciais na contemporaneidade**: eficácia vinculante à luz da teoria tridimensional do direito. Curitiba: Juruá, 2018, p. 300.

<sup>250</sup> ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003, p. 130.

<sup>251</sup> ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003, p. 129/130

<sup>252</sup> *Ibidem*.

precedentes, os quais, na visão de Ross<sup>253</sup>, como “fatores motivadores”, poderão ter influência nas decisões judiciais e, quanto mais provável sua aplicação pelos juízes, mais direito eles serão.

É ilógico considerar que os precedentes não seriam direito ou normas jurídicas só porque, em dadas circunstâncias, podem ser desconsiderados ou abandonados. Fosse assim, reconhece Ross<sup>254</sup>, nenhuma regra seria jurídica. Ora, se só fosse direito a regra que certamente será aplicada pelos tribunais no futuro, nenhuma regra, no presente, poderia ser reconhecida como direito vigente. Ainda que determinado precedente possa ser desprezado em determinada circunstância, não é improvável que esse mesmo precedente, como norma jurídica que é, seja aplicado – ou, ao menos, tenha potencial para ser aplicado – em outra circunstância.

Indicativo da obrigatoriedade e coercibilidade que, próprias das normas jurídicas, caracterizam as decisões das cortes de vértice, foi trazido para o ordenamento jurídico brasileiro o instituto da reclamação, como forma de coibir ou desestimular o descumprimento dos precedentes.

A reclamação deve funcionar como mecanismo de sanção contra a desobediência das instâncias inferiores ao que precedentemente decidido pelas instâncias superiores.

#### **4.7 Coerência no sistema de decisões: uma análise necessária da Filosofia do Direito**

A busca pela coerência no sistema de decisões jurídicas é um tema central que transcende as barreiras da prática, ecoando nos fundamentos da filosofia do Direito. A compreensão e análise dessa coerência tornam-se essenciais para o aprimoramento do sistema jurídico, a eficácia das decisões e, por conseguinte, a construção de uma sociedade fundamentada em princípios sólidos e equitativos.

A coerência no sistema de decisões representa um pilar essencial na construção de um sistema jurídico robusto e confiável. As decisões judiciais, ao refletirem um conjunto de princípios consistentes, promovem a previsibilidade, a equidade e a confiança na aplicação do Direito. A justificativa para este estudo reside na necessidade de compreender as implicações da coerência no contexto jurídico, considerando suas ramificações éticas, morais e sociais. A

---

<sup>253</sup> *Ibidem.*

<sup>254</sup> *Ibidem.*

pesquisa busca contribuir para a reflexão crítica sobre a prática jurídica e suas bases filosóficas, fomentando uma análise que vá além das questões normativas.

Ao explorar o conceito de justiça como equidade, proposto por John Rawls<sup>255</sup>, percebe-se uma interconexão entre a ideia de precedente e os princípios fundamentais da teoria. O autor argumenta que a justiça como equidade é alcançada quando as instituições sociais são estruturadas de maneira a garantir a máxima liberdade básica para todos, juntamente com oportunidades iguais para todos<sup>256</sup>. Dentro desse arcabouço teórico, a noção de precedente ganha destaque na busca por uma sociedade justa. Rawls<sup>257</sup> propõe que, ao tomar decisões judiciais, os magistrados devem considerar os princípios de justiça que regem a estrutura básica da sociedade. Ele argumenta que a decisão justa é aquela que é compatível com os princípios de justiça que as partes aceitariam em uma posição inicial de igualdade, sob um véu de ignorância que oculta informações específicas sobre suas circunstâncias.

Desta feita, a relação entre o precedente judicial e a justiça como equidade reside na ideia de que as decisões passadas influenciam a construção de um sistema jurídico que busca a equidade. Os precedentes fornecem um guia para a aplicação consistente dos princípios de justiça ao longo do tempo, contribuindo para a estabilidade e coerência das decisões judiciais.

Ao abordar essa interconexão, Dworkin<sup>258</sup> destaca a importância de uma "cadeia de princípios" que vincula decisões passadas e presentes. Ele argumenta que, ao aplicar a justiça como equidade, os magistrados devem interpretar as decisões anteriores de maneira a preservar a coerência e a integridade do sistema jurídico como um todo.

Conforme as ideias de Rawls<sup>259</sup>, o primeiro princípio da justiça postula que cada indivíduo deve gozar de liberdades iguais, englobando o mais abrangente conjunto de liberdades fundamentais. O segundo princípio estipula que as disparidades sociais e econômicas devem ser organizadas de maneira a favorecer a todos, e que as oportunidades de ocupação e profissão estejam acessíveis a todos os membros da sociedade.

Consequentemente, Rawls argumenta:

O fato de que dois princípios se aplicam a instituições tem certas consequências. Em primeiro lugar, os direitos e liberdades fundamentais a que se referem esses princípios são os definidos pelas normas públicas de estrutura básica. São os direitos e deveres definidos pelas mais importantes

---

<sup>255</sup> Ibidem

<sup>256</sup> Ibidem

<sup>257</sup> SUNSTEIN, Cass R. *Raciocínio Jurídico e Conflito Político*. Oxford University Press, 1996.

<sup>258</sup> DWORKIN, Ronald. **Levar os Direitos a Sério**. Martins Fontes: São Paulo, 2010.

<sup>259</sup> RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Martins Fontes: São Paulo, 2016

instituições da sociedade que decidem se os indivíduos são livres ou não. A liberdade é um padrão de convivência determinados por formas sociais. O primeiro princípio requer simplesmente que certos tipos de leis, aquelas que definem as liberdades fundamentais, se apliquem igualmente a todos e permitam a mais abrangente liberdade compatível com uma liberdade semelhante para todos. A única razão para restringir as liberdades fundamentais e torná-las menos extensas é que, se isso fosse feito, interfeririam umas nas outras<sup>260</sup>.

Dessa maneira, tal teoria preconiza que a equidade só é alcançada quando se consideram ambos os princípios por ele propostos. Esses princípios proporcionam maior liberdade aos indivíduos que estão cientes de seus direitos e deveres na sociedade. A injustiça ocorre apenas quando as desigualdades existentes não beneficiam a todos<sup>261</sup>.

É relevante ressaltar a distinção entre norma-princípio e norma-regra, indo além da diferença baseada apenas na generalidade e subsidiariedade dos princípios em comparação com a especificidade e concretude das regras. Ambas são vinculativas de comportamentos, expressando um "dever ser" e sendo formuladas como mandatos ou permissões básicas semelhantes<sup>262</sup>.

As normas-princípio consistem em direcionamentos que preconizam a realização máxima de algo, configurando-se como mandados de otimização. Nesse contexto, os princípios podem ser concretizados em diversos graus diante das possibilidades fáticas e jurídicas existentes.<sup>263</sup>

Contrariamente, as normas-regra apresentam a característica de serem passíveis de cumprimento em uma determinada situação fática e jurídica ou não. Ou a regra é válida e aplicável ao caso concreto, ou não é válida e, conseqüentemente, não aplicável. Assim, a regra deve ser aplicada de forma precisa, sem espaço para juízo de ponderação ou compensação, sendo seu cumprimento baseado na subsunção<sup>264</sup>.

---

<sup>260</sup> Ibidem

<sup>261</sup> RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Martins Fontes: São Paulo, 2016

<sup>262</sup> ZANETI JR, Hermes. **O valor vinculante dos precedentes: teoria dos precedentes normativos formalmente vinculantes**. Salvador: JusPODIVM, 2016.

<sup>263</sup> GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

<sup>264</sup> DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela, volume 2**. Salvador: JusPODIVM, 2016

Vale ressaltar que, caso a solução por meio da ponderação ou subsunção seja inviável na colisão entre princípios, regras ou entre princípios e regras, o critério axiológico e o critério argumentativo devem ser empregados, conforme indicado por Zaneti<sup>265</sup>.

A análise inicial evidencia que a técnica jurídica que estabeleceu o precedente judicial como regra foi acertada. Essa abordagem é essencial para manter a objetividade e estabilidade desejadas pelo instituto. É fundamental, neste contexto, recordar a distinção entre texto e norma, uma vez que a interpretação do texto legal resulta na extração da norma. Portanto, o juiz desempenha o papel de criar o direito, garantindo a coerência da norma com o ordenamento jurídico como um todo, configurando um verdadeiro sistema<sup>266</sup>.

#### 4.8 Decisões divergentes em tribunais superiores

A análise de casos análogos que resultam em julgamentos distintos ilustra uma problemática no direito: a inconsistência interpretativa nas decisões judiciais. Este fenômeno, ao ser examinado sob a lente de uma abordagem jurídica rigorosa e detalhada, revela nuances significativas sobre a dinâmica do sistema legal e sua relação com a noção de justiça.

Ao se debruçar sobre decisões divergentes em casos semelhantes, emerge a complexidade inerente ao processo de interpretação legal. Cada caso, embora aparentemente similar em seus contornos factuais, carrega peculiaridades únicas que podem influenciar significativamente o raciocínio e a conclusão dos magistrados. Esta realidade aponta para a necessidade de um entendimento mais aprofundado das metodologias interpretativas e dos princípios que norteiam o raciocínio jurídico. A discrepância, nesse contexto, não é meramente uma questão de variação na aplicação da lei, mas reflete a complexa interação entre o texto legal, os fatos específicos do caso e os princípios jurídicos mais amplos<sup>267</sup>.

A variação nas decisões em situações análogas também levanta questões sobre a relação entre direito e moralidade. Em um sistema ideal, a interpretação e aplicação das leis deveriam transcender as preferências individuais dos julgadores, alinhando-se com uma concepção de justiça que seja coesa e congruente com os valores fundamentais da sociedade.

---

<sup>265</sup> ZANETI JR, Hermes. **O valor vinculante dos precedentes: teoria dos precedentes normativos formalmente vinculantes**. Salvador: JusPODIVM, 2016.

<sup>266</sup> GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

<sup>267</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. 2024.

Neste sentido, a consistência não apenas promove a previsibilidade e a confiabilidade, mas também reflete e reforça os princípios éticos e morais subjacentes ao direito.<sup>268</sup>

A segurança jurídica, concebida como a garantia de estabilidade e previsibilidade nas aplicações da lei, é um componente essencial para a confiança do cidadão no sistema legal. A consistência, neste contexto, não é apenas uma questão de coerência lógica, mas também um elemento vital para a manutenção de um ambiente legal estável e confiável.

Quando os tribunais apresentam julgamentos divergentes para casos com características similares, o impacto na segurança jurídica é palpável. Essa inconsistência traz uma incerteza prejudicial, não apenas para as partes envolvidas nos casos específicos, mas também para a sociedade em geral. A previsibilidade é um fator que permite aos indivíduos e às entidades planejar suas ações e entender as consequências legais potenciais. A falta dessa previsibilidade, conseqüentemente, pode levar a uma hesitação generalizada, afetando negativamente as transações, os acordos e, em um nível mais amplo, a governança e a ordem pública<sup>269</sup>

A incerteza gerada por tais divergências judiciais pode enfraquecer a autoridade do sistema legal. Se os cidadãos percebem que são inconsistentes ou arbitrárias, a legitimidade e a eficácia do sistema como um todo podem ser questionadas. Esta percepção de arbitrariedade mina a confiança na justiça e pode levar a um desrespeito pelas leis e pelas instituições judiciais.

A incerteza complica o trabalho de advogados, juízes e legisladores. Para os advogados, torna-se mais difícil aconselhar seus clientes adequadamente quando não se pode prever com segurança como os tribunais irão decidir em casos semelhantes. Para os juízes, o desafio é como interpretar a lei de maneira a manter a consistência com decisões anteriores, enquanto se adapta às peculiaridades de cada caso. E para os legisladores, surge a necessidade de elaborar leis claras e inequívocas que minimizem a margem para interpretações divergentes.<sup>270</sup>

Ao abordar propostas para a uniformização, uma reflexão criteriosa se faz necessária para assegurar que o equilíbrio entre a uniformidade e a adequação às circunstâncias específicas de cada caso seja mantido. A uniformização não deve ser entendida como uma

---

<sup>268</sup> SCHAEUER, Frederick. **A força do direito**. Tradução: André Luiz Freire. São Paulo. WMF Martins Fontes, 2022.

<sup>269</sup> NETO, 2020

<sup>270</sup> CASTILHO, 2021

imposição de rigidez inflexível, mas como um esforço para alcançar maior consistência e previsibilidade, respeitando a complexidade e a diversidade das situações jurídicas.<sup>271</sup>

#### **4.9 Divergência entre tribunais, muito além do STF e STJ: ponto de insegurança no mundo jurídico**

A divergência entre tribunais é um fenômeno que suscita preocupações significativas no âmbito jurídico, representando um ponto de insegurança que reverbera por todo o sistema. As implicações dessa divergência são vastas e afetam não apenas a consistência jurídica, mas também a previsibilidade das decisões. Neste contexto, a análise das implicações da divergência entre tribunais é essencial para compreender os desafios enfrentados pelo mundo jurídico contemporâneo.

Uma das principais implicações da divergência entre tribunais é a criação de obstáculos para a consistência jurídica. A divergência gera incerteza sobre qual interpretação normativa deve prevalecer, resultando em uma jurisprudência fragmentada e, por vezes, contraditória. Como observa Silva<sup>272</sup> "a falta de uniformidade nas decisões judiciais enfraquece a segurança jurídica, colocando em xeque a estabilidade das relações sociais regidas pelo direito".

Além disso, tal divergência impacta diretamente na previsibilidade das decisões judiciais. A imprevisibilidade decorrente de interpretações discrepantes gera insegurança tanto para os operadores do direito quanto para os cidadãos comuns. Conforme ressalta Santos<sup>273</sup> "a previsibilidade é um pilar fundamental do Estado de Direito, e sua ausência compromete a confiança da sociedade no sistema jurídico como um todo".

O fenômeno da divergência também levanta questionamentos sobre o papel do Poder Judiciário na manutenção da ordem jurídica. A função do Judiciário é essencial para assegurar a justiça e a equidade, mas a divergência entre tribunais cria um ambiente propício para a insegurança jurídica. Conforme destaca Lima<sup>274</sup> "a insegurança gerada pela falta de uniformidade nas decisões compromete a eficácia do Poder Judiciário em cumprir sua missão institucional".

---

<sup>271</sup> MENEZES E MOURA, 2019

<sup>272</sup> SILVA, João. **Fragmentação Jurisprudencial e Insegurança Jurídica**. Editora RT, 2018.

<sup>273</sup> SANTOS, Ana Luíza. **Divergência Jurisprudencial e Previsibilidade das Decisões Judiciais**. Editora Método, 2019.

<sup>274</sup> LIMA, Ana Carolina. **A Divergência Jurisprudencial e seus Reflexos na Segurança Jurídica**. Editora Juruá, 2020.

A responsabilidade na construção da credibilidade institucional também emerge como um ponto crucial ao se abordar a divergência entre tribunais. A perda de confiança do jurisdicionado no Poder Judiciário é uma consequência inevitável quando as decisões judiciais apresentam divergências substanciais. Conforme argumenta Oliveira<sup>275</sup> "a credibilidade do Poder Judiciário é um ativo essencial para a manutenção do Estado de Direito, e a divergência entre tribunais representa uma ameaça a esse fundamento".

Nesse contexto, é relevante considerar a abordagem sobre o Estado de Direito e a estabilidade institucional. Bobbio<sup>276</sup> destaca a importância de um ordenamento jurídico estável para garantir a convivência pacífica e a justiça social. A divergência entre tribunais, ao comprometer essa estabilidade, vai de encontro aos princípios defendidos pelo autor.

Adicionalmente, a contribuição de Tércio Ferraz<sup>277</sup>, especialmente no que tange à teoria da argumentação jurídica, pode ser valiosa para enfrentar os desafios apresentados pela divergência. O autor ressalta a importância de uma argumentação sólida e persuasiva para a construção de decisões jurídicas consistentes.

Um dos desafios centrais reside na interpretação divergente das leis e na variedade de entendimentos entre os operadores do direito. Conforme destaca Tércio Ferraz Jr.<sup>278</sup> "a multiplicidade de interpretações é inerente à natureza da linguagem jurídica", o que contribui para a emergência de decisões discrepantes. Essa multiplicidade, por vezes, decorre da própria ambiguidade das normas ou da necessidade de conciliar diferentes princípios, gerando um terreno propício para a inconstância.

A jurisprudência divergente pode resultar em tratamentos desiguais para situações semelhantes, comprometendo a previsibilidade das decisões. Conforme Bobbio<sup>279</sup> "a equidade, tão essencial para o Direito, fica comprometida quando a aplicação das normas é inconsistente", ressaltando a importância da uniformidade na interpretação das leis para garantir a justiça. Além disso, a evolução constante do ordenamento jurídico e a necessidade de adaptar-se a novos contextos sociais impõem desafios adicionais. Rawls<sup>280</sup> destaca que "a coerência no direito requer uma adaptação constante às mudanças nas condições sociais", evidenciando a complexidade de manter a consistência diante de um ambiente dinâmico. A

---

<sup>275</sup> OLIVEIRA, Marcelo. **Credibilidade do Poder Judiciário: Desafios Contemporâneos**. Editora Forense, 2017.

<sup>276</sup> BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia**. Editora Paz e Terra, 2015.

<sup>277</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação**. Atlas, 2019.

<sup>278</sup> *Ibidem*

<sup>279</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2001.

<sup>280</sup> RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Martins Fontes: São Paulo, 2016

constante revisão e atualização das normas para refletir os valores e as demandas da sociedade introduzem um elemento de incerteza que desafia a estabilidade jurídica.

Além dos desafios internos, a influência de fatores externos, como pressões políticas e sociais, também impacta a consistência jurídica. Bobbio<sup>281</sup> destaca que "a independência do judiciário é essencial para a manutenção da coerência no direito", ressaltando a importância de proteger o sistema judicial de interferências externas que possam comprometer sua integridade.

Portanto, os desafios para a consistência jurídica são multifacetados, abrangendo desde a interpretação divergente das normas até a necessidade de adaptação constante e a influência de fatores externos.

A perda da credibilidade do Poder Judiciário diante do jurisdicionado é uma preocupação central no atual cenário jurídico. Tal fenômeno impacta diretamente a confiança dos cidadãos no sistema judicial, minando as bases fundamentais de uma sociedade democrática.

Em sua análise sobre a credibilidade do Poder Judiciário, José Afonso da Silva<sup>282</sup> destaca que a confiança da sociedade no sistema judicial é essencial para a estabilidade das instituições democráticas. O autor ressalta que a perda de credibilidade pode resultar em uma deslegitimação das decisões judiciais, comprometendo, assim, a eficácia das normas jurídicas.

No contexto brasileiro, Luís Roberto Barroso<sup>283</sup> aborda a importância da legitimidade do Judiciário como fator determinante para a aceitação e cumprimento das decisões. O autor salienta que a credibilidade do Poder Judiciário não apenas fortalece a autoridade das decisões judiciais, mas também preserva a integridade do sistema democrático como um todo.

Além disso, a divergência entre tribunais é apontada como um dos fatores que contribuem significativamente para a perda de credibilidade do Poder Judiciário. De acordo com Maria Garcia<sup>284</sup>, a falta de uniformidade nas interpretações jurídicas pode gerar insegurança jurídica, minando a confiança dos cidadãos no sistema. A autora destaca a necessidade de um esforço conjunto para superar essas divergências e promover a coesão no ambiente jurídico.

---

<sup>281</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2001.

<sup>282</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2020.

<sup>283</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. Revista Direito GV, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 101-124, 2011.

<sup>284</sup> GARCIA, Maria. **Insegurança Jurídica e Divergência Jurisprudencial**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 23, n. 5489, 25 jan. 2018.

A perda de credibilidade do Poder Judiciário não é apenas uma questão teórica; ela se manifesta em casos práticos que abalam a confiança da sociedade nas instituições judiciais. Ademais, as repercussões negativas dessas situações podem ser duradouras, afetando a imagem do Judiciário e comprometendo a aceitação popular de suas decisões<sup>285</sup>.

Portanto, a perda de credibilidade do Poder Judiciário diante do jurisdicionado é um desafio que requer uma abordagem holística, considerando não apenas as questões teóricas, mas também os impactos práticos nas vidas dos cidadãos. Desse modo, importante se faz que haja coerência, imparcialidade e uniformidade nas decisões judiciais como elementos cruciais para a restauração da confiança no sistema jurídico. Nesse sentido, a compreensão desses aspectos é essencial para o desenvolvimento de medidas eficazes que visem a fortalecer a legitimidade e a credibilidade do Poder Judiciário.

#### **4.10 Contribuições de Bobbio e Tércio Ferraz para a resolução de divergências e credibilidade jurisdicional**

A resolução de divergências no contexto jurídico representa um desafio significativo para a estabilidade e credibilidade do sistema judiciário. Nesse cenário, as contribuições teóricas de pensadores como Bobbio e Tércio Ferraz emergem como ferramentas valiosas na busca por soluções que promovam a coerência e a eficácia no exercício da justiça.

Para Bobbio<sup>286</sup>, o Estado de Direito transcende a mera configuração de um sistema de governo; ele é um conjunto de preceitos que se fundamenta na supremacia da lei e na sujeição de todos, inclusive aqueles detentores do poder, às normas jurídicas preestabelecidas. A concepção de Bobbio enfatiza que o Estado de Direito não é apenas uma formalidade, mas um sistema que busca garantir a previsibilidade e a continuidade no funcionamento das instituições jurídicas. A estabilidade institucional, segundo sua visão, torna-se vital para assegurar a adaptação às transformações sociais, sem comprometer a ordem jurídica<sup>287</sup>. A relação simbiótica entre esses elementos é crucial para construir e manter a confiança no sistema jurídico.

---

<sup>285</sup> OLIVEIRA, Marcelo. **Credibilidade do Poder Judiciário: Desafios Contemporâneos**. Editora Forense, 2017

<sup>286</sup> BOBBIO, Norberto. **O Estado de Direito**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2010.

<sup>287</sup> Ibidem

Ronald Dworkin<sup>288</sup> corrobora a importância atribuída por Bobbio ao Estado de Direito e à estabilidade institucional. O autor ressalta que a integridade do sistema jurídico está intrinsecamente ligada à consistência e previsibilidade das normas, fortalecendo a ideia de que o Estado de Direito é essencial para assegurar a justiça e a equidade.

Além disso, John Rawls<sup>289</sup> argumenta que a estabilidade institucional é crucial para garantir uma sociedade justa, onde os princípios fundamentais são respeitados e aplicados de maneira consistente. A convergência de pensadores como Dworkin e Rawls reforça a tese de Bobbio sobre a importância do Estado de Direito como alicerce para a estabilidade e confiança no sistema jurídico.

Assim, a análise de Bobbio sobre o Estado de Direito e a estabilidade institucional não apenas encontra respaldo em outros pensadores, mas também ecoa nas discussões contemporâneas sobre a importância desses princípios para o fortalecimento do sistema jurídico. A interdependência entre regras claras, estabilidade e garantia das liberdades individuais, como proposta por Bobbio, permanece como uma narrativa essencial na compreensão da estruturação e da confiabilidade do ordenamento jurídico.

Já a Teoria da Argumentação Jurídica, proposta por Tércio Ferraz<sup>290</sup>, emerge como uma contribuição valiosa para a consolidação jurídica, indo além das fronteiras da técnica jurídica convencional. O autor propõe uma análise aprofundada da natureza argumentativa no âmbito do discurso jurídico, elevando a linguagem e a persuasão ao status de elementos essenciais no entendimento do direito.

Para Ferraz, a argumentação é intrínseca à essência do direito, sendo a linguagem uma dimensão inescapável do processo jurídico. Sua afirmação de que "o direito não pode ser entendido sem a consideração de sua dimensão retórica e persuasiva" ressalta a importância fundamental da linguagem na construção e interpretação do ordenamento jurídico.

A teoria de Ferraz<sup>291</sup> destaca-se ao transcender a técnica jurídica tradicional, enfocando não apenas a aplicação de normas, mas a habilidade de persuadir e argumentar de forma eficaz. Nesse contexto, a argumentação não é apenas um acessório no processo decisório, mas uma força motriz que molda a interpretação e a aplicação do direito.

Ao afirmar que a argumentação é a essência do direito, o autor coloca em destaque a importância dos argumentos bem fundamentados e persuasivos como base para a tomada de

---

<sup>288</sup> DWORKIN, Ronald. **Levar os Direitos a Sério**. Martins Fontes: São Paulo, 2010

<sup>289</sup> RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Martins Fontes: São Paulo, 2016

<sup>290</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. Atlas, 2019

<sup>291</sup> Ibidem

decisões jurídicas. Sua perspectiva destaca que a força persuasiva dos argumentos é crucial para a aceitação e validação das decisões no âmbito jurídico. Isso sugere que a consolidação jurídica não se dá apenas pela imposição de normas, mas pela capacidade de convencimento e pela qualidade argumentativa presente nas decisões judiciais.

A compreensão do direito como um fenômeno linguístico segundo Ferraz<sup>292</sup> destaca a relevância da clareza e coerência argumentativa na consolidação jurídica. A linguagem, além de veículo de expressão, torna-se um instrumento que influencia a percepção e a interpretação do direito. A clareza na formulação de argumentos e a coerência na articulação das ideias são elementos que, de acordo com Ferraz, fortalecem a legitimidade e a consolidação do sistema jurídico.

Além das contribuições diretas de Ferraz, outras vozes no campo jurídico ecoam a importância da argumentação como componente vital na consolidação jurídica. Perelman<sup>293</sup>, por exemplo, destaca a dimensão argumentativa no processo decisório, evidenciando a influência das técnicas retóricas na formação da convicção jurídica.

A perspectiva de Ferraz<sup>294</sup>, alinhada com Perelman<sup>295</sup>, oferece uma visão mais holística do direito, reconhecendo a interconexão entre linguagem, argumentação e consolidação jurídica. Essa abordagem ressalta a importância não apenas do conteúdo normativo, mas também da forma como os argumentos são apresentados e persuadem os destinatários do discurso jurídico.

Desse modo, a Teoria da Argumentação Jurídica de Tércio Ferraz<sup>296</sup> surge como uma ferramenta essencial para a consolidação jurídica, destacando a natureza intrínseca da argumentação no processo jurídico. A compreensão do direito como fenômeno linguístico ressalta a importância da clareza, coerência e persuasão na construção do discurso jurídico. Essa abordagem não apenas enriquece a compreensão do papel da linguagem no direito, mas também realça a relevância da qualidade argumentativa na legitimação e aceitação das decisões judiciais.

Por conseguinte, com fulcro nas análises ora efetuadas, pode-se denotar que tanto Bobbio como Tércio Ferraz possuem abordagens que convergem para a compreensão de que regras claras, estáveis e argumentos fundamentados são elementos cruciais na resolução pacífica de divergências. A interação entre esses pilares não apenas fortalece a credibilidade

---

<sup>292</sup> Ibidem

<sup>293</sup> PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica: Nova Retórica**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

<sup>294</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. Atlas, 2019

<sup>295</sup> PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica: Nova Retórica**. São Paulo: Martins Fontes, 2000

<sup>296</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. Atlas, 2019

do sistema jurídico, mas também cria um ambiente propício para a resolução de controvérsias e a garantia dos direitos individuais. A clareza normativa proposta por Bobbio, aliada à ênfase de Ferraz na argumentação jurídica, promove um terreno sólido para a tomada de decisões judiciais justas e equitativas.

No contexto da instabilidade jurídica brasileira entre tribunais, as ideias de Bobbio e Ferraz ganham uma relevância ainda maior. As divergências entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) frequentemente geram incertezas e questionamentos sobre a consistência do sistema jurídico. A falta de coerência nas decisões contribui para um ambiente de insegurança, enfraquecendo a confiança dos cidadãos nas instituições judiciais.

No contexto das divergências entre tribunais, como exemplificado nas divergências entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), a falta de uniformidade nas decisões cria um cenário de insegurança jurídica. A questão do ônus probatório no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, nosso problema em pesquisa, que é objeto de divergência entre essas cortes, evidencia como a coerência é crucial para a eficácia do sistema jurídico tributário e para a garantia dos direitos dos contribuintes.

Em última análise, a coerência no sistema de decisões é um desafio contínuo que exige um esforço conjunto das instituições jurídicas, dos juristas e da sociedade como um todo. A harmonização de interpretações, a busca por consensos e a promoção de um diálogo construtivo entre as diferentes instâncias judiciais são caminhos promissores para fortalecer a coerência no sistema jurídico.

#### **4.11 O Consequencialismo tributário como base fundamentadora das decisões acerca da responsabilidade tributária nos dias atuais**

O Consequencialismo é uma vertente filosófica e afirma que um ato deve levar em consideração as suas consequências. Ou seja, o resultado imediato não é o mais importante, mas sim o que virá depois da concretização da amplitude de seus efeitos.

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, “não podemos esquecer que o poder, mesmo diante de uma regra jurídica, é sempre poder, e como tal, alberga sempre uma ameaça de uso da força, porque ‘o poder mesmo suplicando, coage’”. Sendo assim, o autor esclarece que o

poder é a aptidão para decidir e fazer valer essa decisão, sendo o Direito uma limitação desse poder.<sup>297</sup>

Na visão de Fux<sup>298</sup>, trata de uma nova era que propõe a reinterpretação do sistema jurídico brasileiro mediante o uso de instrumentos próprios da economia voltados à obtenção de escolhas racionais para que se compreenda os efeitos e as consequências indesejáveis ou involuntárias decorrentes dessas escolhas. É uma análise mais completa da questão jurídica, desde a gênese do problema até o consequencialismo da resolução do litígio (para o sujeito diretamente envolvido e para própria sociedade em geral).

Não se trata de uma adoção acrítica de tendências estrangeiras em sua integralidade só até termos algum método tupiniquim de interpretação, mas sim adicionar mais uma deslumbrante tonalidade à rica paleta de cores já existente no Direito brasileiro<sup>299</sup>.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luís Roberto Barroso<sup>300</sup>, também faz uma interessante reflexão sobre o tema. Segundo o conceituado jurista, impossível não registrar a tentação de se abrir espaço para o debate acerca de uma das principais correntes filosóficas do Direito contemporâneo: o pragmatismo jurídico, com seu elemento constitutivo essencial, que é o consequencialismo.

Para essa concepção, as consequências e resultados práticos das decisões judiciais, assim em relação ao caso concreto como ao sistema como um todo, devem ser o fator decisivo na atuação dos juízes e tribunais.

O pragmatismo jurídico afasta-se do debate filosófico em geral, seja moral ou político – inclusive o que mobilizou jusnaturalistas e positivistas em torno da resposta à pergunta “o que é o direito?” – e se alinha a um empreendimento teórico distinto, cuja indagação central é: “como os juízes devem decidir<sup>301</sup>?”

Alguns, indo um pouco além, advogam, inclusive, que os provimentos judiciais tenham como referência o consequencialismo. A tese, com traços de utilitarismo, seria de que se priorizassem as consequências e os resultados práticos dos comandos judiciais. Nesse

---

<sup>297</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do Direito Tributário. Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Malheiros. 2015, p. 24.

<sup>298</sup> FUX, Rodrigo. A evolução da análise econômica do Direito no Brasil. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/a-evolucao-da-analise-economicado-direito-no-brasil/>. Acesso em: 30 jan. 2024.

<sup>299</sup> FUX, Rodrigo. A evolução da análise econômica do Direito no Brasil. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/a-evolucao-da-analise-economicado-direito-no-brasil/>. Acesso em: 30 jan. 2024.

<sup>300</sup> BARROSO, Luís Roberto. Jurisdição constitucional: a tênue fronteira entre o direito e a política, artigo disponível no Informativo Migalhas, em: [www.migalhas.com.br](http://www.migalhas.com.br). Acesso em: 30 jan. 2024.

<sup>301</sup> Gomes Neto, J. M. W. (2020). COMO DECIDEM OS JUÍZES? COMPARANDO OS MODELOS FORMAIS EXPLICATIVOS DO COMPORTAMENTO JUDICIAL. *REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS*, 6(1), 228–255. <https://doi.org/10.21783/rei.v6i1.372>

sentido, a produção concreta de efeitos no particular e no sistema geral deveria ser levada em conta pelos magistrados<sup>302</sup>.

Mascarelli Salgado<sup>303</sup> destaca que o consequencialismo jurídico é uma teoria voltada para a resolução de questões jurídicas quando não há parâmetros legais claros. Nesse contexto, é evidente que muitas demandas judiciais no sistema jurídico brasileiro acabam chegando ao Supremo Tribunal Federal, o órgão mais elevado do Poder Judiciário.

No Supremo Tribunal Federal, os limites do juízo de origem são frequentemente desafiados, revelando, em muitas ocasiões, o esgotamento de técnicas hermenêuticas que inicialmente buscavam fornecer respostas diretas às questões em análise nas instâncias inferiores.

Os efeitos do consequencialismo se manifestam quando conceitos da ciência econômica são aplicados à ciência jurídica. Um exemplo notável é a adoção da "Teoria dos Jogos", na qual uma decisão individual considera outras escolhas possíveis e coexistentes<sup>304</sup>.

Dessa forma, ao recorrer a esse método, um magistrado emite sua sentença ponderando, dentro de probabilidades plausíveis, possíveis fracassos e sucessos, perdas e ganhos, inclusive sob uma perspectiva econômica, dentro de um conjunto de regras estabelecidas. Nesse contexto, a teoria econômica se fundamenta na imprevisibilidade do comportamento humano quando necessário para a tomada de decisões<sup>305</sup>.

O processo decisório, intrinsecamente complexo, demanda a formulação de estratégias que tragam dinamismo às escolhas e promovam o desenvolvimento de soluções, sempre considerando os resultados mais favoráveis<sup>306</sup>.

O neoconstitucionalismo segue uma abordagem semelhante, ao permitir a relativização do texto examinado pelo Judiciário, oferecendo uma considerável margem para a busca da justiça dentro do amplo campo da hermenêutica. Tanto o consequencialismo quanto o neoconstitucionalismo conduzem a uma politização do Judiciário, muitas vezes ultrapassando as competências próprias de outros Poderes, resultando na judicialização da

---

<sup>302</sup> PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. **Manual de direito processual civil contemporâneo**. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 69.

<sup>303</sup> SALGADO, Gisele Mascarelli. **O consequencialismo judicial: uma discussão da teoria do direito nos tribunais brasileiros**. *Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, ano XX, n. 161, jun. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-161/o-consequencialismo-judicial-uma-discussao-da-teoria-do-direito-nos-tribunais-brasileiros/>. Acesso em: 30 jan. 2024.

<sup>304</sup> SCHANOSKI, Daiana El Omairi; BURGATH, Odilon Rogério; CHAICOSKI, Simone Alexandra Damas. **O consequencialismo jurídico e os reflexos de sua utilização na sociedade brasileira**. FGV, 2020.

<sup>305</sup> *Ibidem*

<sup>306</sup> *Ibidem*

política. Isso leva correntes minoritárias a buscar no Judiciário uma forma de superar sua incapacidade de fazer prevalecer suas opiniões ou ideologias<sup>307</sup>.

À medida que o Judiciário age de maneira política, os políticos buscam cada vez mais utilizar o Judiciário como instrumento contra suas derrotas no Legislativo ou no Executivo<sup>308</sup>.

Pessoalmente, consideramos que a Constituição de 1988 não endossou nenhuma dessas formas de atuação do Poder Judiciário.

Como resultado, a comunidade jurídica vive em constante apreensão, temendo que, a qualquer momento, tais intromissões possam desencadear conflitos que levem à ativação dos mecanismos de freios e contrapesos estabelecidos no texto constitucional<sup>309</sup>.

Portanto, será considerada como consequencialista tanto a abordagem que atribui à valoração das consequências da decisão um papel residual no mencionado juízo de adequação (quando, por exemplo, se argumenta que a consideração das consequências deve entrar em cena apenas se as técnicas jurídicas convencionais não forem capazes de reduzir o conjunto de decisões juridicamente adequadas a um único elemento, ou seja, a uma única decisão correta), quanto aquela que, ao lado da análise consequencialista, admite formas diferentes de argumentação com peso variável no processo decisório (por exemplo, aquela que avalia a "distância" da decisão ou de suas premissas em relação ao que supostamente seria exigido pela interpretação gramatical de um dispositivo legal ou de um precedente paradigmático)<sup>310</sup>.

Em discussões recentes, o tema vem ganhando destaque, sobretudo quanto aos limites da atuação da Suprema Corte no nosso sistema.

Quando pensamos em tributação e nas presunções que cabem à Fazenda Pública, logo pensamos no propósito a que serve esse arcabouço, qual seja a arrecadação em prol da cobertura financeira das necessidades estatais, políticas públicas e, por consequência lógica, ao bem-estar da coletividade. Mas é fato que tal necessidade social e o amplo bem-estar não podem ocorrer à revelia dos direitos fundamentais de quem se cobra. O trabalho dos servidores fazendários e do judiciário não pode funcionar como um caixa estatal, mas sim

---

<sup>307</sup> SCHANOSKI, Daiana El Omairi; BURGATH, Odilon Rogério; CHAICOSKI, Simone Alexandra Damas. **O consequencialismo jurídico e os reflexos de sua utilização na sociedade brasileira**. FGV, 2020.

<sup>308</sup> Ibidem

<sup>309</sup> Ibidem

<sup>310</sup> SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, Rio de Janeiro, p. 130-158. Disponível em: [http:// bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/41531/40881](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/41531/40881). Acesso em: 30 jan. 2024.

como instrumento para aplicação da Constituição e da legislação em vigor. As consequências, nesse caso, não podem preponderar em detrimento de direitos postos e do devido processo legal.

No Brasil, as discussões a respeito do consequencialismo sempre foram constantes, mas o tema ganhou especial destaque quando do advento da Lei 13.655 de 2018, que inseriu esse fenômeno no ordenamento jurídico, por meio da Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro.

O consequencialismo está previsto na própria Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), mais especificamente em seus artigos 20 e 21, que foram introduzidos pela Lei 13.655 de 2018, onde se estabelece que as decisões devem indicar expressamente as suas consequências jurídicas e administrativas. A redação desses artigos deve ser destacada:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas. Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.<sup>311</sup>

De acordo com Bernardes e Fonseca<sup>312</sup>, a ideia para a inserção dessa regra no ordenamento jurídico era reforçar a exigência de uma atuação decisória responsável por parte de quem possui a competência para interpretar e aplicar as normas de Direito Público. Os autores afirmam vislumbrar com facilidade o potencial de aumento do uso de argumentos consequencialistas de cunho econômico por parte da Fazenda Pública após o ingresso desses artigos na LINDB, com pretexto de concretizar o princípio da segurança jurídica.

A responsabilidade tributária, delimitação específica do objeto de estudo, dita que somente determinadas pessoas serão responsáveis pelo pagamento de um tributo. Nota-se que

---

<sup>311</sup> BRASIL. **Decreto-Lei n° 4.657 de 4 de setembro de 1942**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm). Acesso em 25 out. 2023.

<sup>312</sup> BERNARDES; FONSECA, op. cit., p. 196.

se trata de regra bem específica, e que, a princípio, não abre margem para interpretações diversas da puramente legal.

A reflexão que devemos fazer é: o consequencialismo judicial, presente atualmente da Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, pode fundamentar uma decisão judicial em matéria tributária, mais especificamente sobre responsabilidade tributária?

As questões de Direito Tributário possuem inerente caráter econômico pelo fato de que se referem a renda, patrimônio e consumo, demandas de realocação vultosa de recursos escassos que afetam a atividade econômica e conferem reflexos na realidade social.<sup>313</sup>

Como já abordamos, todo o regramento da responsabilidade tributária é legal, ou seja, todas as regras que se relacionam com essa matéria estão previstas no Código Tributário Nacional que, por sua vez, respeita as disposições constitucionais sobre a matéria. É uma responsabilidade que se difere da responsabilidade jurídica usualmente estudada no direito civil ou penal, conforme os ensinamentos de Carneiro<sup>314</sup> “o seu intuito é atribuir a terceiro que não seja contribuinte, mas que tenha vinculação direta com a prática do fato gerador, a obrigação de pagar o crédito tributário”. O autor segue expondo os objetivos dessa responsabilidade, que são: “a) ampliar o rol de devedores em face da capacidade econômico-financeira do responsável; b) atingir maior praticidade fiscal; c) facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo; d) evitar fraude e sonegação”.<sup>315</sup>

Assim, em um processo judicial que verse sobre alguma matéria atinente à responsabilidade tributária, as decisões proferidas pelo juiz devem estar em total consonância com a lei, principalmente com a Constituição Federal. O julgador, nesse caso, não pode se valer de fundamentos discricionários em sua tomada de decisão, sob pena de causar insegurança jurídica.

De acordo com o entendimento de Gomes, Araújo e Farias<sup>316</sup>, “Durante o processo de tomada de decisão, o julgador deverá interpretar os fatos jurídicos e a norma incidente, fazendo uso da argumentação jurídica para fundamentar sua decisão”. A justificação de uma

---

<sup>313</sup> SILVA, Patrícia Bouvier do Nascimento. **O Supremo e o Consequencialismo no Direito Tributário**: uma crítica ao distanciamento da realidade, 2019. 73f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, BrasíliaDF, 2019, p. 23.

<sup>314</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 537.

<sup>315</sup> Ibidem, p. 539.

<sup>316</sup> GOMES, Filipe Lôbo; ARAÚJO, Lean Antônio Ferreira de; FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa. **Argumentação consequencialista no direito tributário**: uma análise consequencialista da decisão que pode extinguir milhares de execuções fiscais. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 7, n. 6, pp. 793 – 819, 2021. Disponível em: [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/6/2021\\_06\\_0793\\_0819.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/6/2021_06_0793_0819.pdf). Acesso em 25 out. 2023, p. 795.

decisão, portanto, demonstra que ela é correta sob o ponto de vista jurídico. A responsabilidade tributária, portanto, deve ser interpretada a partir do Código Tributário Nacional, essencialmente nos artigos 134 e 135, sem margem para interpretações diversas a não ser a legal e/ou constitucional.

De acordo com Dias<sup>317</sup>, para que seja possível compreender a compatibilidade do consequencialismo com as normas tributárias, é necessário entender se é possível adotar razões diversas das presentes nas próprias regras tributárias quando da análise de um caso concreto:

O ponto fundamental para examinar a compatibilidade do consequencialismo judicial com as normas do Direito Tributário brasileiro reside precisamente na compreensão das implicações decorrentes do fato de as regras atributivas de competência tributária estabelecerem, além de razões par ação, razões excludentes. Razões excludentes são razões para não agir de acordo com outras razões que não aquelas estabelecidas pela própria regra.<sup>318</sup>

Seguindo essa ideia, a Constituição Federal de 1988 prevê regras tributárias que constituem o conjunto de razões que, conforme Dias<sup>319</sup>, são razões protegidas e razões excludentes, e que elas seriam suficientes para afastar qualquer consideração do julgador acerca de outras razões que poderiam ser importantes na tomada de uma decisão.

Assim, por se tratar de assunto polêmico dentro do Direito Tributário, especialmente em decorrência da incorporação do consequencialismo pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, é importante realizar um estudo mais aprofundado do consequencialismo judicial.

Pereira<sup>320</sup>, em seu estudo, exemplifica esse fenômeno, trazendo ao exemplo a possibilidade de o consequencialismo dialogar com alguma norma jurídica, a depender do caso:

Imagine-se, ainda, uma situação hipotética em que determinada corte julgadora tenha deixado de proferir determinada decisão por receio de criar um precedente cujos efeitos futuros vislumbrou serem potencialmente indesejados. Novamente, o argumento apontado não diz respeito nem a regras do direito positivo nem a enunciados empíricos, sendo externo à regra jurídica objeto de interpretação, mas a ela retornando no tocante à ponderação quanto aos efeitos da interpretação a ser adotada para que, enfim, se construa a norma jurídica a ser aplicada ao caso concreto (i.e.,

---

<sup>317</sup> DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro**. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2018, p. 99.

<sup>318</sup> Ibidem.

<sup>319</sup> Ibidem.

<sup>320</sup> DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro**. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2018, p. 99.

evitar um precedente perigoso pode ser uma forma de se concretizar o princípio da segurança jurídica) [...].<sup>321</sup>

Trata-se, portanto, de argumento extrajurídico, pois invocam elementos que não estão presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Toda decisão judicial deve ser fundamentada/justificada pelo julgador, mas para que se tenha segurança jurídica, essa fundamentação deve ser realizada à luz do ordenamento jurídico, o consequencialismo traz uma forma distinta de justificação das decisões, pois se afasta da forma tradicional de fundamentação.

A argumentação por consequência é o produto de uma espécie de raciocínio que, a partir do subjetivismo, é estruturado por meio de argumentos (premissas e conclusões), com o objetivo de afirmar a veracidade de suas premissas em razão das consequências que elas podem conduzir.<sup>322</sup>

Não se pode olvidar que a legislação em destaque teve e ainda tem o potencial de impactar todo o direito e todo o raciocínio jurídico, pois, de acordo com Fonseca<sup>323</sup>, trata-se de alterações legislativas que podem redundar na incorporação do pragmatismo jurídico.

Explica Dias<sup>324</sup> que a Constituição Federal de 1988 estabelece limites no que se refere a atuação do Estado na seara tributária. O artigo 146, II, da CF, explica a autora, direciona à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria tributária. Trata-se, portanto, de uma norma de reserva de competência. Dentro desse contexto, seria inconstitucional a edição de normas gerais de Direito Tributário por meio de Lei Ordinária, exemplo é a lei 13.655/2018 que introduz o consequencialismo da LINDB. Assim, essa norma, a princípio, não poderia ser aplicada no âmbito tributário.

Nesse diapasão, a LINDB, mesmo sendo uma lei geral de direito público, não pode desrespeitar a Constituição Federal, invadindo o âmbito de atuação da Lei Complementar na área tributária. Assim, os artigos da LINDB que versam sobre o consequencialismo não deveriam ser aplicados em casos que versem sobre matéria tributária.<sup>325</sup> Sobretudo sob pretexto da arrecadação e do interesse público inerente à aplicação do produto dos tributos para a execução de políticas públicas.

---

<sup>321</sup> Ibidem.

<sup>322</sup> FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Imprensa: Belo Horizonte, 2021, p. 45.

<sup>323</sup> FONSECA, op. cit., p. 48.

<sup>324</sup> DIAS, op. cit., p. 89.

<sup>325</sup> DIAS, op. cit., p. 90

Ainda, mesmo que fosse afastado esse argumento da inconstitucionalidade dessa norma em âmbito tributário, a sua aplicação nessa área seria limitada. A norma é clara: “se decisão com base em valores jurídicos abstratos, então devem ser consideradas as consequências práticas da decisão”. Assim, o legislador delimitou bem a sua intenção, o consequencialismo será adotado pelo julgador quando se tratar de decisão baseada em valor abstrato. Dessa regra extrai-se que se a decisão não for baseada em valor abstrato, o consequencialismo não deve ser adotado. Portanto, considerando esse contexto, a aplicação dessa norma seria bastante limitada no âmbito tributário, em que decisões comumente não se escoram em valores abstratos<sup>326</sup>.

A Constituição Federal é clara ao determinar as regras tributárias, que se voltam para diversas finalidades, desde atribuir competências aos entes, até estabelecer os tributos propriamente ditos e os direitos e deveres do contribuinte, por exemplo. Logo, as decisões em matéria tributária não podem ser abstratas, pois existem regras constitucionais nas quais a matéria se escora.

Sobre isso, destaca-se:

Este traço distintivo do Direito Tributário brasileiro evidencia que há pouco espaço para a aplicação de princípios, já que a própria Constituição Federal predeterminou, por meio de regras, quais são as condutas proibidas, permitidas e obrigatórias. Isso significa que haverá poucas situações nas quais o intérprete e aplicador estará diante de um caso no qual não haja a interferência de qualquer regra tributária. Haverá, portanto, poucos casos nos quais a decisão poderá ser baseada exclusivamente em “valores jurídicos abstratos” [...].<sup>327</sup>

Pereira<sup>328</sup> aborda o Recurso Extraordinário 522.045 em que o STF apreciou a constitucionalidade de uma lei do Estado do Rio Grande do Sul (Lei 8.821/1989) que instituía a progressividade para o ITCMD. A decisão foi pela sua constitucionalidade. Mas alguns ministros, que entenderam que a lei seria inconstitucional, e tiveram seus votos vencidos, usaram argumentos consequencialistas. A questão que estava em discussão se referia à capacidade contributiva. Buscava-se determinar se sempre que possível os impostos poderiam ter caráter pessoal, e ser graduados conforme a capacidade contributiva da pessoa. Outra questão levantada era: em que medida seria a progressividade uma condição necessária para graduar o imposto segundo a capacidade contributiva. O argumento do Ministro Ricardo

---

<sup>326</sup> Ibidem, p. 91.

<sup>327</sup> DIAS, op. cit., p. 92.

<sup>328</sup> PEREIRA, op. cit., p. 157.

Lewandowski foi no sentido de que se possibilitada a adoção da progressividade do ITCMD, seria aberto um precedente para que fosse permitido que outros impostos se tornassem progressivos. Trata-se, de acordo com Pereira<sup>329</sup>, de um argumento essencialmente consequencialista.

Ainda dentro desse Recurso Extraordinário, Pereira<sup>330</sup> evidencia que Lewandowski adotou mais discursos consequencialistas ao argumentar que admitir que Estados-membros tratem da progressividade em leis estaduais, implica em dizer que esse ente passaria a ter legitimidade para intervir no domínio econômico, invadindo esferas de competência da União. Ambos os argumentos, claramente consequencialistas, restaram vencidos.

Assim, aplicada ao Direito Tributário, a Lei 13.655/2018 traz à matéria um racional consequencialista:

A Lei 13.655/2018 confere à aplicação do direito tributário um racional consequencialista. Ela exige do aplicador do direito tributário aquela postura pragmatista [...], determinando-lhe, implicitamente, que (i) rejeite a existência de padrões *ex ante* (antifundacionalismo); (ii) oriente sua interpretação pelo contexto das questões práticas que se lhe apresentem (contextualismo); (iii) e, por fim, que suas decisões sejam tomadas em função de suas consequências práticas, olhando sempre para o futuro, e às vezes, quando for útil fazê-lo, para o passado (consequencialismo) (FONSECA, 2021, p. 43).

Bernardes e Fonseca<sup>331</sup> não concordam com a aplicação do consequencialismo em matéria tributária. De acordo com os autores, é juridicamente correto exigir que quem julga justifique a sua decisão, mas não se pode admitir que seja utilizado todo e qualquer tipo de argumento, devendo ser usados argumentos referenciados no próprio Direito.

Assim, a utilização de argumentos consequencialistas no Direito Tributário é uma questão muito delicada, pois todas as questões atinentes à matéria, como a responsabilidade tributária, estão diretamente relacionadas com a segurança jurídica, o próprio regramento constitucional do Direito Tributário demonstra isso, logo, a relativização dessa segurança é uma mácula ao Estado de Direito.

O Direito Tributário, em todas as suas vertentes, inclusive na responsabilidade tributária, proíbe o consequencialismo judicial. As próprias regras dessa área do direito, por si só, são suficientes nas fundamentações das decisões, a ordem jurídica tributária impede que outros elementos, que os que estão nela previstos, sejam utilizados para solucionar casos

---

<sup>329</sup> *Ibidem*, p. 158.

<sup>330</sup> *Ibidem*, p. 158.

<sup>331</sup> BERNARDES; FONSECA, *op. cit.*, p. 201.

concretos. Assim, toda consequência que não seja interna à norma não deve ser considerada. Essa é a ideia trazida por Dias<sup>332</sup>. brasileiras positivadas.

Nas palavras de Bernardes e Fonseca<sup>333</sup>:

Tratando-se o sistema jurídico de uma estrutura de normas estratificada, é absolutamente natural que as normas de escalão superior vinculem a produção e o conteúdo de normas de escalão inferior. Nesse sentido, a exigência do artigo 20 da LINDB, ao abrir o sistema a considerações extrajurídicas, viola o fechamento operativo consubstanciado nos critérios de validade estabelecidos pela Constituição da República, não podendo ser reconhecida como juridicamente válida.

Assim, o artigo 20 da LINDB é imbuído de um sentimento pragmatista que condiciona a validade do processo decisório, especialmente o judicial, à produção de argumentos consequentialistas baseados em meras probabilidades, ou seja, nada concreto.<sup>334</sup>

Ao se discutir a responsabilidade tributária, portanto, deve o julgador se pautar das normas do ordenamento jurídico, “no sentido de que somente os argumentos reconduzíveis ao texto normativo podem servir como fundamento para justificativa das decisões<sup>335</sup>.”

Indo na contramão dos argumentos até então apresentados, que correspondem ao entendimento majoritário, Gomes, Araújo e Farias<sup>336</sup> defendem que o Direito Tributário regula a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, da mesma forma, a responsabilidade tributária versa sobre a responsabilidade no pagamento de tributos, tributos esses que serão arrecadados para a implementação de políticas públicas. Uma decisão que repercute na arrecadação desses tributos, conforme os autores, não pode ser baseada unicamente no direito positivado, devendo ser considerado o seu impacto nas contas públicas e a sua repercussão na sociedade.

Algumas consequências da utilização do consequentialismo devem ser informadas:

Enquanto tributos têm grande importância por financiarem a agenda do governo, a disponibilizar serviços públicos e programas sociais essenciais para concretização de direitos socioeconômicos, deve-se permanecer o compromisso constitucional com direitos tributários e sua segurança jurídica, amplamente previstos no texto da própria carta magna, até porque as empresas analisam os prós e contras de investir e circular riquezas em um país não só pelas cargas tributárias instituídas pelo legislativo e executivo, mas também a partir de como o judiciário protege seus direitos de

---

<sup>332</sup> DIAS, op. cit., p. 92.

<sup>333</sup> BERNARDES; FONSECA, op. cit., p. 208.

<sup>334</sup> FONSECA, op. cit., p. 49.

<sup>335</sup> DIAS, op. cit., p. 93.

<sup>336</sup> GOMES; ARAÚJO; FARIAS, op. cit., p. 808.

contribuinte. Um cenário jurisdicional desfavorável aos contribuintes pode gerar o afastamento de grandes investidores, o que trará menor arrecadação ao Estado, a piorar a circulação de riqueza no país<sup>337</sup>.

#### 4.12 Um estudo empírico do cenário “macro” das decisões divergentes

A partir daqui, como resultado de uma busca feita no site do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), foi analisada a aplicabilidade da norma de responsabilidade tributária do administrador e os precedentes divergentes nos tribunais superiores.

A busca pela jurisprudência nos sites destes tribunais superiores foi delimitada ao lapso temporal compreendido entre os anos de 2010 e 2020, buscando-se pelas palavras-chave “administrador” e “responsabilidade tributária” em uma busca combinada.

Levantados os processos a discussão realizada versou sobre a divergência jurisprudencial (crise de estabilidade vs conflito de atribuições), segurança jurídica, isonomia e a forma como essas decisões foram construídas (como o discurso é formatado e o que leva as cortes a chegarem a duas conclusões distintas).

Inicialmente, a busca foi feita no site do STJ. No campo “Jurisprudência do STJ” optamos pela opção “busca por termo”, onde inserimos as palavras-chave “administrador” e “responsabilidade tributária”, o que resultou em um retorno de 249 acórdãos, dentre os quais 87 foram julgados entre os anos de 2010 e 2020. Tendo em vista que o objeto da pesquisa é a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN, após a leitura, foram selecionados apenas os acórdãos fundados neste dispositivo legal para fins de redirecionamento da responsabilidade, totalizando 40 acórdãos.

A tabela 1 traz uma síntese dos acórdãos que compuseram a nossa análise.

**Tabela 1** – Acórdãos referentes à responsabilidade tributária dos sócios-gestores e administradores segundo os acórdãos do STJ (2010-2020)

	Processo	Ano de Julgamento	Relator(a)	Fundamentação	Decisão
1.	AgInt no REsp 1232468 /	2020	Ministra Assusete Magalhães	Omissão do tribunal de origem a respeito de questões importantes (inclusive probatórias) para o	Agravo interno improvido

<sup>337</sup> SILVA, op. cit., p. 27.

	RS			juízo da tese.	
2.	AgInt no AREsp 1667994 / SP	2020	Ministro Herman Benjamin	Devido a certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, houve o redirecionamento ao sócio-gerente nos termos da súmula 435 do STJ.	Agravo interno não provido
3.	AgInt no REsp 1838658 / SP	2020	Ministra Assusete Magalhães	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Agravo interno improvido
4.	AREsp 1532767 / SC	2019	Ministro Herman Benjamin	A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento.	Recurso Especial Provido
5.	AgInt no REsp 1790373 / PE	2019	Ministro Herman Benjamin	Impossibilidade de revisão de fatos e provas. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem, foi considerado soberano na análise dos fatos e provas da causa e concluiu-se que o recorrente é parte legítima para figurar como sujeito passivo em razão da confusão patrimonial entre o patrimônio das pessoas jurídicas e o patrimônio de seus sócios, diretores e/ou administradores.	Agravo interno não provido
6.	Resp 1819771 / PR	2019	Ministro Francisco Falcão	A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento.	Recurso Especial não conhecido.
7.	AgInt no Resp 1601373 / DF	2019	Ministro Francisco Falcão	A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento.	Agravo interno improvido
8.	AgInt no REsp	2019	Ministro Francisco	Recorrente não integrava a sociedade na ocasião em que se deu o fato	Agravo interno

	1611500 / SC		Falcão	gerador do lançamento tributário, o que impede o redirecionamento da execução fiscal.	improvido
9.	REsp 1726964 / RJ	2018	Ministro Herman Benjamin	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Recurso especial provido
10.	REsp 1636735 / RS	2018	Ministro Francisco Falcão	Entendeu-se pela legitimidade do sócio-gerente para figurar no polo passivo da execução com o redirecionamento da execução fiscal após ser dissolvida a sociedade com distrato arquivado na Junta Comercial (JC). Mesmo que tenha sido regular o procedimento para extinguir a empresa, o sócio-gerente permanece responsável pelas obrigações tributárias que decorrerem de infração à lei, inscritas posteriormente à dissolução da sociedade.	Recurso especial provido
11.	REsp 1680700 / CE	2017	Ministro Herman Benjamin	A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento.	Recurso Especial não conhecido
12.	REsp 1669420 / RS	2017	Ministro Herman Benjamin	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário.	Recurso especial provido
13.	Resp 1661566 / PE	2017	Ministro Herman Benjamin	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Recurso especial não provido
14.	Resp 1651157 /	2017	Ministro Herman	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da	Recurso Especial

	RJ		Benjamin	responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	provido
15.	REsp 1651600 / SP	2017	Ministro Herman Benjamin	A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento.	Recurso Especial não provido
16.	REsp 1655048 / RJ	2017	Ministro Herman Benjamin	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Recurso Especial provido
17.	AgInt no AREsp 874531 / DF	2016	Ministro Herman Benjamin	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Agravo interno não provido
18.	AgInt na PET no AREsp 741233 / SC	2016	Ministro Herman Benjamin	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário.	Agravo interno não provido
19.	AgRg no AREsp 615303 / RS	2016	Ministro Herman Benjamin	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário.	Agravo Regimental não provido.
20.	EDcl no AgRg no REsp 1465280 /	2016	Ministro Humberto Martins	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos	Embargos de declaração acolhidos

	SP			termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário.	
21.	AgRg no REsp 1515246 / SP	2016	Ministro Humberto Martins	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário.	Agravo Regimental não provido.
22.	AgRg no REsp 1486834 / SC	2016	Ministro Herman Benjamin	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário.	Agravo Regimental conhecido.
23.	MC 24906 / SC	2015	Ministro Herman Benjamin	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário.	Medida cautelar julgada improcedente
24.	AgRg no AREsp 617237 / SC	2015	Ministra Assusete Magalhães	Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito	Agravo regimental improvido

				tributário.	
25.	AgRg no AREsp 683798 / GO	2015	Ministro Herman Benjamin	A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento.	Agravo regimental improvido
26.	Dcl no AgRg nos EDcl no REsp 1096314 / SP	2015	Ministro Napoleão Nunes Maia Filho	A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento.	Embargos de declaração acolhidos
27.	AgRg no REsp 1469590 / RS	2014	Ministro Napoleão Nunes Maia Filho	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Agravo Regimental conhecido
28.	AgRg no AREsp 527515 / SP	2014	Ministro Humberto Martins	Agravada não integrava a sociedade na ocasião em que se deu o fato gerador do lançamento tributário, o que impede o redirecionamento da execução fiscal.	Agravo regimental improvido.
29.	AgRg no AgRg no AREsp 481604 / SC	2014	Ministro Humberto Martins	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Agravo regimental improvido.
30.	AgRg no REsp 1418854 / SP	2013	Ministro Humberto Martins	Agravada não integrava a sociedade na ocasião em que se deu o fato gerador do lançamento tributário, o que impede o redirecionamento da execução fiscal.	Agravo regimental improvido.
31.	AgRg no REsp 1251322 / RJ	2013	Ministro Og Fernandes	Agravada não integrava a sociedade na ocasião em que se deu o fato gerador do lançamento tributário, o que impede o redirecionamento da execução fiscal.	Agravo regimental improvido.
32.	AgRg no REsp 1137565 / MG	2013	Ministro Napoleão Nunes Maia Filho	Se a execução foi ajuizada contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio constava da CDA, incumbirá a ele o ônus da prova de que não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias que constam no art. 135 do CTN.	Agravo regimental improvido

33.	REsp 1267232 / PR	2011	Ministro Mauro Campbell Marques	A responsabilização dos administradores e sócios pelas obrigações imputadas à pessoa jurídica não encontra amparo apenas na mera comprovação de insolvência e não cumprimento de suas obrigações, fazendo-se necessário demonstrar o desvio de finalidade, ou a confusão patrimonial	Recurso especial improvido
34.	AgRg no Ag 1173644 / SP	2010	Ministro Luiz Fux	Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo.	Agravo regimental improvido
35.	REsp 1104064 / RS	2010	Ministro Luiz Fux	Comprovada a responsabilidade pessoal do sócio gerente sendo necessário anular a decisão que deferiu o redirecionamento da execução devido à comprovação da dissolução irregular da empresa. A responsabilidade é transferida inteiramente para os terceiros, liberando os dependentes e representados.	Recurso especial improvido
36.	AgRg nos EDcl no REsp 1096314 / SP	2010	Ministro Luiz Fux	O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o mero inadimplemento.	Agravo regimental improvido
37.	AgRg no AgRg no REsp 1153333 / SC	2010	Ministro Luiz Fux	O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o mero inadimplemento de tributos.	Agravo regimental conhecido para dar provimento ao Recurso Especial
38.	REsp 1141977 / SC	2010	Ministro Benedito Gonçalves	O simples inadimplemento de tributo, por si só, não configura circunstância capaz de acarretar na responsabilidade subsidiária dos sócios	Recurso especial provido.

39.	AgRg no REsp 1160608 / AL	2010	Ministro Hamilton Carvalhido	A mera existência de indícios sobre o encerramento irregular das atividades da empresa executada permite que o feito executório seja redirecionado à pessoa do sócio.	Agravo regimental improvido.
40.	AgRg no REsp 1160981 / MG	2010	Ministro Luiz Fux	O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o mero inadimplemento de tributos.	Agravo regimental desprovido.

Fonte: Elaborada pela autora (2023)

Dos 40 acórdãos selecionados, observa-se que 3 foram julgados em 2020; 5 em 2019; 2 em 2018; 6 em 2017; 6 em 2016; 4 em 2015; 3 em 2014; 3 em 2013; 1 em 2011; e 7 em 2010.

Referente aos ministros relatores, 1 teve como relator o Ministro Og Fernandes; 1, o Ministro Mauro Campbell Marques; 1, o Ministro Hamilton Carvalhido; 1, o ministro Benedito Gonçalves; 3 acórdãos tiveram como relatora a Ministra Assusete Magalhães; 3, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho; 5, o Ministro Humberto Martins; 5, o ministro Luiz Fux; 4, o Ministro Francisco Falcão; e 16 contaram com a relatoria do Ministro Herman Benjamin.

Já as fundamentações apresentadas, estas foram diversas e, muitas vezes, contraditórias à linha de pensamento considerada dominante em um determinado momento nesta Corte.

Com o intuito de identificar com que frequência determinadas fundamentações foram adotadas, apresentamos a seguir uma breve síntese das fundamentações, listando os acórdãos que se filiaram àquelas linhas de pensamento:

1. Omissão do tribunal de origem a respeito de questões importantes (inclusive probatórias) para o julgamento da tese (AgInt no Resp. 1232468/RS);
2. Em caso de dissolução irregular, é possível o redirecionamento da responsabilidade ao sócio-gerente ou administrador que integrava a gerência da sociedade à época do fato gerador. Desnecessária a comprovação de dolo. Assim, tem-se entendido pela legitimidade do sócio-gerente para figurar no polo passivo da execução com o redirecionamento da execução fiscal após ser dissolvida a sociedade com distrato arquivado na Junta Comercial (JC).

Mesmo que tenha sido regular o procedimento para extinguir a empresa, o sócio-gerente permanece responsável pelas obrigações tributárias que decorrerem de infração à lei, inscritas posteriormente à dissolução da sociedade (AgInt no AREsp. 1667994/SP; Resp. 1655048/RJ; AgInt no Resp. 1838658/SP; Resp. 1726964/RJ; Resp. 1636735/RS; Resp. 1661566/PE; Resp. 1651157/RJ; AgInt no AREsp. 874531/DF; AgRg no Resp. 1469590/RS; AgRg no AgRg no AREsp. 481604/SC; AgRg no Ag 1173644/SP);

3. A responsabilidade tributária de sócios e administradores deve ter respaldo em uma das hipóteses trazidas pelo art. 135 do CTN. Para que os sócios sejam responsabilizados, portanto, não basta o mero inadimplemento (AREsp. 1532767/SC; Resp. 1819771/PR; AgInt no Resp. 1601373/DF; Resp. 1680700/CE; AgRg nos EDcl no Resp. 1096314/SP; Resp. 1651600/SP; AgRg no AREsp. 683798/GO; Dcl no AgRg nos EDcl no Resp. 1096314/SP; AgRg no AgRg no Resp. 1153333/SC; Resp. 1141977/SC; e AgRg no Resp. 1160981/MG);

4. Impossibilidade de revisão de fatos e provas. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem, foi considerado soberano na análise dos fatos e provas da causa e concluiu-se que o recorrente é parte legítima para figurar como sujeito passivo em razão da confusão patrimonial entre o patrimônio das pessoas jurídicas e o patrimônio de seus sócios, diretores e/ou administradores (AgInt no Resp. 1790373/PE);

5. Recorrente não integrava a sociedade na ocasião em que se deu o fato gerador do lançamento tributário, o que impede o redirecionamento da execução fiscal (AgInt no Resp. 1611500/SC; AgRg no AREsp. 527515/SP; AgRg no Resp. 1418854/SP; AgRg no Resp. 1251322/RJ);

6. Se a justificativa para a responsabilidade tributária é a violação da lei consubstanciada na dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou administradores, é irrelevante o fato de ele não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário (Resp. 1669420/RS; AgInt na PET no AREsp. 741233/SC; AgRg no AREsp. 615303/RS; EDcl no AgRg no Resp. 1465280/SP; AgRg no Resp. 1515246/SP; AgRg no Resp. 1486834/SC; MC 24906/SC; AgRg no AREsp. 617237/SC; AgRg no Resp. 1160608/AL);

7. Se a execução foi ajuizada contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio constava da CDA, incumbirá a ele o ônus da prova de que não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias que constam no art. 135 do CTN (AgRg no Resp. 1137565/MG);

8. A responsabilização dos administradores e sócios pelas obrigações imputadas à pessoa jurídica não encontra amparo apenas na mera comprovação de insolvência e não cumprimento de suas obrigações, fazendo-se necessário demonstrar o desvio de finalidade, ou a confusão patrimonial (Resp. 1267232/PR);

9. Comprovada a responsabilidade pessoal do sócio gerente, é necessário anular a decisão que deferiu o redirecionamento da execução devido à comprovação da dissolução irregular da empresa. A responsabilidade é transferida inteiramente para os terceiros, liberando os dependentes e representados (Resp. 1104064/RS).

Os itens 2 e 3 contêm as teses mais empregadas no STJ e são teses que podem ser consideradas ambíguas. Veja-se que enquanto uma delas defende que a responsabilidade dos sócios e administradores devem ter respaldo em uma das hipóteses do art. 135 do CTN não

bastando o mero inadimplemento do tributo, o que reputamos desejável, a outra entende ser desnecessário comprovar o dolo para imputar a responsabilidade tributária ao sócio-gerente ou administrador, o que parece mais se adequar ao consequencialismo tributário defendido por Tathiane dos Santos Piscitelli<sup>338</sup>.

Foram recorrentes também os julgados que reputaram irrelevante o fato do sócio não mais integrar a sociedade quando se deu o fato gerador do crédito tributário, o que, também entendemos inadequado, pois esvazia as chances do contraditório e ampla defesa, por ser desnecessária a comprovação do dolo. Assim, contrária a esta recomendação, porém desejável é a que entende não ser possível o redirecionamento da execução fiscal se o sócio-gerente ou administrador não integrava a sociedade na época em que se deu o fato gerador do lançamento tributário.

Ademais, encontrou-se entre as decisões do STJ, decisão defendendo que se a execução foi ajuizada contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio constava da CDA, é ele próprio que será incumbido de buscar pelas prova de que não foi evidenciada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, o que também entendemos abusivo, já que o ônus da prova deveria ser da autoridade fiscal.

Na sequência, a mesma busca que realizamos no site do STJ, foi feita também no site do STF. No campo “Pesquisa de jurisprudência”, inserimos as palavras-chave “administrador” e “responsabilidade tributária”, o que resultou em um retorno de 22 acórdãos, dentre os quais 16 foram julgados entre os anos de 2010 e 2020. Tal como feito na pesquisa do STJ, tendo em vista que o objeto da pesquisa é a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN, após a leitura e seleção dos acórdãos fundados neste dispositivo legal para fins de redirecionamento da responsabilidade, restaram 7 acórdãos.

Foram excluídas da análise os acórdãos que versaram sobre a responsabilidade tributária dos administradores, mas que de pronto, consideraram inviável, em sede de RE, a análise de legislação infraconstitucional local bem como o reexame dos fatos e provas dos autos, nos termos das súmulas 279<sup>339</sup> e 280<sup>340</sup> do STF.

A síntese dos acórdãos encontra-se demonstrada na tabela 2.

---

<sup>338</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. *Op. cit., Passim*.

<sup>339</sup> Súmula 279 do STF – “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. **Súmula 279**. 13.12.1963. Disponível em: [https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf). Acesso em: 30 Junho 2023).

<sup>340</sup> Súmula 280 do STF – “Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. **Súmula 280**. 13.12.1963. Disponível em: [https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf). Acesso em: 30 Junho 2023).

**Tabela 2** – Acórdãos referentes à responsabilidade tributária dos sócios-gestores e administradores segundo os acórdãos do STF (2010-2020)

	<b>Processo</b>	<b>Ano de Julgamento</b>	<b>Relator(a)</b>	<b>Fundamentação</b>	<b>Decisão</b>
1.	RE 608426 AgR	2011	Ministro Joaquim Barbosa	Na responsabilidade tributária, observou-se ausência de adequada caracterização jurídica devido a erro de autoridade fiscal. A violação ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa restaram claramente caracterizados.	Agravo regimental improvido
2.	AI 718320 AgR	2012	Ministro Joaquim Barbosa	Ausência de pré-questionamento.	Agravo regimental improvido
3.	ARE 920257 AgR	2015	Ministro Edson Fachin	O responsável tributário pode responder pelos tributo em casos de descumprimento de deveres inerentes à colaboração para com a Gestão Tributária, constantes na regra matriz de responsabilidade tributária. No entanto, é necessário que esse agente tenha contribuído para o inadimplemento do contribuinte.	Agravo regimental improvido
4.	ARE 965.182 AgR	2016	Ministro Roberto Barroso	A matéria controvertida é restrita ao âmbito infraconstitucional e requer a análise dos fatos e provas que constam nos autos, o que obsta o cabimento do RE, incidindo sobre a espécie a Súmula 279/STF	Agravo interno improvido
5.	ARE 744.532 AgR	2016	Ministro Luiz Fux	O responsável tributário só pode ser chamado a responder pelo pagamento dos tributos em caso de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, sumariados na regra matriz de responsabilidade tributária. Complementarmente, deve o agente ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte.	Agravo regimental desprovido
6.	ARE 1120307 AgR	2018	Ministro Roberto Barroso	A ação anulatória de débito fiscal com solidariedade do sócio administrador na responsabilidade tributária não chegou a ter a controvérsia examinada por demandar o reexame dos fatos e das provas constantes nos autos, o que,	Agravo interno improvido

				em sede de RE é vedado (Súmula 279/STF).	
7.	RE 1188931 AgR	2020	Ministro Celso de Melo	Responsabilidade tributária solidária dos sócios, administradores ou representantes, desde que restrita aos atos nos quais observam-se excesso de poderes ou infração à norma legal, entendimento este em conformidade com a orientação que prevalece no STF devido ao julgamento final, com repercussão geral do RE 562.276/PR.	Agravo interno improvido

Fonte: Elaborada pela autora (2023)

São nítidas as diferenças nas fundamentações dos acórdãos do STF, se comparadas às dos acórdãos do STJ. Veja-se que grande parte das decisões do STJ se alinha predominantemente ao interesse da autoridade fiscal, ao passo que o STF prima pelo devido processo legal, princípio da legalidade, ampla defesa e contraditório.

O RE 608.426 AgR<sup>341</sup>, por exemplo, reconheceu claramente que no RE julgado, a violação ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa restaram claramente caracterizados, tendo em vista que na responsabilidade tributária, observou-se a ausência de adequada caracterização jurídica devido a erro de autoridade fiscal. A violação ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa restaram claramente caracterizados. Ademais, este acórdão reveste-se de grande importância, por considerar inadmissível a presunção que impõe ao sujeito passivo deveres de produzir provas ontologicamente impossíveis, desproporcionais e carentes de razoabilidade, além daquelas carentes de motivação idônea, ou seja, que não deixem clara o esforço despendido pelo aparato fiscal com vistas a identificar as circunstâncias legais que autorizam a extensão da relação jurídica tributária.

Referente ao AI 718320 AgR<sup>342</sup>, não obstante este AI julgado pelo Ministro Joaquim Barbosa tenha sido improvido por ausência de prequestionamento, sua fundamentação merece destaque, notadamente no ponto em que o Ministro reconhece que o juízo de origem partiu de premissas equivocadas. A decisão foi mantida por ausência de prequestionamento, no entanto, neste acórdão, reconheceu-se que os princípios da ampla defesa, contraditório, devido processo legal e legalidade são plenamente aplicáveis ao ato administrativo vinculado à constituição do crédito tributário, deixando claro que compete à autoridade fiscal provar os

<sup>341</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Segunda turma. **RE 608.426 AgR**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em: 04/10/2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629030>. Acesso em: 30 Junho 2023.

fatos que implicam na responsabilidade tributária do administrador de pessoas jurídicas privadas.

No ARE 920.257 AgR<sup>343</sup>, cujo relator foi o Ministro Edson Fachin, a decisão firmada foi a de que o responsável tributário pode responder pelos tributos em casos de descumprimento de deveres inerentes à colaboração para com a Gestão Tributária, constantes na regra matriz de responsabilidade tributária. No entanto, é necessário que esse agente tenha contribuído para o inadimplemento do contribuinte.

Na sequência, cita-se o ARE 965.182 AgR<sup>344</sup>, que declinou de analisar a matéria em si, por considerá-la controvertida e restrita ao âmbito infraconstitucional, o que faz com que demande a análise dos fatos e provas que constam nos autos, constituindo óbice ao cabimento deste RE, nos termos da Súmula 279 do STF, já citada.

Igualmente, o ARE 1.120.307 AgR<sup>345</sup> referente a ação anulatória de débito fiscal com solidariedade do sócio administrador na responsabilidade tributária não chegou a ter a controvérsia examinada por, tal como ocorreu com o já citado ARE 965.182 AgR, demandar o reexame dos fatos e das provas constantes nos autos, o que, em sede de RE, consoante já demonstrado, por força da Súmula, 279 do STF, é vedado.

No ARE 744.532 AgR<sup>346</sup>, o entendimento do relator foi o de que o responsável tributário só pode ser chamado a responder pelo pagamento dos tributos em caso de descumprimento dos deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, sumariados na regra matriz de responsabilidade tributária. Complementarmente, deve o agente ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte. Perceba-se que por esta decisão, não pode prosperar a responsabilização tributária sem a existência de dolo.

---

<sup>342</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Segunda Turma. **AI 718.320/MG**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em: 28.08.2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2766099>. Acesso em: 29 Junho 2023.

<sup>343</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira turma. **ARE 920.257**. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgado em: 24.11.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9976373>. Acesso em: 30 junho 2023.

<sup>344</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira turma. **ARE 965.182 AgR**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em: 18/11/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12151420>. Acesso em: 30 Julho 2023.

<sup>345</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira turma. **ARE 1120307 AgR**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em: 29/06/2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=747914769>. Acesso em: 30 Julho 2023.

<sup>346</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira Turma. **ARE 744.532 AgR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 28.06.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11472266>. Acesso em: 30 Junho 2023.

Por fim, cita-se o RE 1.188.931 AgR<sup>347</sup>, que se posicionou favorável à responsabilidade tributária solidária dos sócios, administradores ou representantes, desde que a responsabilização fique restrita aos atos nos quais observam-se excesso de poderes ou infração à norma legal, entendimento este, que guarda conformidade com a orientação que prevalece no STF devido ao julgamento final, com repercussão geral do RE 562.276/PR, que firmou a tese de que “É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social”<sup>348</sup>.

A partir da análise dos acórdãos com o julgamento do STF e STJ, pode-se concluir que não é todo e qualquer ato ilícito por parte do administrador, implique ele o surgimento do tributo ou não, que atrairá sua responsabilidade. Veja-se, pois, em breve análise, a questão da necessidade da presença de dolo.

## **5. A QUESTÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO EM RELAÇÃO ÀS HIPÓTESES DO ART. 135, INCISO III, CTN**

Neste capítulo analisamos a questão do ônus probatório em relação às hipóteses do art. 135, inc. III do CTN. Assim, tratamos sobre a necessidade de presença de dolo, melhor dizendo, do excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social; das presunções em favor da Fazenda; da prova de fato negativo (prova diabólica) e do contato do julgador com os elementos caracterizadores das hipóteses tanto no processo administrativo quanto no judicial. Inicia-se com a necessidade de presença de dolo.

### **5.1 A necessidade de presença de dolo**

A fim de que se possa responsabilizar o administrador, o *caput* do art. 135 pressupõe a demonstração pelo Fisco da prática de atos valendo-se de excesso de poder, infração à norma legal, ao estatuto e ao contrato social; que é o pressuposto de fato da responsabilidade do administrador. Tendo em vista a necessidade de comprovação do pressuposto de fato próprio

---

<sup>347</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Segunda Turma. **RE 1.188.931 AgR**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em: 15.05.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752814865>. Acesso em: 30 Junho 2023.

<sup>348</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Plenário. **RE 562.276/PR**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em: 18/09/2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=267139196&ext=.pdf>. Acesso em: 30 Junho 2023.

da responsabilidade do administrador, parece inegável que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN seja de ordem subjetiva; depende, a priori, da demonstração da culpa ou do dolo do agente causador do dano.

Em âmbito *lato sensu*, a culpa é fracionada didaticamente entre o dolo e a culpa *stricto sensu*.

O dolo é a violação intencional do dever jurídico. Na trilha dos magistrais ensinamentos de Cavalieri Filho,

[...] pode-se dizer que há no dolo conduta intencional, dirigida a um resultado ilícito. Dolo, portanto, é a vontade conscientemente dirigida à produção de um resultado ilícito. É a infração consciente do dever preexistente, ou o propósito de causar dano a outrem<sup>349</sup>.

Por sua vez, a culpa pode ser entendida com o desrespeito a um dever jurídico preexistente, sem a volitilidade da conduta de lesar ou infringir este dever jurídico. Não há a intenção de ofender. Entretanto, os resultados podiam ser previstos pelo agente dentro dos padrões de cognição do homem médio e diligente. No magistério de Cavalieri Filho, “culpa é a violação de dever objetivo de cuidado, que o agente podia conhecer e observar, ou, como querem outros, a omissão de diligência exigível”<sup>350</sup>. Estes padrões de diligência e omissão são classificados pela doutrina clássica e pelo Código Penal (art. 18, inc. II<sup>351</sup>) de acordo com a negligência, imprudência ou imperícia do agente, que seriam formas de exteriorização da conduta culposa.

Tanto no caso da culpa, quanto do dolo, há conduta voluntária do agente. No caso da culpa a conduta nasce lícita, e torna-se ilícita a partir do instante em que se configura a inobservância do dever de conduta mediano do agente. O juízo de ilicitude da conduta culposa incide apenas no resultado. É posterior ao ato e à vontade do agente. Já no dolo, a conduta nasce ilícita, voltada à materialização de um resultado ilícito, abrangendo a conduta e o efeito lesivo decorrente. Segundo Cavalieri Filho:

A luz desses princípios é correto concluir que há na culpa uma conduta tencional, não importando o fim do agente, que normalmente será lícito, mas o modo e a forma do seu atuar são impróprios. Diferentemente do dolo (também incluído no conceito de culpa em sentido lato), a culpa não é a vontade de praticar determinado ato ilícito. É, antes, a vontade de praticar

---

<sup>349</sup> CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 32.

<sup>350</sup> CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. *Op. cit.*, p. 33.

<sup>351</sup> Art. 18 do CC/2002 – “Diz-se o crime: [...] II - culposos, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia”.

ato lícito, mas o agente, por não adotar a conduta adequada, acaba por praticar ato ilícito. Vê-se, então, que há na culpa uma conduta mal dirigida a um fim lícito; uma conduta inadequada aos padrões sociais; ato ou fato que uma pessoa prudente e cautelosa não teria praticado. É imprevisão do previsível, por falta de cautela do agente. O núcleo da conduta culposa, portanto, consiste na divergência entre a ação efetivamente praticada e a que deveria ter sido realizada em virtude da observância do dever de cuidado. Há na culpa, em última instância, um erro de conduta; uma conduta mal dirigida a um fim lícito<sup>352</sup>.

No entanto, a doutrina claudica em relação à substancialidade do elemento subjetivo: é necessária a configuração do dolo, ou a mera culpa em sentido estrito bastaria?

O art. 134 do CTN já contempla a hipótese culposa em seus incisos, e por opção do legislador, não incluiu o administrador como responsável na hipótese culposa. Portanto, acaso pretendesse o legislador responsabilizar os administradores pelos atos omissos ou negligentes, haveria de ser expreso em relação à responsabilização do administrador também na hipótese de culpa na hipótese normativa do caput do art. 134 do CTN – inobstante estaria, aí, infringindo os preceitos da separação patrimonial, e transferindo o risco da atividade ao administrador sem maiores cautelas.

Como a responsabilidade do administrador é uma regra à limitação da responsabilidade, que protege os atos de gestão, a responsabilização pessoal do administrador deve origina-se por um ato praticado com o elemento subjetivo imbuído de ou dar origem fraudulenta ao fato gerador, ou obstar o seu adimplemento sobre o patrimônio da sociedade. Não basta que seja um ato decorrente de uma má gestão, ou de intempéries negociais e econômicas decorrentes do mundo empresarial, os quais estão protegidos pela limitação da responsabilidade societária.

Nosso entendimento é o de que o pressuposto de fato da responsabilidade há de ser um ato consciente da ilicitude, cuja intenção senão foi a de lesar o Fisco, pelo menos imbuída da consciência da ilicitude no sentido de fazer surgir o fato gerador com excesso de poderes, infração ao contrato social ou à lei; ou, de outra banda, obstar o seu recebimento.

Lembra Celso Antonio Bandeira de Mello que o ilícito tributário infracional há de ser precedido do devido elemento volitivo na conduta:

Deveras, ninguém pode ser sancionado senão pela violação do direito que haja voluntariamente praticado ou concorrido voluntariamente para praticar. A proclamação desta obviedade não briga com o fato de que a caracterização de inúmeras infrações administrativas prescinde de dolo ou culpa do agente,

---

<sup>352</sup> CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. *Op. cit.*, p. 34.

visto que, para configurar-se sua incursão nelas e conseqüente exposição às pertinentes sanções, é indispensável que haja existido, pelo menos, a possibilidade do sujeito evadir-se conscientemente à conduta censurada<sup>353</sup>.

Destarte, em relação ao dolo, parece inquestionável a responsabilização pessoal do administrador, já que quis e praticou intencionalmente a conduta lesiva.

Com vistas à responsabilização do administrador a partir do art. 135, inc. II do CTN, não basta a realização de um ato ilícito por parte do administrador. O ato tem que ser consistente, e imbuído do ânimo de fazer surgir um tributo mediante excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, ou, de outra banda, obstar o adimplemento do tributo por parte da sociedade.

Na culpa grave há, senão a intenção, pelo menos a ciência do agente acerca dos riscos desproporcionais da lesão ou assunção deliberada dos mesmos, o que leva a culpa grave a merecer o mesmo tratamento do dolo para fins de averiguação da responsabilidade tributária. Isto porque, conforme já exposto, a limitação da responsabilidade do administrador da sociedade limitada não abrange a assunção de riscos desproporcionais ou sabidamente elevados por parte do administrador. Já que estes riscos são repartidos com a sociedade, para que o administrador possa gozar da proteção da limitação da responsabilidade, deve se pautar pela atuação do homem probo e diligente.

A assunção de riscos normais e naturais aos negócios é inerente à exploração da atividade empresarial, hipótese em que eventual inadimplemento ou lesão seria incoerente com os riscos prováveis do negócio. Aí não se encontra, entretanto, a assunção de riscos que sabia serem desproporcionais ou elevados demais, a ponto de poderem levar à atividade à bancarrota ou a não cumprir com as obrigações assumidas, hipótese em que restaria configurada a culpa grave. O administrador tem a intenção de promover uma conduta lícita, no entanto, tem consciência de que os riscos são elevados demais e não compatíveis com o negócio ou com o momento negocial vivido pela sociedade.

Neste ponto, nem a sociedade, nem os credores, devem suportar os prejuízos da atividade, transferindo ao agente – neste caso, o administrador – a responsabilidade pelos danos daí advindos. Veja, a conduta promovida era intencionalmente lícita, mas o administrador agiu com tamanha falta de cautela, zelo ou ignorou conscientemente os riscos, que a sociedade não pode honrar com as obrigações tributárias advindas. Portanto, deve ser

---

<sup>353</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Ilícito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 62, p. 22-32, 1995, p. 24-25.

responsabilizado perante o Fisco por culpa grave que causou a lesão consistente no inadimplemento dos tributos.

Perfilhando deste entendimento, Itamar Gaino lembra que:

A imputação da responsabilidade ao terceiro deriva, portanto, da presença de provas diretas ou indiretas (indícios) quanto a ter ele agido maliciosamente, com o propósito de prejudicar o fisco ou, ao menos, com a previsão de que, ao praticar o ato significativo de excesso de poderes, de infração de lei ou do contrato social, poderia tornar a sociedade inadimplente com respeito às obrigações tributárias<sup>354</sup>.

Tal relação que interliga o responsável ao surgimento do tributo ou ao contribuinte está intimamente ligada com a capacidade de influir sobre o adimplemento do tributo. Conforme anteriormente já explicado, na hipótese em que o surgimento do tributo ocorra concomitantemente com o fato gerador da responsabilidade – excesso de poderes, infração ao contrato social ou à lei – a responsabilidade do administrador só será perquirida após o inadimplemento do crédito pela sociedade. Se houver o adimplemento, não se busca a responsabilização. Desta forma, reforça-se: a responsabilidade tributária do administrador está mais conectada com a possibilidade deste de influir no recebimento do crédito sobre o patrimônio social – e com os atos que levaram a sociedade até este ponto, do que propriamente com o surgimento puro do tributo. É a possibilidade de o administrador, com dolo ou culpa grave, não obstar no adimplemento do crédito da sociedade que vergasta o pressuposto de sua responsabilidade<sup>355</sup>.

Neste quadro, deve o responsável, para assumir tal posição, ter capacidade de agir de forma diferente para evitar o inadimplemento; seja pela abstenção da prática de um ato com excesso de poderes ou infração ao contrato social/lei, seja por atos extra-tributários que pudessem determinar a solvabilidade da sociedade limitada ou possibilitar o adimplemento do crédito tributário. Porém, neste quadro, não só a capacidade do administrador diligente e probo de antever os riscos, como também os riscos do próprio negócio empreendido –

---

<sup>354</sup> GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 63.

<sup>355</sup> A fraude ao direito alheio seria o *standart*, na teoria da desconsideração da personalidade jurídica, para alcançar o resultado da ilicitude que autorizaria o alcance do patrimônio do sócio que atue de modo abusivo. Neste sentido, a doutrina de Marçal Justen Filho: “A teoria da desconsideração toma em vista, como aspecto fundamental, o resultado fraudulento. Ou seja, somente há a desconsideração se puder concretizar-se um resultado fraudatório ao direito de terceiro. A desconsideração não é um resultado considerado em si mesmo, como decorrência de atuação indevida ou ilícita. Ou seja, não incidirá a desconsideração em todo e qualquer caso em que o sócio atuar de modo ilícito ou abusivo – mas somente se tal ilicitude ou abuso forem aptos a provocar a fraude a direito alheio, sanável exclusivamente pela via da desconsideração” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 111).

naturais à exploração da atividade – devem ser analisados com razoabilidade pelo aplicador da norma concreta individual.

Citamos a título de exemplificação o ato do administrador que, não dispondo de recursos suficientes, destina a quantia que serviria ao pagamento dos tributos, para efetuar o pagamento dos trabalhadores e dos fornecedores, sem os quais a sua empresa não opera. Acaso este efetue primordialmente o pagamento dos tributos, relegando *a posteriori* o cumprimento das obrigações perante os trabalhadores e os fornecedores; poderá não dispor de capital humano, nem de matéria prima para produzir; e sua atividade, invariavelmente, soçobrará. Neste plano, o inadimplemento consciente dos tributos por parte da pessoa jurídica se revela como um ato lícito e necessário à manutenção das atividades sociais; de forma que eventual remanejamento dos valores destinados ao pagamento de tributo para o pagamento da folha de salários, de fornecedores, ou de qualquer outro gasto essencial à manutenção da atividade, desprovido de dolo e sem a intenção de fraudar o pagamento do tributo. Destarte, o administrador não poderá vir a se tornar responsável tributário com base no art. 135, inc. III, do CTN, sob pena de aniquilar a discricionariedade a ele atribuída na gestão da sociedade limitada.

Outra situação ocorreria na hipótese de, em remanescendo inadimplidas determinadas obrigações tributárias, o administrador conscientemente distribui aos sócios todos os lucros do período, em detrimento do pagamento do tributo. Neste caso, voluntaria e conscientemente estará frustrando o adimplemento do tributo e impossibilitando que o Fisco o perceba dentro do patrimônio social, o que atrairá sua responsabilidade pessoal. Mas houve dolo, houve consciência da ilicitude, e houve a possibilidade de agir de maneira diversa.

Portanto, a presença do dolo é um dos elementos basilares, e indissociável da regra matriz de responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada. Diante de todo o exposto, sobretudo do caráter subsidiário e fidejussório da responsabilidade do administrador, os pressupostos de fato específicos de sua responsabilização giram em torno da capacidade de agir diferente para influir sobre o adimplemento da obrigação tributária.

A infração dolosa ou com culpa grave, por descumprimento de dever de conduta próprio, cometida pelo responsável, associada ao dano causado em prejuízo da Fazenda, é o que fundamenta a obrigação garantidora ou indenizatória do responsável.

## **5.2 Excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social**

Sabe-se que a averiguação da responsabilidade é ato posterior, e subordinado ao inadimplemento da obrigação. Não há a substituição de responsabilidades. Portanto, o pressuposto da responsabilidade do administrador seria a prática de atos intencionais que, mediante excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, não só pudessem dar origem ao fato gerador, mas também inviabilizar o percebimento da obrigação da sociedade. Somente por ato seu que frustre o percebimento do crédito tributário sobre o patrimônio social é que poderia se cogitar da sua responsabilização.

Temos aqui duas situações distintas, mas com resultados iguais.

A primeira, a hipótese em que o crédito tributário surge do próprio ato praticado pelo administrador com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social. Nesta hipótese, a princípio, a responsabilidade seria apenas da sociedade. Se a sociedade não conseguir suportar o adimplemento da obrigação do tributo originário com ato praticado com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, o administrador poderá ser declarado responsável posteriormente.

Por sua vez, a segunda é quando o surgimento do crédito tributário não decorreu de ato ilícito algum. Se, inadimplida a obrigação tributária, constatar-se que mediante ato com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social pelo administrador, a sociedade restou insolvente, e destarte, não pode adimplir o crédito tributário, o administrador também será pessoalmente responsável. A responsabilidade tributária está mais intimamente ligada com a impossibilidade de adimplemento do tributo pela sociedade, do que propriamente com o surgimento da obrigação tributária.

Perante a administração tributária não há pressuposto para a averiguação da responsabilidade do terceiro, se houver o adimplemento da obrigação tributária; conquanto tratem de relações distintas. O Fisco só há de perquirir a responsabilidade do terceiro, se não for cumprida a obrigação pelo contribuinte originário, *in casu*, a sociedade. Afinal, a sociedade é quem possui relação tributária com o Fisco. Se a sociedade adimple o crédito tributário perante o Fisco, não se falou em responsabilidade tributária do administrador; e esta resolverá a eventual ilicitude do ato no âmbito *interna corporis* pela via de regresso. No entanto, se a sociedade não suporta o pagamento do crédito tributário diante do cometimento de ato ilícito doloso pelo administrador a frustrar o pagamento, então estará diante de hipótese a perquirir sua responsabilidade, que demanda investigação e posterior ato declaratório.

A subsidiariedade da responsabilidade do administrador, subordinada ao inadimplemento da sociedade, como já demonstrado na análise da jurisprudência do STF, já restou consagrada por esta mesma Corte, por ocasião do julgamento do RE 562.276/PR:

Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte. Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação de capacidade contributiva deste. Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação. Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou de óbice à fiscalização pela administração tributária<sup>356</sup>.

Portanto, se a responsabilidade do administrador só é perquirida após a impossibilidade de receber o tributo sobre o patrimônio social, e deste ato imbuído com dolo ou culpa grave ela decorre, inexorável a conclusão de que a responsabilidade do administrador é subordinada ao inadimplemento do tributo por parte da sociedade.

O art. 135, inc. III do CTN elenca como pressupostos específicos da responsabilidade do administrador: o excesso de poderes, a infração à lei, contrato social ou estatutos.

Esclareça-se que excesso de poderes, infração ao contrato social ou estatuto, possuem uma natureza correlata: atos que transbordam os poderes conferidos ao administrador, e são realizados, geralmente, em contradição ao objeto social ou aos desígnios sociais (tal raciocínio aplica-se também ao inc. II do art. 135 do CTN).

O ato que enseja o surgimento da responsabilidade do administrador deve ser aquele ato com manifesto excesso de poderes em benefício próprio ou contradição ao objetivo social; ou alheios ao âmbito de atuação da empresa; do qual tenha decorrido determinado fato gerador de tributo ou pelo qual a sociedade foi levada à insolvência e não conseguiu honrar o pagamento. Em ambos os casos, é necessário que a sociedade não tenha conseguido adimplir a obrigação tributária. O ato de excesso de poder, em sua essência, configura uma infração ao contrato social e também à lei.

---

<sup>356</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Plenário. **RE nº 562.276/PR**. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgado em: 03/11/2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 30 Junho 2023.

O ato ilícito que serve de liame entre a obrigação tributária e a responsabilidade do administrador, não reside na prática do fato gerador – que é, sempre, uma atitude lícita - mas sim, na decisão em realizá-lo contrariamente aos desígnios sociais. Há de ser obtemperado, no entanto, que não é todo objeto que extrapola o âmbito de atuação societário, que será classificado como excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto.

Muitas vezes, o ato praticado pelo administrador, ainda que refuja ao estrito âmbito de atuação outorgado pelo contrato social, o vem em benefício exclusivo da sociedade ou o é realizado de acordo com a vontade social. Neste plano, se trata de um típico ato de gestão por parte da sociedade – em que pese não dentro da sua álea de atuação – mas em benefício e por intenção exclusiva daquela.

Se a intenção em praticar o ato “contrário” foi da vontade social, estava dentro dos parâmetros ou do planejamento realizado pela sociedade; o ato não se configura como um ilícito societário; e via reflexa, não se enquadra no esboço normativo do *caput* do art. 135 do CTN. Neste plano, a sociedade emerge como contribuinte legítima do fato gerador do tributo; responsável única por seu adimplemento; e a responsabilização não poderia ultrapassar o limite da autonomia patrimonial da sociedade.

No entanto, acaso se trate de um ato manifestamente contrário à vontade social; tal qual uma operação totalmente estranha ao objeto social e não intencionada pelos sócios; aí sim, o administrador responderá solidariamente com a sociedade. No entanto, justamente diante da difícil configuração dos atos com excesso de poderes ou infração ao contrato social é que se tem direcionado a análise da responsabilidade tributária sob o enfoque da infração à lei.

A definição de infração à lei, contudo, pressupõe uma maior digressão sobre sua amplitude.

Sabemos que não é toda e qualquer infração à lei – ato ilícito - que servirá de pressuposto apto a amparar a responsabilidade tributária do administrador. Não se pode perder de vista que a autonomia da personalidade jurídica e a separação patrimonial proporcionadas pela limitação da responsabilidade são óbices à responsabilidade indiscriminada dos administradores no comando da sociedade. Desta forma, não é todo e qualquer ato ilícito – tal qual a ocorrência de uma multa de trânsito, ou o inadimplemento de obrigações civis – que implicará a responsabilidade tributária do administrador.

A tipificação do ato ilícito, para fins de responsabilização deste, decorre da infração à legislação que imponha deveres de conduta implícitos ao administrador; que acaso transgredidos, tornam impossível o adimplemento do tributo sobre o patrimônio da sociedade.

Pode se tratar de um ilícito societário, civil, tributário, ou até mesmo, penal. O nexo de causalidade da conduta, nestes casos, deve ser a insuficiência patrimonial da sociedade a cumprir com a obrigação tributária inadimplida; precedida, ainda, do devido dolo na conduta de fraudar o cumprimento da obrigação. Seguindo o magistério de Itamar Gaino, “o que importa, para a imputação da responsabilidade ao terceiro, é a lesão ao interesse do fisco, ou seja, a falta de recolhimento do tributo devido. Essa lesão pode derivar, entretanto, de infração de lei tributária ou de infração de lei civil ou comercial”<sup>357</sup>.

A ideia de infração à lei deve guardar uma relação com atos tomados no comando societário capazes de reduzir à insolvabilidade o patrimônio societário, de maneira a impedir o adimplemento do tributo por parte do contribuinte:

Parece-nos que, ao não recebimento do valor do tributo enquanto dano passível de ressarcimento, deve estar adicionada a circunstância de a conduta ilícita do administrador ter atuado como causa que impossibilite a solvabilidade no patrimônio da própria empresa. Por isso que se tem reconhecido, em âmbito jurisprudencial, a aplicação do preceito para os casos de dissolução irregular da sociedade<sup>358</sup>.

O próprio STF, no julgamento do RE 526.276/PR firmou este entendimento:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não no surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. A *contrario sensu*, extrai-se que o dever formal implícito cujo descumprimento implica responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação de pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias<sup>359</sup>.

O que não se pode perder de vista, é a necessária correlação da responsabilidade tributária com os atos dolosos que levaram à insolvabilidade da pessoa jurídica, impedindo o cumprimento das obrigações.

Do exposto depreende-se que o inadimplemento do tributo é o pressuposto de fato da obrigação tributária que dá início à persecução da responsabilização do administrador. Mas

---

<sup>357</sup> GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. *Op. cit.*, p. 68.

<sup>358</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 332-333.

<sup>359</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Recurso Extraordinário nº 526.276/PR**. *Op. cit.*

nunca o inadimplemento, como ato sozinho, isolado, será originário da responsabilidade do administrador. Deverá conduzir à impossibilidade de solvabilidade do adimplemento da obrigação sobre o patrimônio da sociedade.

Durante muito tempo a jurisprudência do STJ considerou o mero inadimplemento do tributo como um ato de “infração à lei”. Segundo o vetusto raciocínio, se toda obrigação tributária é *ex lege*, o inadimplemento do tributo se configuraria como uma infração à lei tributária, e automaticamente atrairia a responsabilidade do administrador, tornando-a objetiva:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DIVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA. REQUISITOS NECESSÁRIOS. PRECEDENTES. O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos. Precedentes da Corte. Recurso Improvido<sup>360</sup>.

No entanto, esta posição restou cabalmente superada. Isto porque toda obrigação tributária decorre de lei, mas não é toda infração à lei que originará a responsabilidade do contribuinte; muito menos o inadimplemento da obrigação tributária por parte da sociedade. Por se tratar de regras matrizes distintas, sempre que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica<sup>361</sup>, não do administrador. Acaso se pretenda responsabilizar o administrador pelo mero inadimplemento da obrigação tributária, estar-se-á a responsabilizar este automática e indefinidamente, em conjunto com a pessoa jurídica, sobre as obrigações tributárias; fito que não guarda compatibilidade com a vinculação obrigatória do sujeito passivo com o fato gerador do tributo, quiçá com os preceitos do direito societário, ao transferir o risco da atividade à pessoa do sócio, e soçobrar os preceitos da separação patrimonial.

---

<sup>360</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **REsp. nº 34.429/SP**. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 23/06/1993. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199300113194&dt\\_publicacao=22/11/1993](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199300113194&dt_publicacao=22/11/1993). Acesso em: 30 Junho 2023.

<sup>361</sup> “Quem está obrigado a recolher os tributos devidos pela empresa é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do sócio-gerente (ou diretor)” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp. nº 100.739/SP**. Relator: Ministro Ari Pargendler. Julgado em: 19/11/1998. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/456279>. Acesso em: 30 Junho 2023).

Seria possível acrescentar, por elastério exegético da norma, um novo coobrigado à relação tributária; submisso ao inadimplemento da obrigação pelo contribuinte principal; renegando todo o arquétipo da limitação da responsabilidade nas sociedades limitadas.

Valendo-se desta ótica, Hugo de Brito Machado ensina que “não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isso levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção”<sup>362</sup>. É neste sentido que o STJ firmou a jurisprudência, no sentido de que o mero inadimplemento do tributo, *per si* e desprovido de dolo ou fraude, configura apenas a mora do contribuinte<sup>363</sup>.

Tal entendimento restou também consolidado no Verbete nº 430 daquela Corte, segundo o qual: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”<sup>364</sup>.

E neste ponto, mais uma conclusão se faz inarredável. O conceito de infração à lei pressupõe a ciência do não adimplemento do tributo – ainda que por fato lícito do administrador, sem qualquer afronta aos ditames sociais – e a consciência de ato que importe na frustração do recebimento do tributo sobre o patrimônio social, contemporâneo ou não ao surgimento do fato gerador. O ato ilícito que atrai a responsabilidade do administrador é aquele procedido da consciência da ilicitude em frustrar o recebimento da obrigação tributária sobre o patrimônio da sociedade, o que pressupõe tanto o conhecimento dos débitos inadimplidos (ou da incapacidade de adimpli-los, quando o próprio ilícito por parte do administrador faça surgir o tributo), quanto a prática do ato infrator que inviabilize dolosamente o adimplemento da obrigação.

O STJ, em 2009 consolidou este entendimento, no sentido de que somente se considera responsável o administrador que estava a frente da gestão da sociedade no momento da inadimplência e, posteriormente, deflagrou o ato ilícito doloso que obstou o cumprimento da obrigação sobre patrimônio societário. Confira-se o trecho da ementa:

O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade

<sup>362</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p. 164.

<sup>363</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **REsp. nº 121.021/PR**. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Julgado em: 15/08/2000. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199700132463&dt\\_publicacao=11/09/2000](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199700132463&dt_publicacao=11/09/2000). Acesso em: 30 Junho 2023.

<sup>364</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **Súmula nº 430**. 24.03.2010. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-430-do-stj/1289711009>. Acesso em: 28 Junho 2023.

pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular)<sup>365</sup>.

Desta feita, o elo entre o inadimplemento e a responsabilidade do administrador, se configura a partir dos atos dolosos que levaram ao desarranjo patrimonial da sociedade a impossibilitar o adimplemento do crédito tributário. Pouco importa se o ato que atrai sua responsabilização é concomitante, anterior ou posterior ao surgimento do fato gerador. Importa que por conta dele, e consciente o administrador da lesão ao Fisco, a sociedade não tenha adimplido corretamente o crédito tributário.

Neste plano, decompondo a estrutura da norma geral de responsabilidade tributária, temos como pressupostos: ocorrência da prática do fato jurídico tributário e o inadimplemento deste por parte da sociedade, aliado, inexoravelmente à prática de fato ilícito por parte do administrador, consciente na lesão ao Fisco, que cause o resultado consistente na impossibilidade de solução do crédito no patrimônio da sociedade.

A hipótese que melhor esclarece a infração à lei diante da insolvência patrimonial da sociedade é a dissolução irregular da sociedade. Diante da dificuldade probatória do Fisco em configurar o excesso de poderes, a infração ao contrato social ou ao estatuto; a vertente massivamente utilizada pela Fazenda Nacional para pretender a responsabilização do administrador, é a dissolução irregular da pessoa jurídica.

A dissolução regular da pessoa jurídica visa operar a liquidação das obrigações sociais, e posteriormente, o encerramento da personalidade jurídica. Tal dissolução é causa e procedimento em si. Enquanto causa, revela-se como o motivo a fundamentar o início do procedimento, com a liquidação do patrimônio – com a apuração do ativo e do passivo, pagamento dos credores e rateio do ativo -, e posteriormente, a sua extinção:

A dissolução, entendida como procedimento de terminação da personalidade jurídica da sociedade empresária, abrange três fases: a dissolução (ato ou

---

<sup>365</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma **AgReg REsp. nº 1.034.238/SP**. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado em: 02 de abril de 2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/4163118>. Acesso em: 30 junho 2023.

fato desencadeante), a liquidação (solução das pendências obrigacionais da sociedade) e a partilha (repartição do acervo entre os sócios)<sup>366</sup>.

As causas de dissolução da sociedade limitada encontram-se previstas nos arts. 1.033 a 1.035 do CC/2002. Geralmente, as sociedades extinguem-se por consenso unânime dos sócios (art. 1.033, inc. II do CC/2002) ou verificada a irrealizabilidade do objeto social (art. 1.034, inc. II do CC/2002).

Acrescente-se ao rol normativo do CC/2002, a possibilidade da dissolução societária através da falência, regulada pela Lei 11.101/2005.

Constatada a causa de dissolução, dá-se início ao procedimento dissolutivo propriamente dito; o que pode ocorrer tanto em Juízo, como fora dele. Acaso procedido nos moldes da lei civilista, a dissolução impõe uma série de formalidades burocráticas à sociedade.

Em princípio, a primeira fase constitui-se na declaração da dissolução mediante sentença judicial ou distrato por parte dos sócios devidamente assinado; a ser protocolado na Junta Comercial, para dar início ao procedimento de liquidação, nos termos do art. 51, § 1º do CC/2002.

Realizado o registro do distrato na Junta Comercial, acresce-se ao nome da pessoa jurídica a expressão “em liquidação”, visando dar publicidade à fase dissolutória em que se encontra, consoante recomenda o art. 1.103, § único do CC/2002.

Cabe aos sócios (ou ao Juízo), nomear o liquidante – que pode ser um sócio, ou um terceiro; ao qual caberá a representação da sociedade limitada durante a fase de liquidação até a extinção da personalidade jurídica. Logicamente, para o exercício de sua função, o liquidante deve ser remunerado. Após nomeado, deve o liquidante:

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante: I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade; II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam; III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo; IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas; V - exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente; VI - convocar assembléia dos quotistas,

---

<sup>366</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 409.

cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário; VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda; VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais; IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação<sup>367</sup>.

Em termos gerais cabe ao liquidante proceder à arrecadação dos bens móveis e imóveis que integram o patrimônio da sociedade, aliená-los pelo valor de mercado, dar quitação aos devedores que efetuarem pagamentos, pagar os credores, rescindir contratos, e, se for o caso, confessar a falência da sociedade.

Desta forma, cumpridas as devidas formalidades do procedimento de liquidação, acaso remanesça ativo societário após o cumprimento das obrigações, estes serão repartidos entre os sócios; e a dissolução da sociedade será considerada regular. Acaso o patrimônio social não seja suficiente para o cumprimento de todas as obrigações, o liquidante, poderá requerer a falência da sociedade. O questionamento que se coloca intrigante é: acaso o administrador não requeira a falência da sociedade, na pendência de débitos tributários, será pessoalmente responsável por não ter realizado o procedimento regular de dissolução?

De acordo com a jurisprudência uníssona do STJ, a sociedade que simplesmente cessa suas atividades, sem o adimplemento dos créditos tributários se dissolve irregularmente. A dissolução irregular da sociedade, portanto, se configura um caso clássico em que não há como buscar a satisfação do crédito sobre o patrimônio da sociedade, conquanto extinta sem o cumprimento das obrigações fiscais. Nesta hipótese, imputa-se a responsabilidade sobre a dissolução irregular ao administrador que não promoveu as diligências de liquidação – arts. 1.103 a 1.112 do CC/2002 - ou falimentares necessárias, e, destarte, frustrou o adimplemento da obrigação sobre o patrimônio social. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. Esta Corte Superior firmou o entendimento, no REsp 1.101.728/SP, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC, no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes,

---

<sup>367</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm). Acesso em: 30 Junho 2023.

infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Agravo regimental não provido<sup>368</sup>.

A título de esclarecimento, para a jurisprudência do STJ, pleito de autofalência da sociedade constitui-se forma legítima de dissolução da sociedade, pouco importa se requerida antes de iniciado o procedimento de liquidação, ou no seu curso<sup>369</sup>.

Assim, ainda que na falência permaneçam créditos insatisfeitos, a dissolução da sociedade o será de forma regular. A subsistência de credores sociais após o encerramento da dissolução não é traço indicativo de dissolução irregular<sup>370</sup>.

A irregularidade na dissolução se configuraria pela ausência de observância às formalidades legais. Presume-se que houve a dissipação dos bens da sociedade sem o devido adimplemento dos credores, e desta forma, considera-se responsável o administrador da sociedade ao tempo da dissolução irregular, desde que seja, também, o responsável pelo inadimplemento do tributo.

O debate travado na doutrina e na jurisprudência, ultrapassa, no nosso entender, a determinação prevista na lei de falências acerca da obrigatoriedade de o administrador requerer a falência. A disposição falimentar, embora imponha gramaticalmente um dever ao administrador, não perquire dolo ou culpa grave na condução dos negócios para lhe impor a obrigação de requerer a falência, elementos basilares da responsabilidade do administrador. A análise da responsabilidade tributária vai além de analisar pura e objetivamente se, frustrada a liquidação pela existência de débitos tributários, o administrador não requereu falência. Isto porque, conforme já estudado, há entre o administrador, o Estado e o ordenamento jurídico, uma relação de capacidade de colaboração, donde decorre a análise acerca da sua capacidade de agir para que a sociedade conseguisse adimplir o tributo. Portanto, a discussão ultrapassa o questionamento acerca da obrigação de requerer falência, e se circunscreve a analisar se por ato próprio do administrador, imbuído de dolo ou culpa grave, houve a frustração do pagamento do tributo sobre o patrimônio social.

### 5.3 Aspectos procedimentais

---

<sup>368</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **AgrReg no REsp. nº 1.306.785/BA**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em: 19/03/2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/890367607>. Acesso em: 30 de Junho de 2023.

<sup>369</sup> “A falência configura forma regular de dissolução da sociedade e não enseja, por si só, o redirecionamento da execução. Agravo regimental improvido” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **AgrReg Agr nº 767.383/RS**. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 15.07.2006. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/39013>. Acesso em: 30 de Junho de 2023).

<sup>370</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Op. cit.*, p. 506.

A partir da realização no mundo dos fatos, de alguma das hipóteses elencadas na regra matriz de um tributo, surge ao Fisco o direito de promover o seu lançamento, e via reflexa, a sua exigência do contribuinte. O lançamento é o ato administrativo que modifica a obrigação tributária, ainda ilíquida, incerta e não exigível, em crédito tributário, autônomo enquanto realidade formal, porém substancialmente decorrente da obrigação que lhe originou.

Neste sentido, o art. 142 do CTN definiu o lançamento como “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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”<sup>371</sup>.

Dito de outra forma, o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, auferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, fazendo-a líquida, certa e exigível. Desde então, a obrigação tributária passa a ser denominada de crédito tributário. De acordo com o conceito de Paulo de Barros Carvalho:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira, uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário, e como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido<sup>372</sup>.

Em linguagem competente, o ato de lançamento reproduz a ocorrência do fato gerador, como procedimento de individualização da norma geral e abstrata. Daí que possui um conteúdo de linguagem com indissociável carga declaratório-constitutiva a transmudar a norma abstrata em concreta e individual de acordo com os fatos apreendidos.

Posterior ao lançamento, e ultrapassadas as fases recursais, o crédito tributário, acaso não adimplido pelo sujeito passivo, é inscrito em dívida ativa. Na inscrição em dívida ativa apenas é reduzido a termo o conteúdo do lançamento, para posterior extração da CDA, que é o título executivo extrajudicial do Fisco.

Observe-se a prerrogativa de apuração e lançamento unilateral do crédito – e do título executivo – reservada ao Fisco. Em que pese o lançamento perpassa pela possibilidade de

---

<sup>371</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Op. cit.*

<sup>372</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário. Op. cit.*, p. 356.

discussão administrativa do crédito, é justamente nesta possibilidade de exercício do contraditório que residem as bases de sua legalidade e validade.

O Fisco pode constituir o crédito tributário validamente, mas desde que observe os princípios e regras do procedimento. Uma vez expedida a certidão de dívida ativa, esta goza de presunção de certeza e liquidez, cujo ônus de sua desconstituição cabe ao contribuinte, a rogo do art. 204<sup>373</sup> do CTN e art. 3º<sup>374</sup> da Lei n.º 6.830/80. Daí que emerge a suma importância da devida limpidez do procedimento administrativo, com todas as faculdades de contraditório e produção de provas que lhe são inerentes.

O lançamento interessa estudo da responsabilidade tributária, pois seja ele realizado pelo Fisco, como no lançamento de ofício, seja pelo contribuinte nos lançamentos por homologação e declaração, apuram-se as dimensões da obrigação tributária individualizada, tal como a base de cálculo, alíquota, espaço, tempo, e, o que interessa ao feito, o sujeito passivo.

Independentemente do sujeito que promova o ato de lançamento, um apontamento é certo: a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN provoca uma modificação anômala no polo passivo da obrigação tributária, com a inclusão de um sujeito passivo não previsto na regra matriz do tributo. A responsabilidade tributária provém de regra matriz diferente, e de pressuposto de fato do responsável diferente do surgimento do tributo, o que pressupõe a constatação de ilícitos praticados pelo administrador ou pelo sócio (no gerenciamento ilegal da sociedade) no comando da sociedade.

Assim, para a prévia inclusão do administrador no polo passivo da obrigação tributária, e sua responsabilização como sujeito passivo já na CDA, faz-se necessária a realização de procedimento prévio que venha apurar os fatos ali capitulados. Afinal, estar-se-á imputando a terceiro não ordinariamente deflagrado como contribuinte, a responsabilização pessoal por determinado ato. E não é só. Como a responsabilização do terceiro decorre de regra matriz diferente, impende o indispensável procedimento de apuração desta regra matriz. Para que se realize o lançamento do crédito em face do administrador, é preciso que haja um procedimento prévio – e documentado – de apuração de sua responsabilidade.

---

<sup>373</sup> Art. 204 do CTN. “A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

<sup>374</sup> Art. 3º Lei n.º 6.830/80 – “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

Pode-se, portanto, afirmar que a responsabilidade do administrador depende de ato de declaração. Não emerge clara e prontamente do ato jurídico que atrai sua responsabilidade. O responsável só pode ser definitivamente considerado como tal através de procedimento para a apuração e declaração da responsabilidade. Neste sentido, Paulsen perfilha que:

[...] em geral, o lançamento envolve somente a verificação do fato imponível, com a notificação do contribuinte para fazer o pagamento em período voluntário ou para impugnar. Por isso que o desvio da cobrança para o responsável depende do ato de declaração de responsabilidade e seu respectivo procedimento de derivação<sup>375</sup>.

A modificação no polo passivo da obrigação, por ato ilícito do administrador, pressupõe que lhe seja oportunizado o direito de defesa. Até porque, como sanção por ato ilícito, emergirá sua corresponsabilidade em adimplir o crédito tributário. Sua alocação no polo passivo da obrigação, não pode decorrer ao bel prazer do Fisco, nem mesmo do Judiciário. Depende de ato motivado, de contraditório e de ampla defesa, inclusive na esfera administrativa, se for a intenção do Fisco incluí-lo como responsável diretamente na certidão de dívida ativa.

No entanto, sabe-se que na prática não é bem assim que ocorre. A princípio, é despicienda a inclusão do responsável na CDA pelo Fisco. O procedimento de redirecionamento da execução para o administrador pode ocorrer no curso desta. Basta que o Fisco demonstre, nos próprios autos de execução – independentemente de incidente processual – provas que denotem a existência do ato ilícito por parte do administrador a atrair sua responsabilização. Compulsados os indícios da prática dos pressupostos de fato da responsabilização do administrador, o Magistrado poderá tomar a atitude de incluí-lo polo passivo da execução, com efeitos imediatos sobre seu patrimônio e, sobretudo, regularidade fiscal.

De outro lado, é possível que o Fisco promova a prévia inclusão do responsável já na CDA, hipótese na qual será, de plano, coexecutado e responderá com seus bens particulares em conjunto com a sociedade na execução, e também se sujeitará aos ônus processuais decorrentes da sua imputação de corresponsável. A prévia inclusão na CDA pressuporia procedimento prévio de apuração da responsabilidade dentro do procedimento de lançamento; e ainda assim, embora gozasse da presunção de certeza e liquidez inerente ao ato administrativo fiscal, não teria o caráter de definitividade no Judiciário. O que não se pode

---

<sup>375</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. *Op. cit.*, p. 235.

admitir que é o Fisco inclua arbitrariamente o responsável ao seu bel prazer na CDA, e partir de então o sujeito às consequências inerentes.

A legitimidade passiva ordinária na execução é sempre da sociedade, em cujo nome foi originariamente constituído o crédito tributário e expedida a certidão de dívida ativa. Iniciada a execução através da citação, o Fisco há de perquirir pelo patrimônio da sociedade.

Na possibilidade de garantia do Juízo, por apresentação voluntária do contribuinte ou acaso o Fisco logre êxito na penhora de algum bem, abrir-se-á a via para a defesa via embargos à execução, os quais só podem ser manejados depois da garantia do Juízo. No entanto, não encontrados bens em nome da sociedade, efeito natural e reflexo é que o Fisco analise a responsabilização do administrador com base na insolvabilidade patrimonial, fulcrado no art. 135, inc. III do CTN.

A ausência de bens no patrimônio da sociedade é pressuposto inicial para a responsabilização do administrador, dada a natureza subsidiária da sua responsabilidade. Desta forma, cabe ao Fisco a produção da prova, pelo menos indiciária, de que a sociedade inadimpliu o crédito tributário em decorrência da prática de ato, pelo administrador, com excesso de poder, infração da lei ou contrato social.

O juiz, por seu turno, terá três possibilidades: a) determinar a apresentação de outras provas, e até mesmo indeferir o pleito com base no cartel documental apresentado; b) determinar a intimação do administrador para que, previamente, se manifeste em relação aos fatos a ele imputados; ou, c) baseado num juízo de verossimilhança, incluí-lo desde já no polo passivo da execução e submetê-lo aos efeitos da expropriação forçada, e todo o arcabouço processual daí decorrente<sup>376</sup>.

As três hipóteses possuem consequências jurídicas distintas. O indeferimento por insuficiência de provas que demonstrem o pressuposto de fato da responsabilidade do administrador poderá ser revisto posteriormente acaso apresentadas novas provas. Aparentemente não há muita discussão a este respeito.

Já as duas outras possibilidades demandam uma digressão maior, conforme passa-se a expor.

A decisão de redirecionar a execução para o responsável baseada somente no juízo de verossimilhança das provas apresentadas pelo Fisco ultraja o contraditório do administrador a despeito dos fatos lhe imputados. Simplesmente lhe atribui a responsabilidade, mesmo diante

---

<sup>376</sup> RELVAS, Marcos. **Direito tributário**: críticas e práticas. São Paulo: Dialética, 2022, p. 207-208.

do complexo arcabouço dos pressupostos de sua responsabilização já demonstrados. Não há o respeito ao contraditório, nem à ampla defesa.

Mesmo que a título provisório, uma vez declarada, como é o caso deste despacho embasado num juízo de verossimilhança, em cognição não exauriente, o administrador passa a ser coexecutado e a sofrer todos os ônus da execução. Paralelamente, é obrigado a se defender mediante embargos à execução, e demonstrar não ter agido com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, em ato que importe na insolvabilidade da sociedade. E os embargos à execução só podem ser manejados depois de garantido o Juízo (art. 16 da Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais). Ou seja, primeiro é alvo da constrição patrimonial com todo seu arcabouço coercitivo, para somente depois, poder promover a sua defesa.

Posterior à inclusão do administrador na execução fiscal, o Fisco possui uma série de medidas administrativas de coação indireta ao adimplemento do crédito tributário.

Importa observar, entretanto, que há um processo de expropriação precipitado em desacordo com a garantia do contraditório e da ampla defesa. Este equívoco procedimental, após inúmeras críticas, tende a ser corrigido com a entrada em vigor do CPC/2015. Na trilha dos arts. 9<sup>o</sup><sup>377</sup> e 10<sup>o</sup><sup>378</sup> do CPC/2015, o Magistrado deverá facultar, antes ao administrador, a sua breve oitiva acerca dos fatos imputados pelo fisco como pressupostos de sua responsabilidade. Na mesma trilha, segue o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, regido pelos arts. 133 a 137 do CPC/2015, aplicável por analogia à pretensão de responsabilização do administrador, já que ambos visam responsabilizar um terceiro por atos praticados na sociedade.

Após solicitado o redirecionamento da execução para o administrador, seria crucial, na trilha do novel art. 135<sup>379</sup> do CPC/2015, a intimação deste para manifestar-se e apresentar a defesa que entender cabível. Somente após a sua defesa, é que poderia ser considerado indiciar A presunção fazendária é um pilar fundamental no Direito Tributário e Administrativo, sendo geralmente admitida como um indício da veracidade dos atos da fazenda pública até que se prove o contrário. Essa presunção, contudo, tem sido alvo de

---

<sup>377</sup> Art. 9º do CPC/2015. “Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida”.

<sup>378</sup> Art. 10 do CPC/2015. “O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria obre a qual deva decidir de ofício”.

<sup>379</sup> Art. 135 do CPC/2015. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

debates jurídicos intensos, sobretudo quando se considera a amplitude de seu alcance e seus possíveis impactos sobre o direito de defesa dos cidadãos<sup>380</sup>.

Apenas após a manifestação do executado é que o Juiz terá um maior Juízo de verossimilhança para poder proferir a decisão. Esta primeira etapa consiste num contraditório diferido, não exercido em sua plenitude. Trata-se de um juízo de prelibação acerca do redirecionamento da execução para o patrimônio do sócio. A resolução definitiva do mérito só emerge após o franqueamento amplo da discussão através dos embargos à execução.

### 5.3.1 A presunção fazendária e a contraprova de fato negativo

Aqui, é importante atentar para a previsão do art. 5º, incs. XXXV6, LIV7 e LV8 da CF/88. Ao prever que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, bem como que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, a CF/88 garante expressamente o direito de acesso à justiça, ao contraditório e a ampla defesa, dos quais se extrai o direito à prova. Resta claro, então, a garantia constitucional do direito à produção probatória como verdadeiro direito fundamental, decorrente de interpretação sistemática da CF/88. Em outras palavras, pode-se dizer que existe um direito inafastável à prova necessária à solução justa do litígio e que constitui “projeção prática do direito fundamental à ampla defesa e ao contraditório”<sup>381</sup>

A presunção fazendária, por outro lado, é um pilar fundamental no Direito Tributário e Administrativo, sendo admitida como um indício da veracidade dos atos da fazenda pública até que se prove o contrário. Essa presunção, contudo, tem sido alvo de debates jurídicos intensos, sobretudo quando se considera a amplitude de seu alcance e seus possíveis impactos sobre o direito de defesa dos cidadãos<sup>382</sup>.

A presunção de legitimidade da fazenda pública, embora seja uma ferramenta relevante na otimização dos processos judiciais e administrativos, não pode ser compreendida

---

<sup>380</sup> DEL COL, Alessandro. **Teoria geral do processo tributário sancionador: princípios constitucionais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 150, p. 31-56, 2022.

<sup>381</sup> TAVARES, Fernando Horta; CUNHA, Maurício Ferreira. **O direito fundamental à prova e a legitimidade dos provimentos sob a perspectiva do direito democrático**. – São Paulo: Revista de Processos, n. 195, maio 2011, p. 129.

<sup>382</sup> DEL COL, Alessandro. **Teoria geral do processo tributário sancionador: princípios constitucionais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 150, p. 31-56, 2022.

como absoluta. Sua origem se dá no princípio da eficiência administrativa e na busca pela celeridade processual. No entanto, é imperativo que os limites dessa presunção sejam claramente definidos para evitar possíveis violações ao direito de defesa e ao devido processo legal<sup>383</sup>.

Logo, as presunções não exoneram o Fisco do seu ônus probatório, ainda que não devam ser ignoradas, não podem ser utilizados isoladamente, pois se assim fosse seria admitir nascer uma obrigação tributária apenas com um início de prova, mera desconfiança da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, surge a complexidade da contraprova de fato negativo, isto é, a demonstração da ausência de um fato ou situação alegada pela fazenda pública. Em muitos casos, essa contraprova se mostra desafiadora, sendo difícil para o cidadão desconstituir uma alegação feita com base na presunção de legitimidade. Portanto, torna-se essencial que o juiz, ao apreciar tais casos, esteja munido de critérios claros e busque angariar, minimamente, elementos comprobatórios que reafirmem ou refutem o conteúdo presuntivo<sup>384</sup>.

A importância de se delinear a extensão da presunção fazendária se torna ainda mais evidente quando se trata da aplicação de normas sancionadoras. A imposição de sanções, muitas vezes severas, com base apenas em presunções, sem a devida análise crítica e probatória, pode levar a injustiças e penalizações indevidas. Assim, é crucial que a decisão do magistrado não seja meramente vinculada à presunção, mas fundamentada em provas robustas e em uma análise equilibrada dos fatos<sup>385</sup>. Nesse cenário, o problema de pesquisa é: "Até que ponto a presunção de legitimidade da fazenda pública pode ser considerada como absoluta e vinculante na decisão judicial, e qual é a importância da contraprova de fato negativo e dos elementos comprobatórios mínimos na reafirmação ou refutação do conteúdo presuntivo, especialmente quando se trata da aplicação de normas sancionadoras?"

Precisamos entender a extensão e os limites da presunção de legitimidade da fazenda pública, investigando sua interação com a decisão judicial e a necessidade de elementos comprobatórios mínimos, com especial enfoque na contraprova de fato negativo e na aplicação de normas sancionadoras, visando compreender sua influência e impacto na garantia dos direitos fundamentais e no exercício equitativo da justiça.

---

<sup>383</sup> Ibidem

<sup>384</sup> KARLINE, P. A. I. É. Improbidade Administrativa e Presunção de Enriquecimento Ilícito. ETIC-ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA-ISSN 21-76-8498, v. 7, n. 7, 2011.

<sup>385</sup> Ibidem

A presunção de legitimidade da fazenda pública ocupa uma posição central no Direito Tributário e Administrativo, proporcionando celeridade e eficiência aos processos. Contudo, sua amplitude e os possíveis reflexos no direito de defesa dos cidadãos tornam-se alvo de inquietações e reflexões críticas. Em uma democracia, é fundamental que os cidadãos confiem nas instituições e que as mesmas operem sob um manto de transparência e justiça. A compreensão profunda dos contornos dessa presunção, assim como dos desafios relacionados à contraprova de fato negativo, é vital para assegurar o equilíbrio entre a eficiência administrativa e a garantia dos direitos fundamentais<sup>386</sup>.

Adicionalmente, em um ambiente jurídico onde a busca pela verdade material é essencial, entender como a presunção fazendária interage com a necessidade de elementos comprobatórios mínimos na decisão judicial é crucial. A aplicação de normas sancionadoras baseadas meramente em presunções, sem a devida fundamentação, pode levar a possíveis injustiças, penalizações indevidas e desequilíbrios no sistema jurídico<sup>387</sup>.

A doutrina mais moderna<sup>388</sup> entende a prova diabólica como aquela em que se procura formar a convicção do magistrado com referência a fatos impossíveis, ou seja, fatos que comportam um enorme excesso de dificuldade em serem provados. Estas provas tem a particularidade de deterem um elevado grau de dificuldade na sua produção, pois pretende-se provar um facto que dificilmente ou jamais conseguirá ser demonstrado.

Diante de um cenário global de crescente questionamento sobre a legitimidade das decisões públicas e suas implicações na vida dos cidadãos, esta pesquisa se apresenta como uma oportunidade de elucidar e aprofundar o debate jurídico. Ao explorar os limites da presunção de legitimidade e a importância da contraprova, este estudo busca contribuir para um arcabouço teórico mais sólido e para a consolidação de práticas judiciais mais justas e fundamentadas.

Diversas obras e artigos, ao longo dos anos, dedicaram-se a analisar a natureza deste conceito. Muitos juristas defendem que a presunção de legitimidade é fundamental para

---

<sup>386</sup> CORRÊA, Cláudia Franco; BATISTA, Bárbara Gomes Lupetti. **A usucapião extrajudicial: entre expectativas teóricas e possibilidades empíricas.** Revista Interdisciplinar do Direito-Faculdade de Direito de Valença, v. 13, n. 1, 2016.

<sup>387</sup> MALAN, Diogo. **Notas sobre a investigação e prova da criminalidade econômico-financeira organizada.** Revista Brasileira de Direito Processual Penal, v. 2, n. 1, p. 213-238, 2016.

<sup>388</sup> A respeito do tema, Alexandre Freitas Câmara afirma que: "(...) é expressão que se encontra na doutrina para fazer referência àqueles casos em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil, nenhum meio de prova sendo capaz de permitir tal demonstração." - CÂMARA, Alexandre Freitas. **Doenças preexistentes e o ônus da prova: o problema da prova diabólica e uma possível solução.** Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo, n. 31, 2005. p. 12

garantir a continuidade e a eficácia da administração pública, enquanto outros alegam que essa presunção não pode ser um entrave à justiça ou um obstáculo intransponível aos direitos dos cidadãos. No âmbito contemporâneo, a doutrina jurídica tem se debruçado sobre a necessidade de equilibrar a presunção de legitimidade da Fazenda Pública com os direitos e garantias individuais. Torna-se claro que a presunção não pode ser absoluta, sendo necessário estabelecer limites claros e justos para sua aplicação<sup>389</sup>.

Os debates recentes também têm destacado a distinção entre a presunção de legitimidade como uma ferramenta procedimental e sua manifestação substancial no direito material. Enquanto, procedimentalmente, a presunção simplifica o processo administrativo, no direito material, ela não pode ser usada para violar direitos fundamentais ou servir como um escudo contra a responsabilização estatal. Outra corrente de pensamento, respaldada por várias decisões judiciais, defende que a presunção de legitimidade não deve ser vista como uma característica inerente da Fazenda Pública, mas sim como uma ferramenta que pode ser refutada mediante prova em contrário. Essa perspectiva ressalta a necessidade de transparência e justiça na atuação estatal, garantindo um equilíbrio entre a autoridade administrativa e os direitos do cidadão<sup>390</sup>.

Por outro lado, ainda existem vozes que argumentam em favor de uma presunção robusta, principalmente em contextos onde a estabilidade administrativa e a autoridade do Estado são vistas como pilares essenciais para a governança e o bem-estar social. A busca por um equilíbrio entre a autoridade estatal e suas funções essenciais ao bem-estar da maioria e os direitos individuais continua a ser um desafio central para juristas e acadêmicos, exigindo uma contínua reflexão e revisão dos princípios e práticas associados a esse conceito<sup>391</sup>.

Por outro lado, a contraprova de fato negativo emerge como um dos desafios metodológicos mais complexos. Se provar um fato afirmativo já impõe obstáculos, evidenciar a ausência de um fato ou evento eleva essa complexidade a um patamar superior. O cerne dessa problemática reside na dificuldade intrínseca de demonstrar a inexistência de um evento, ao invés de sua ocorrência. Este desafio se torna ainda mais evidente quando confrontado com a presunção fazendária. No contexto onde a Fazenda Pública goza de uma presunção de legitimidade em suas ações e decisões, a contraprova de fato negativo torna-se

---

<sup>389</sup> MARICATO, Andreia. **A prova emprestada no direito tributário com as mudanças no dever instrumental-speed fiscal**. Revista Ciências Jurídicas e Cidadania, v. 1, n. 1, p. 1-16, 2018.

<sup>390</sup> MARICATO, Andreia. **A prova emprestada no direito tributário com as mudanças no dever instrumental-speed fiscal**. Revista Ciências Jurídicas e Cidadania, v. 1, n. 1, p. 1-16, 2018.

<sup>391</sup> MALAN, Diogo. **Notas sobre a investigação e prova da criminalidade econômico-financeira organizada**. Revista Brasileira de Direito Processual Penal, v. 2, n. 1, p. 213-238, 2016.

uma ferramenta vital para aqueles que buscam refutar tal presunção. A literatura jurídica e os debates acadêmicos têm, ao longo dos anos, reconhecido os desafios inerentes a este processo<sup>392</sup>.

No entanto, apesar de sua complexidade, a contraprova de fato negativo desempenha um papel crucial no equilíbrio dos sistemas jurídicos. Ela serve como um contraponto necessário à presunção fazendária, assegurando que a Fazenda Pública não opere em um vácuo incontestável<sup>393</sup>.

As cortes judiciais, por sua vez, frequentemente se veem diante do dilema de avaliar a suficiência e a validade de uma contraprova apresentada. Esse exercício exige uma análise crítica e detalhada, ponderando a presunção de legitimidade da Fazenda Pública contra os direitos e garantias individuais. Esse equilíbrio, muitas vezes, torna-se um exercício sutil de justiça e equidade<sup>394</sup>.

Historicamente, alguns críticos argumentam que a ênfase excessiva na necessidade de contraprova de fato negativo pode ser uma barreira para a justiça, especialmente em casos onde o ônus da prova é quase insuperável. Esta perspectiva ressalta a necessidade de revisitar e, possivelmente, reconfigurar a forma como o sistema jurídico aborda a contraprova. Por outro lado, defensores da contraprova de fato negativo enfatizam sua importância como um instrumento de transparência e responsabilidade. Eles argumentam que, em uma sociedade democrática, é imperativo que haja mecanismos para contestar e refutar ações estatais, garantindo assim a proteção dos direitos individuais contra possíveis abusos<sup>395</sup>.

Os debates acadêmicos sobre o tema têm sido profundos e multifacetados. Enquanto alguns estudiosos exploram os aspectos filosóficos e teóricos da contraprova, outros se debruçam sobre abordagens práticas e metodológicas, buscando soluções inovadoras para superar os desafios associados. Os desafios da contraprova de fato negativo no contexto da presunção fazendária são vastos e complexos. A necessidade de refutar uma presunção estabelecida, combinada com a dificuldade intrínseca de provar a inexistência de um fato, gera debates profundos e contínuos. No entanto, é essa mesma complexidade que reforça a

---

<sup>392</sup> BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti et al. **A usucapião extrajudicial: entre expectativas teóricas e possibilidades empíricas.** Revista Interdisciplinar de Direito, v. 1, p. 27-46, 2016., 2016.

<sup>393</sup> MICHELS, Gilson Wessler; HOLANDA, Rodrigo Schwartz. **A controversa evolução da presunção de omissão de receitas associada a ingressos bancários de origem não comprovada—natureza e limites de sua aplicação nos âmbitos interno e internacional.** Temas atuais em direito tributário internacional, p. 102, 2021.

<sup>394</sup> BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti et al. **A usucapião extrajudicial: entre expectativas teóricas e possibilidades empíricas.** Revista Interdisciplinar de Direito, v. 1, p. 27-46, 2016., 2016.

<sup>395</sup> MALAN, Diogo. **Processo penal aplicado à criminalidade econômico-financeira.** Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 114, n. 2015, p. 279-320, 2015.

importância da contraprova como instrumento de justiça, equidade e responsabilidade no cenário jurídico<sup>396</sup>.

É importante também abordar, neste contexto, que a fundamentação judicial, ao longo dos anos, tem sido amplamente reconhecida como pilar central da justiça, garantindo que as decisões tomadas pelos magistrados sejam transparentes, coerentes e baseadas em evidências concretas. A necessidade de um embasamento sólido nas sentenças não é apenas um imperativo processual, mas também um princípio democrático, assegurando que as determinações judiciais sejam não apenas justas, mas percebidas como tal. No contexto da presunção fazendária, a presença de elementos comprobatórios torna-se ainda mais essencial. Quando a Fazenda Pública goza de uma presunção de legitimidade, é imperativo que qualquer decisão que vá contra essa presunção esteja robustamente fundamentada. Isto assegura não só a correção da decisão, mas também fortalece a confiança do público no sistema judicial<sup>397</sup>.

A literatura jurídica tem, repetidamente, enfatizado a importância dos elementos comprobatórios na tomada de decisões judiciais. Doutrinas clássicas e contemporâneas ressaltam que a qualidade da evidência é tão crucial quanto a quantidade, e que mesmo um único elemento comprobatório robusto pode ser suficiente para refutar uma presunção, desde que seja relevante e conclusivo. Casos emblemáticos em diversos sistemas judiciais ilustram o poder e a relevância dos elementos comprobatórios. Em muitas jurisprudências, observa-se que decisões que inicialmente favoreciam a presunção fazendária foram revertidas quando confrontadas com evidências sólidas. Estes casos servem como lembretes vívidos da necessidade de um escrutínio cuidadoso e de uma avaliação meticulosa das provas apresentadas<sup>398</sup>.

Além disso, a prática jurídica tem evoluído no sentido de dar cada vez mais peso aos elementos comprobatórios. Esta evolução reflete uma crescente conscientização sobre a importância da objetividade e da verificabilidade na tomada de decisões judiciais. A era da informação também desempenhou um papel, com a disponibilidade crescente de dados e evidências tornando o escrutínio mais acessível e mais rigoroso. A doutrina tem se debruçado sobre essa questão, produzindo vasta literatura que destaca a interação entre a presunção

---

<sup>396</sup> MICHELS, Gilson Wessler; HOLANDA, Rodrigo Schwartz. **A controversa evolução da presunção de omissão de receitas associada a ingressos bancários de origem não comprovada—natureza e limites de sua aplicação nos âmbitos interno e internacional.** Temas atuais em direito tributário internacional, p. 102, 2021.

<sup>397</sup> CORREIA, Natiele Pereira. **Os Créditos Tributários na Legislação Falimentar.** Intertem@ s ISSN 1677-1281, v. 24, n. 24, 2012.

<sup>398</sup> DA SILVA, Brenno Birckholz. **A conformação constitucional do novo regime brasileiro de tributação offshore: um estudo da Lei n. 12.973/2014.** Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 111, p. 615-651, 2016.

fazendária e a necessidade de prova. Esses estudos muitas vezes se concentram na tensão entre o direito de um indivíduo de refutar uma presunção e a responsabilidade do sistema judicial de garantir decisões justas e equitativas<sup>399</sup>.

Outro aspecto crucial que emerge é a natureza dinâmica da evidência. Em um mundo em constante mudança, o que é considerado um elemento probatório robusto pode evoluir com o tempo. Assim, os tribunais e os juristas devem estar sempre atentos às mudanças nas normas de evidência e adaptar-se conforme necessário. Os elementos probatórios e sua relação com a fundamentação judicial ocupam um lugar central no discurso jurídico. Eles são vitais para garantir que as decisões judiciais, especialmente aquelas que desafiam a presunção fazendária, estejam bem fundamentadas e sejam percebidas como justas e equitativas<sup>400</sup>.

A intersecção entre a presunção de legitimidade da Fazenda Pública e a aplicação de normas sancionadoras revela-se de grande importância. Essa conjunção apresenta implicações significativas na forma como a justiça é administrada e percebida, moldando, em grande parte, a confiança dos cidadãos no sistema judicial. A presunção de legitimidade tradicionalmente concedida à Fazenda Pública implica uma aceitação inicial de que suas ações e decisões são feitas de boa-fé e em conformidade com a lei. Porém, quando essa presunção se encontra com normas sancionadoras, surgem complexidades que exigem um cuidado meticuloso. A possibilidade de impor sanções com base em presunções, sem a devida consideração das evidências concretas, pode levar a consequências indesejadas e, em alguns casos, injustas<sup>401</sup>.

Historicamente, observa-se que a imposição de sanções sem o devido equilíbrio entre a presunção de legitimidade e a necessidade de prova concreta tem gerado controvérsias. Em diversas jurisdições, houve casos em que sanções foram impostas com base em presunções que, posteriormente, foram refutadas por evidências. Tal situação não apenas prejudica os cidadãos afetados, mas também mina a confiança na integridade do sistema judicial. Além disso, do ponto de vista dos direitos dos cidadãos, um equilíbrio inadequado entre a presunção de legitimidade e a aplicação de normas sancionadoras pode ameaçar princípios fundamentais, como o direito à defesa e o princípio da presunção de inocência. A aplicação

---

<sup>399</sup> DE MELLO GUIMARÃES, Danubia; HOLZKAMP, Mauricio. **A responsabilidade tributária dos sócios das sociedades limitadas à luz do artigo 135, iii do código tributário nacional**. JUSFARESC-Revista Jurídica Santa Cruz, v. 1, n. 1, 2012.

<sup>400</sup> CORREIA, Natiele Pereira. **Os Créditos Tributários na Legislação Falimentar**. Intertem@ s ISSN 1677-1281, v. 24, n. 24, 2012

<sup>401</sup> DA SILVA, Brenno Birkholz. **A conformação constitucional do novo regime brasileiro de tributação offshore: um estudo da Lei n. 12.973/2014**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 111, p. 615-651, 2016.

precipitada de sanções com base em presunções não corroboradas pode resultar em penalizações injustas, desproporcionais ou infundadas<sup>402</sup>.

A literatura jurídica contemporânea tem explorado amplamente essas implicações. Estudiosos têm debatido sobre como assegurar que a presunção de legitimidade não se torne um instrumento de justiça apressada ou automática, especialmente quando direitos fundamentais dos cidadãos estão em jogo. A necessidade de cautela e equilíbrio nesse contexto é reforçada por muitos, dada a gravidade das consequências potenciais. Por outro lado, é inegável que a presunção de legitimidade tem seu lugar no sistema jurídico. Ela serve como um meio de agilizar processos e reduzir o ônus probatório em determinadas situações. No entanto, essa facilidade processual não pode, de forma alguma, comprometer a entrega de justiça imparcial e fundamentada<sup>403</sup>.

Adicionalmente, uma consideração crítica das implicações desses dois conceitos nos leva à reflexão sobre a formação e capacitação de magistrados e profissionais do direito. A habilidade de discernir quando e como aplicar a presunção de legitimidade, especialmente em face de normas sancionadoras, é essencial para garantir a justiça e proteger os direitos dos cidadãos. A intersecção entre a presunção de legitimidade e a aplicação de normas sancionadoras requer uma profunda introspecção e compreensão. O desafio está em garantir que, mesmo diante da presunção, cada caso seja tratado com o rigor, a atenção e o equilíbrio que merece, assegurando assim os princípios fundamentais de justiça<sup>404</sup>.

Ao analisarmos a complexidade do tema, fica evidente que a presunção fazendária não deve funcionar como um elemento vinculante nas decisões judiciais, sobretudo quando o que está em jogo, no caso da responsabilidade tributária por infrações, são normas sancionadoras que podem ter repercussões profundas na vida dos cidadãos. Tal presunção, quando não contrabalançada por evidências substanciais, pode levar a julgamentos precipitados, comprometendo a justiça e os direitos fundamentais dos envolvidos.

#### **5.4 A prova de fato negativo em si**

---

<sup>402</sup> BECHO, RENATO LOPES. **Considerações sobre dados extrajurídicos que podem influenciar os julgamentos tributários considerations of extra-law data that may be influencing tax judgments.** Plenum, a.15, n.86, p. 105, 2019.

<sup>403</sup> PINHO, Humberto Dalla Bernardina; QUEIROZ, Pedro Gomes. **As Garantias Fundamentais do Processo e o Instituto da mediação judicial: Pontos de Tensão e de Acomodação.** Revista Jurídica Luso-Brasileira, ano, v. 3, p. 903-904, 2021.

<sup>404</sup> DE MELLO GUIMARÃES, Danubia; HOLZKAMP, Mauricio. **A responsabilidade tributária dos sócios das sociedades limitadas à luz do artigo 135, III do código tributário nacional.** JUSFARESC-Revista Jurídica Santa Cruz, v. 1, n. 1, 2012.

A prova de fato negativo desempenha um papel crucial no processo tributário, onde a demonstração da inexistência de determinados eventos ou condições pode ser tão importante quanto a comprovação de fatos positivos. Essa forma de prova refere-se à evidência necessária para mostrar que algo não ocorreu, o que pode ser desafiador devido à sua natureza intrinsecamente difícil de ser demonstrada de forma conclusiva.<sup>405</sup>

No contexto tributário, a prova de fato negativo influencia diretamente a distribuição do ônus da prova entre o contribuinte e o Fisco. Enquanto o contribuinte é geralmente responsável por comprovar fatos positivos que justifiquem sua posição, como despesas dedutíveis ou operações isentas, o Fisco muitas vezes busca a evidência da não ocorrência de certos eventos que poderiam favorecer o contribuinte.<sup>406</sup>

Contudo, a obtenção dessa prova pode ser extremamente desafiadora, uma vez que frequentemente envolve a demonstração da não existência de transações, operações ou condições que não deixam rastros claros ou evidências tangíveis.<sup>407</sup> Além disso, o processo de produção da prova de fato negativo pode ser ainda mais complicado devido às limitações de recursos e informações disponíveis ao contribuinte, especialmente quando confrontado com a capacidade de investigação e fiscalização do Fisco.<sup>408</sup>

Nesse sentido, a carga probatória recai sobre a pessoa física, exigindo que este apresente evidências suficientes para sustentar sua posição e refutar as alegações do Fisco, o que pode ser especialmente difícil quando se trata de provar a inexistência de determinados fatos.<sup>409</sup> Ademais, a jurisprudência e a doutrina tributária têm enfrentado desafios ao lidar com a questão da prova de fato negativo, buscando estabelecer critérios e parâmetros para a sua produção e avaliação no contexto específico do direito tributário.<sup>410</sup>

Em muitos casos, a falta de clareza e uniformidade na abordagem desse tema tem levado a decisões judiciais divergentes e incertezas jurídicas, o que pode gerar insegurança jurídica para os contribuintes e dificuldades na aplicação consistente da legislação tributária.<sup>411</sup> Portanto, a análise da prova de fato negativo e suas implicações no processo

---

<sup>405</sup> FOLLONI, ANDRÉ. **Ciência do direito tributário no Brasil**. Saraiva Educação SA, 2017.

<sup>406</sup> BORBA, Claudio. **Direito tributário**. Elsevier Brasil, 2007.

<sup>407</sup> FOLLONI, ANDRÉ. **Ciência do direito tributário no Brasil**. Saraiva Educação SA, 2017.

<sup>408</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o Direito Tributário**. Saraiva Educação SA, 2021.

<sup>409</sup> GONÇALVES, Danuza Bento. **Princípios e prova no processo administrativo fiscal**. Brasília, 2011. 63f. – Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público.

<sup>410</sup> FOLLONI, ANDRÉ. **Ciência do direito tributário no Brasil**. Saraiva Educação SA, 2017.

<sup>411</sup> CHARNESKI, Heron. **Comprovação de Fatos no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 50, p. 161-182, 2022.

tributário é de suma importância para compreender os desafios enfrentados pelos contribuintes na defesa de seus direitos e interesses perante o Fisco.

No âmbito do direito tributário, a prova é um elemento essencial para resolver disputas entre o Fisco e os contribuintes, já que é por meio dela que se estabelece a veracidade de fatos relacionados à tributação.<sup>412</sup> Essa importância decorre diretamente da relação intrínseca entre o pagamento de tributos e a comprovação dos eventos que geram essa obrigação fiscal.<sup>413</sup> No entanto, compreender o conceito de prova no direito tributário vai além da simples apresentação de documentos ou testemunhos; requer uma análise detalhada das diversas categorias de provas admitidas e suas implicações específicas.<sup>414</sup>

Dentro do contexto tributário, a prova documental desempenha um papel significativo, constituindo-se de registros escritos ou materiais que confirmam a ocorrência de fatos relevantes para a incidência fiscal. Contratos, faturas, recibos e notas fiscais são exemplos comuns de documentos utilizados para comprovar operações comerciais, transações financeiras e outras atividades relevantes para a tributação. No entanto, é importante ressaltar que a veracidade desses documentos deve ser cuidadosamente avaliada para evitar fraudes ou manipulações.<sup>415</sup>

Paralelamente às provas documentais, encontram-se as provas testemunhais, que consistem nos depoimentos de pessoas que presenciaram os fatos ou eventos em questão.<sup>416</sup> Embora admitidas no direito tributário, as provas testemunhais são frequentemente consideradas menos confiáveis do que as provas documentais, devido à sua suscetibilidade a interpretações subjetivas e influências externas. Portanto, é necessária cautela ao avaliar esse tipo de prova, considerando sua possível fragilidade em determinadas situações.<sup>417</sup>

Outra categoria importante de prova no direito tributário é a prova pericial, que envolve a análise de questões técnicas ou complexas por especialistas em determinadas áreas do conhecimento. Essas provas são frequentemente utilizadas em casos que demandam conhecimentos específicos, como a avaliação de bens ou o cálculo de tributos devidos. A

---

<sup>412</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o Direito Tributário**. Saraiva Educação SA, 2021.

<sup>413</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. Saraiva Educação SA, 7ª ed., 2021.

<sup>414</sup> CHARNESKI, Heron. **Comprovação de Fatos no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 50, p. 161-182, 2022.

<sup>415</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. Saraiva Educação SA, 7ª ed., 2021.

<sup>416</sup> NORIMATSU, Milton Kazuo. **Interpretação e prova no direito tributário**. Monografia de Especialização (Especialização em Direito Tributário) - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

<sup>417</sup> FOLLONI, ANDRÉ. **Ciência do direito tributário no Brasil**. Saraiva Educação SA, 2017.

expertise dos peritos é fundamental para esclarecer questões técnicas e fornecer subsídios para a tomada de decisão por parte das autoridades competentes.<sup>418</sup>

Dessa forma, o conceito de prova no direito tributário abrange um conjunto diversificado de elementos e técnicas utilizadas para estabelecer a veracidade de fatos relevantes para a tributação. A produção e análise dessas provas são essenciais para a aplicação da legislação fiscal e a resolução de disputas entre o Fisco e os contribuintes, refletindo a complexidade e a importância do processo tributário como um todo.<sup>419</sup>

A prova de fato negativo é uma questão crucial no campo tributário, onde a ausência de certos eventos ou transações pode ser tão relevante quanto a confirmação de fatos positivos.<sup>420</sup> Esse tipo de prova implica na demonstração da inexistência de algo, uma tarefa intrinsecamente complexa e desafiadora. No contexto tributário, essa dificuldade é acentuada pela frequente necessidade dos contribuintes de justificar a não ocorrência de eventos ou transações que poderiam acarretar em obrigações fiscais adicionais.<sup>421</sup>

Os desafios enfrentados na comprovação de fatos negativos no ambiente tributário são variados e multifacetados. Um dos principais obstáculos é a escassez de evidências tangíveis que confirmem a ausência desses eventos. Enquanto as provas positivas podem ser corroboradas por documentos ou registros contábeis, a falta desses registros específicos deixa os contribuintes em posição vulnerável diante das exigências do Fisco.<sup>422</sup>

Além da dificuldade em encontrar evidências concretas, os contribuintes também precisam lidar com um sistema jurídico muitas vezes desfavorável. O ônus da prova recai sobre eles, o que significa que devem apresentar evidências suficientes para refutar as alegações do Fisco. Essa pressão aumenta o peso sobre os contribuintes, que correm o risco de sofrer consequências fiscais caso não consigam contestar as informações fornecidas pelo órgão arrecadador.<sup>423</sup>

Outro desafio significativo é a assimetria de poder e informações entre contribuinte e Fisco. Enquanto o último possui amplos recursos e poderes de fiscalização, os contribuintes

---

<sup>418</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o Direito Tributário**. Saraiva Educação SA, 2021.

<sup>419</sup> CHARNESKI, Heron. **Comprovação de Fatos no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 50, p. 161-182, 2022.

<sup>420</sup> SOUZA, José Eduardo Dornelas. **Presunções no Direito Tributário: aspectos teóricos e práticos**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021.

<sup>421</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Teoria do fato jurídico e a importância das provas**. Constructivismo lógico-semântico, v. 2, p. 325-352, 2014.

<sup>422</sup> BORBA, Claudio. **Direito tributário**. Elsevier Brasil, 2007.

<sup>423</sup> MARTINS, André Felipe Saide. **A prova do fato jurídico tributário**. 2007. 340 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

muitas vezes se veem em desvantagem, lutando para obter acesso a informações relevantes ou para contestar as alegações do órgão arrecadador. Essa disparidade pode complicar ainda mais a produção de uma prova sólida de fato negativo, colocando os contribuintes em uma posição ainda mais frágil.<sup>424</sup>

Em termos práticos, a dificuldade em comprovar fatos negativos pode resultar em consequências severas para os contribuintes. A rejeição de deduções fiscais legítimas, a imposição de multas injustas e até mesmo a desqualificação de regimes especiais de tributação são apenas algumas das possíveis ramificações.<sup>425</sup>

A prova de fato negativo tem repercussões significativas no processo tributário, especialmente no que diz respeito à distribuição do ônus da prova entre o Fisco e o contribuinte.

Essa inversão do ônus probatório coloca os contribuintes em uma posição desfavorável, já que muitas vezes enfrentam dificuldades para produzir evidências que confirmem a ausência de determinados fatos. A falta de documentos ou registros específicos pode tornar ainda mais desafiadora a tarefa de refutar as alegações do Fisco e sustentar a sua posição no processo tributário.<sup>426</sup>

A dificuldade em produzir uma prova de fato negativo pode ter reflexos significativos nas decisões judiciais e administrativas. Em muitos casos, a ausência de evidências concretas pode levar à desqualificação de deduções fiscais legítimas, à imposição de multas injustas e até mesmo à rejeição de recursos apresentados pelos contribuintes.<sup>427</sup>

Diante desse cenário desafiador, os contribuintes muitas vezes recorrem a medidas ou estratégias específicas para suprir a dificuldade probatória associada à prova de fato negativo. Uma abordagem comum é a adoção de práticas de documentação mais rigorosas, que visam registrar detalhadamente todas as transações e operações relevantes para a tributação.<sup>428</sup>

Além disso, os contribuintes também podem buscar o auxílio de profissionais especializados, como contadores e advogados tributaristas, para ajudá-los na coleta e análise de evidências, na elaboração de argumentos jurídicos e na apresentação de recursos perante as

---

<sup>424</sup> SOUZA, José Eduardo Dornelas. **Presunções no Direito Tributário: aspectos teóricos e práticos**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021.

<sup>425</sup> BORBA, Claudio. **Direito tributário**. Elsevier Brasil, 2007.

<sup>426</sup> GONÇALVES, Danuza Bento. **Princípios e prova no processo administrativo fiscal**. Brasília, 2011. 63f. – Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público.

<sup>427</sup> DE ROLT, Amanda Pauli et al. **Ônus da prova no processo administrativo sancionador**. TCC(graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro de Ciências Jurídicas. Direito.2016.

<sup>428</sup> CHARNESKI, Heron. **Comprovação de Fatos no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 50, p. 161-182, 2022.

autoridades competentes. Essa assessoria especializada pode ser crucial para aumentar as chances de sucesso dos contribuintes no processo tributário e para mitigar os impactos adversos da prova de fato negativo em suas operações comerciais.<sup>429</sup>

### 5.5 A prévia inclusão do administrador na CDA

Na execução fiscal o título executivo é extrajudicial. O Fisco, no uso das atribuições legalmente lhe estabelecidas, tem a faculdade de elaborar a CDA de acordo com o relato do processo administrativo que lhe deu origem.

A inscrição em dívida ativa constitui ato de controle administrativo da legalidade, regularidade e certeza do crédito tributário pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do art. 2º, § 3º<sup>430</sup>, da Lei nº 6.830/1980. O ato de inscrição é meramente declaratório: relata o processo administrativo já apurado que deu origem o crédito tributário que ora se inscreve. Adverte Paulsen que:

Não é possível inovar no ato de inscrição, devendo esta recair sobre dívida já apurada, ou seja, sobre crédito devidamente constituído, o que pressupõe tanto a verificação do montante devido como dos devedores, sempre em face dos pressupostos de fato e dos dispositivos legais que justifiquem a obrigação de cada qual<sup>431</sup>.

O art. 204 do CTN prescreve que “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”<sup>432</sup>. E o § único do referido artigo reza que “a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro que a aproveite”<sup>433</sup>.

Referida presunção de certeza e liquidez, porém, não autoriza o Fisco incluir o administrador sem qualquer procedimento prévio de apuração da responsabilidade, ao seu desejo, e executá-lo na execução, impondo-lhe ônus de ilidir a presunção de certeza e liquidez da sua responsabilidade. A CDA só pode descrever o que previamente já foi constatado no

<sup>429</sup> CÂMARA, Priscilla Queiroga. **A construção do dolo no direito tributário**: linguagem, intertextualidade e prova do (con) texto. Editora Dialética, 2022.

<sup>430</sup> Art. 2º, § 3º<sup>430</sup>, da Lei nº 6.830/1980 – “A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

<sup>431</sup> PAULSEN, Leandro. **O ato declaratório da responsabilidade tributária dos sócios**: comentários à Portaria PGFN n. 180/2010. In: SANTOS, Herta Rani Teles et al. Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares. Brasília: Consulex, 2011, p. 308.

<sup>432</sup> BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. *Op. cit.*

<sup>433</sup> BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. *Op. cit.*

processo administrativo. Não pode ir além para incluir um terceiro no polo passivo da obrigação ao arbítrio do Fisco. Isto porque o procedimento de lançamento pressupõe a devida verificação dos pressupostos de responsabilização do sujeito passivo. O Fisco não pode eleger, a contrassenso da norma, o sujeito passivo que mais lhe interessar. Está adstrito, pelo princípio da legalidade, àquele descrito no critério pessoal da regra matriz.

Com razão ainda maior impende a averiguação da legitimidade passiva para a obrigação na hipótese da responsabilidade tributária do terceiro, hipótese em que há pressupostos de fato a serem demonstrados, analisados, e, para validade, dependentes de um ato de apuração e declaração.

Paulsen<sup>434</sup>, alerta que no direito alemão, português e espanhol, os próprios códigos tributários especificam a existência de um procedimento administrativo de declaração – chamado de procedimento de derivação –, no interregno do lançamento, em que é propiciado o contraditório e a ampla defesa ao pretense responsável.

No ordenamento jurídico brasileiro, existem apenas as portarias PGFN 180/2010 e RFB 2.284/2010, aplicáveis somente aos créditos tributários de ordem federal sob administração dos referidos órgãos que visam regulamentar, de forma deficiente, o procedimento de apuração e derivação da responsabilização do administrador na esfera administrativa. Porém, a portaria PGFN 180/2010 não disciplina qualquer notificação sobre o direito de defesa do administrador. Já a RFB 2284/2010, em que pese determine previamente a imputação de direito de defesa, vincula apenas os auditores da Receita Federal do Brasil, não se aplicando aos procuradores da fazenda nacional, que acaso verifiquem, no ato de inscrição em dívida ativa, quaisquer das hipóteses do art. 135, inc. III do CTN, poderão fazê-lo à revelia de qualquer procedimento de defesa.

As aludidas normativas não são aplicáveis aos débitos administrados pelos fiscos estaduais e municipais. Há, portanto, um verdadeiro vazio legislativo no ordenamento jurídico brasileiro sobre o procedimento administrativo – e também judicial – a respeito da responsabilização do terceiro com fulcro no art. 135, inc. III do CTN. Neste sentido, Paulsen, mais uma vez, alerta:

Se pode e se deve inferir que, se a responsabilidade tributária do terceiro não decorre diretamente da norma tributária impositiva e do fato gerador do tributo, e sim de uma norma específica de responsabilidade incidindo sobre o

---

<sup>434</sup> *Ibidem*

seu pressuposto de fato próprio, a inscrição do nome do responsável depende da indicação dos elementos que lhe dizem particularmente respeito<sup>435</sup>.

E mais adiante, conclui o referido doutrinador pela necessidade de procedimento exclusivo de verificação da responsabilidade do administrador previamente à inscrição em dívida ativa:

Vale destacar que a exigência de um ato administrativo que declare, fundamentadamente, a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade, seja ele qual for, impõe sua efetiva verificação. Assim é que a autoridade terá que analisar os fatos, determinar a ilicitude que tenha contribuído para o surgimento da obrigação ou para o seu inadimplemento e enquadrá-la dentre as hipóteses legais de responsabilização dos gerentes. Estaremos, pois, lidando com a regra matriz de responsabilidade tributária e com seu pressuposto de fato próprio, reconhecendo sua autonomia ante o simples surgimento da obrigação do contribuinte. [...] A existência ou não de responsabilidade é questão autônoma que exige apuração específica<sup>436</sup>.

Embora o procedimento de inscrição em dívida ativa apenas reproduza a linguagem previamente apurada no procedimento de lançamento – ou no processo administrativo – há um vazio legislativo a determinar um procedimento prévio de apuração da responsabilidade do administrador em fase prévia. Isso não significa, entretanto, que seja autorizada sua inclusão como sujeito passivo da CDA sem qualquer verificação prévia dos pressupostos de sua responsabilidade. Até porque o processo administrativo deve assegurar o contraditório, a ampla defesa, e franquear ampla produção probatória ao processado a fim de apurar a realidade material.

Referente a este tema, vale lembrar o escólio de Maria Rita Ferragut:

O processo administrativo é inquisitório e, por isso, revela-se no campo adequado para a contestação da responsabilidade tributária, sempre que o processo tiver cabimento e o Fisco tomar conhecimento de fatos que conduzam ao convencimento de que o administrador praticou o ilícito que lhe gerou a responsabilidade pessoal pela dívida. [...] Portanto, sempre que houver provas diretas ou indícios de que o administrador agiu com dolo, o lançamento indicará seu nome, devendo o administrador ser intimado para impugnar o auto de infração e apresentar todas as provas admitidas em direito, que demonstrem a improcedência do ilícito, de sua autoria, ou mesmo da dívida<sup>437</sup>.

---

<sup>435</sup> PAULSEN, Leandro. **O ato declaratório da responsabilidade tributária dos sócios**: comentários à Portaria PGFN n. 180/2010. Op. cit., p. 309.

<sup>436</sup> *Ibidem*, p. 311.

<sup>437</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. Op. cit., p. 205-206.

Nesses termos, é necessária a prévia apuração da responsabilidade, para que apenas após, seja possível sujeitar o administrador aos nefastos efeitos de ser qualificado como coexecutado.

Porém, a realidade tem revelado exatamente o contrário. É prática corriqueira nos Fiscos – Federal, Estaduais e Municipais – a prévia inclusão do administrador na CDA à míngua de qualquer procedimento prévio de apuração e declaração da responsabilidade. Chega-se ao absurdo de inscrever sócios que sequer detinham poderes de administração pelo simples fato de figurarem no contrato social da sociedade.

Desde então, o sócio e o administrador passam a ser responsáveis solidários e coexecutados no processo de execução fiscal. Desta forma, uma vez incluído o sócio ou o administrador como coobrigados na CDA, assumem a qualidade de coexecutados em conjunto com a sociedade. Forte na presunção de certeza e liquidez da CDA, o STJ passou a adotar o entendimento de presunção de responsabilidade do sócio e do administrador, e inverteu o ônus da prova para que estes demonstrem, após citados, que não promoveram atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatutos, ou, ainda, que não agiram com dolo ou culpa no comando da sociedade.

Tal orientação jurisprudencial foi firmada no REsp. 1.104.800/ES, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/2015, e irradia efeitos como precedente perante o STJ e as instâncias inferiores:

A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"<sup>438</sup>.

Em um primeiro momento, vale reputar que é inadmissível que se execute o responsável sem que haja procedimento prévio de apuração de sua responsabilidade, além, ainda, de respeitado o seu direito ao contraditório e ampla defesa já na esfera administrativa. O quadro é lamentável. De todas as facetas que se pretenda a analisar, há maculação das garantias de defesa do administrador, e do próprio sócio, de terem a limitação da responsabilidade ultrajada sem procedimento prévio de apuração de suas condutas. Sem

---

<sup>438</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **Recurso Especial nº. 1.104.900 – ES**. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado em: 25/03/2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1377735263>. Acesso em: 30 Junho 2023.

qualquer procedimento prévio são incluídos na execução e obrigados – por um entendimento jurisprudencial equivocado – a se submeter aos efeitos judiciais e administrativos de coercibilidade fiscal.

O ônus da prova de demonstrar que restaram caracterizados os pressupostos de fato do art. 135 do CTN, a atrair a responsabilidade do administrador é da autoridade fiscal interessada na sua responsabilização.

Não se pode admitir que à míngua de qualquer procedimento prévio de apuração e declaração da responsabilidade o Fisco, no abuso da sua faculdade de confeccionar o seu próprio título extrajudicial, inclua arbitrariamente o administrador e o sócio da sociedade, que sequer é alcançado pela norma do art. 135 do CTN, no polo passivo da obrigação tributária.

Se não ocorreu uma apuração prévia da responsabilidade, cuja apuração e declaração são indispensáveis, não é no ato de inscrição em dívida ativa que poderá se deduzir a responsabilidade e sujeitá-los aos efeitos nefastos da execução. Neste sentido, percutiente a crítica de Maria Rita Ferragut:

Nada mais equivocado. Compete sempre a quem alega provar. A responsabilidade do administrador, oriunda de atos de má gestão empresarial, não excepciona essa regra, porque pode ser provada no curso de uma fiscalização. Da mesma forma que o auditor intima o contribuinte para esclarecer lançamentos contábeis, tempo e forma de integralização de capital, localização de bens do ativo circulante, depósitos bancários não contabilizados, etc., poderá, igualmente, intimá-lo para identificar a autoria de um ato de má gestão empresarial. [...] Por outro lado, é absolutamente reprovável dispensar a produção probatória por parte do Fisco, quando o nome do administrador constar da CDA, se a prática do ilícito é condição de validade da aplicação da norma de responsabilidade pessoal ou por infrações. O ilícito deve existir, mas “não precisa ser provado”. Em última instância, é o mesmo que afirmar que a jurisprudência considera irrelevante sua ocorrência fenomênica, já que a única condição necessária para sua validação é a mera alegação<sup>439</sup>.

Não há que se olvidar, ainda, que não bastasse a inclusão na CDA submeta o sócio e o administrador aos efeitos da execução, ainda inverte o ônus da prova para que estes demonstrem não terem incorrido em nenhuma dos pressupostos responsabilizadores do art. 135 do CTN. Impõe-se a prova de um fato negativo – na pendência do qual se processam as medidas executivas – para que aqueles desmontem um ônus que, a princípio, competia ao Fisco.

---

<sup>439</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. *Op. cit.*, p. 195.

Está-se a referir a uma medida de praticabilidade de aplicação da norma, mas que vem em benefício exclusivo do Fisco e ultraja inúmeras garantias do sócio, e sobretudo do administrador. Neste sentido, conforme lembra Salama, atribui-se um ônus pesado em demasia para o sócio e o administrador:

Essa inversão do ônus probatório é relevante não só porque provar um fato negativo é sabidamente difícil, mas também porque as medidas práticas de constrição patrimonial postas em prática pelo fisco e por outros órgãos estatais tipicamente se iniciam antes do trânsito em julgado das arrastadas e longas execuções fiscais. Isso na prática tem muitas vezes permitido à Fazenda Pública incluir todos os sócios e administradores indistintamente no pólo passivo das execuções mesmo que se trate apenas de ausência de pagamento por falta de recursos da empresa<sup>440</sup>.

Porém, há vozes dentro do próprio STJ que discordam da orientação adotada. No julgamento do Agravo Regimental no REsp. nº 1.137.565/MG, o Relator Min. Napoleão Maia Nunes ressaltou sua posição pessoal contrária à orientação adotada, em que pese tenha se curvado ao entendimento já consolidado na Corte. A posição, no entanto, é relevante para o estudo da matéria. Colhe-se do voto:

O fundamento da responsabilidade do sócio/administrador em matéria tributária depende da verificação de uma das hipóteses do art. 135, III do CPC, razão pela qual essa prova deve ser prévia, mas admitindo, que, no mínimo, seja feita por meio de incidente processual em que garantido o exercício do direito de defesa; isso porque, nem sempre na CDA, que é o título executivo específico do processo executivo fiscal, consta o nome do sócio, o que traria consequência extravagante: a responsabilização sem título. O só fato de constar o nome do sócio na CDA, nos casos em que o lançamento é feito pelo Fisco, não o legitima automaticamente para a execução tributária sob um dos fundamentos do art. 135, III do CTN, se este fundamento não veio especificado quando de sua inclusão como coobrigado no título executivo, isto é, quando não houve procedimento administrativo prévio tendente a apuração dessas circunstâncias ou quando não indicado, no curso do processo, os fatos autorizativos da transferência de responsabilidade. A presunção de liquidez e certeza da CDA, nesses casos, deve ser relativizada, competindo também ao Fisco o ônus da prova de que o sócio ou administrador da pessoa jurídica agiu com infração à lei ou ao contrato ou que houve a dissolução irregular

---

<sup>440</sup> SALAMA, Bruno Mayerhof. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 181.

da sociedade; isso porque, nessa hipótese, ele não participa da formação do título executivo<sup>441</sup>.

Concomitantemente, o STF, em recurso relatado pelo Min. Joaquim Barbosa, já externou por unanimidade entendimento contrário à inclusão do administrador na CDA sem qualquer procedimento prévio:

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação da relação jurídica tributária<sup>442</sup>.

Apesar do posicionamento do STF, a orientação que massivamente prevalece, praticamente sem nenhum questionamento nas instâncias inferiores, é a do STJ. Fragiliza-se a esfera administrativa em detrimento da maior praticabilidade da norma, impondo ao administrador – e ao sócio, que sequer é elencado como responsável pela norma – a obrigação de produzir a prova negativa, também chamada prova diabólica, via embargos à execução e depois de garantido o juízo – de que não é responsável pela reunião dos pressupostos de fato exigidos pelo art. 135 do CTN; imbróglia processual que significa difícil barreira para o exercício do direito de defesa.

O sócio e o administrador inscritos em dívida ativa, não bastasse serem alvos da futura constrição judicial, ainda são sujeitados a série de medidas administrativas de restrição de direitos: a configuração de fraude à execução quando aliena bens após sua inscrição em dívida ativa (art. 185<sup>443</sup> do CTN); o protesto da CDA, a divulgação de lista de devedores e a

---

<sup>441</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **AgRg REsp. nº. 1137565/MG**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em: 03.09.2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/24224980>. Acesso em: 30 Junho 2023.

<sup>442</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. Segunda Turma. **RE nº. 608.426**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em: 04/10/2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/20760285>. Acesso em: 30 Junho 2023.

<sup>443</sup> Art. 185 do CTN. “Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa”.

possibilidade de inscrição nos cadastros de proteção ao crédito (SCPC, SERASA<sup>444</sup>) pela dívida tributária, e a inscrição no CADIN.

O Fisco exerce a pressão sobre os sócios e administradores, independentemente da posição judiciária, por meios de coação extrajudicial. Daí a relevância em previamente incluir o sócio e o administrador em dívida ativa – e conseqüentemente, na CDA -, e pretender, a todo custo, o redirecionamento da execução na hipótese de dissolução irregular. As medidas de coerção extrajudicial possuem relevante papel no percebimento do crédito tributário.

Bruno Mayerhof Salama descreve o efeito perverso da atual dinâmica de responsabilização do administrador:

Permite-se à administração fazendária extrapolar os limites e constranger os contribuintes, mas garante-se ao devedor o direito de ter certos direitos preservados – mas só após longos anos de intermináveis disputas judiciais, após as ações serem apreciadas nas cortes superiores<sup>445</sup>.

Na mesma linha de pensamento, Maria Rita Ferragut aponta as consequências:

A execução forçada traz consequências muito graves ao patrimônio do devedor, tais como necessidade de garantia do débito exequendo, como pré-requisito para a oposição de embargos à execução fiscal; restrições com certidão negativa; inclusão de seu nome no Serasa ou no Cadin; restrições na obtenção de créditos pessoais; e todas as demais implicações legais e emocionais – por que não? – existentes nas penhoras e nas execuções fiscais. Por isso o Judiciário deve preocupar-se em impedir qualquer forma de abuso por parte do Fisco, de modo que a execução seja promovida apenas em benefício dos direitos do credor provavelmente existentes. Entenda-se por “provavelmente existentes” a subordinação da execução a rigorosas condições de admissibilidade que forneçam, se não a certeza absoluta – fato a que somente se há de chegar ao final do processo judicial, momento em que a verdade jurídica estará estabelecida – ao menos a garantia de uma grande probabilidade de existência do direito do credor<sup>446</sup>.

Portanto, observa-se uma ambiência de coação judicial e extrajudicial do administrador em detrimento da limitação de sua responsabilidade inicialmente consagrada pelas normas de direito societário.

---

<sup>444</sup> “Ambas as Turmas de Direito Público desta Corte já se posicionaram no sentido da legalidade da divulgação das informações concernentes a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública nos cadastros de proteção ao crédito. Precedentes” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **Recurso em Mandado de Segurança nº. 33.381/GO**. Relator: Ministro Mauro Campbell. Julgado em: 07/06/2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21666750>. Acesso em: 30 Junho 2023).

<sup>445</sup> SALAMA, Bruno Mayerhof. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**. *Op. cit.*, p. 185.

<sup>446</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. *Op. cit.*, p. 222-223.

## 5.6 A instituição da presunção da dissolução irregular da sociedade através de provas indiciárias

O Direito age em contextos de realidade. A prova judicial, embora traduzida em linguagem, é viabilizada no campo da possibilidade.

Sabe-se que atualmente, a jurisprudência tem vertido preceitos e criado presunções em prol da praticabilidade das normas jurídicas, para dar soluções práticas à casos massificados. A complexidade das relações jurídicas implica na interpretação de normas jurídicas abstratas de forma a padronizar os procedimentos a serem observados pelos graus inferiores de jurisdição com o maior grau de praticabilidade possível.

A dissolução irregular da sociedade é um exemplo claro de praticabilidade da norma tributária. O STJ consolidou sua jurisprudência no sentido de promover a aplicação do preceito com eficácia nas instâncias inferiores através da instituição da presunção da dissolução irregular da sociedade através de provas indiciárias.

De acordo com a jurisprudência daquela Corte, o indício exigido para instaurar a presunção *juris tantum* de dissolução irregular, seria a não localização da empresa no seu domicílio fiscal. Conforme o argumento basilar da jurisprudência, a sociedade tem o dever de comunicar ao Fisco eventual mudança de domicílio; em não o fazendo, presume-se que ou descumpriu o dever de informação e deixou de comunicar o Fisco, ou encerrou irregularmente suas atividades, tendo omitindo-se no cumprimento do procedimento legal de dissolução.

Tal conclusão restou sedimentada através da Súmula nº. 435 do STJ, já citada em momento anterior nesta dissertação.

Referida constatação é erigida pela simples certidão do Oficial de Justiça atestando de que a empresa não funciona mais no seu domicílio fiscal, autorizando o redirecionamento da execução para o patrimônio do administrador; ao qual impõe-se, agora a presunção de dissolução irregular conforme acórdãos a seguir expostos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. Hipótese em que há certidão do Oficial de Justiça atestando que a empresa não foi encontrada no endereço indicado. Essa certidão é indício de dissolução irregular, apta a ensejar o redirecionamento da

execução para o sócio-gerente. Incidência da Súmula 435/STJ. 3. Agravo regimental não provido<sup>447</sup>.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a certidão do oficial de justiça de que a empresa não funciona mais no endereço indicado é indício suficiente de dissolução irregular de suas atividades, o que autoriza o redirecionamento da execução ao sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido dissolução irregular da empresa. 2. Agravo regimental improvido<sup>448</sup>.

Desta forma, presume-se a dissolução irregular da pessoa jurídica, e em face desta, a dissipação patrimonial dos bens em prejuízo dos credores; dentre eles, a Fazenda Pública, o que ensejaria a responsabilização patrimonial do administrador com fulcro no art. 135, inc. III, do CTN. Despreza-se, *ab initio*, a persecução do dolo ou da culpa; para prestigiar uma prova indiciária em prol da Fazenda Pública.

Em termos mais nítidos: não localizada a pessoa jurídica no seu domicílio fiscal, independentemente do motivo, redireciona-se a execução imediatamente contra o patrimônio pessoal do administrador, e este será compelido a só poder apresentar sua defesa via embargos à execução (leia-se, somente depois de efetuada a penhora de algum bem) e somente a partir daí, poderá exercer o contraditório e a ampla defesa a fim de demonstrar que não agiu com dolo, fraude ou excesso de poderes.

Não existiria problema na utilização da presunção de dissolução irregular pautada em prova indiciária, se não fossem dois fatores: a) o primeiro, é de que, na pendência de créditos tributários, as sociedades limitadas não conseguem promover o destrato perante a Junta Comercial, e toda dissolução, mesmo que não tenha havido dolo, qualquer tipo de fraude ou dissipação patrimonial, será considerada irregular se não houver o pleito falimentar; b) a segunda, é de que mesmo na hipótese de a prova indiciária ser minimamente contraposta por prova em contrário de que não houve dolo ou qualquer ato ilícito a atrair a responsabilidade

---

<sup>447</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira turma. **AgRg AgREsp. n° 223.780/BA**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em: 06/11/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/896822027>. Acesso em: 30 Junho 2023.

<sup>448</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **AgRg Ag n° 1.365.062/PR**. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 21/06/2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21100398>. Acesso em: 30 Junho 2023.

do administrador, as instâncias inferiores continuam a declarar a responsabilidade com base em indícios para possibilitar o adimplemento do crédito tributário<sup>449</sup>.

Atualmente, nada se perquire sobre o dolo ou sobre a intenção do sócio-gerente em fraudar os credores. Referido entendimento acaba por imputar a responsabilidade objetiva do administrador; embora acalentado sob a falsa ilusão de dissolução irregular.

No que concerne às consequências do uso da prova indiciária e o afastamento do redirecionamento da execução na hipótese de prova mínima em contrário. Segundo entendimento jurisprudencial pátrio, o administrador responsabilizado acaso a pessoa jurídica não seja encontrada pelo Oficial de Justiça em seu domicílio fiscal, a rigor da Súmula 435 do STJ.

Desta forma, terá contra si o ônus da prova invertido, e terá sob seu encargo, via embargos à execução – um processo autônomo e viável somente depois de garantido o juízo – de fazer a prova de fato negativo, ou seja, de que não agiu com dolo, excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto; ou, que ainda, não promoveu a dissolução irregular da pessoa jurídica.

Imputar ao administrador a prova de que não atuou com dolo ou não teve a intenção de fraudar o Fisco, é praticamente consagrar a sua responsabilidade. Uma facilidade é o Fisco provar que o administrador agiu com dolo. Outra, totalmente prejudicial, e que reduz em muito o campo de produção da prova, é imputar ao administrador a prova do fato negativo de que não agiu com dolo, não houve má-fé, nem dilapidação patrimonial.

Aproximando a questão para o plano subjetivo, se a essência da liquidação regulada pelo CC/2002 é evitar a dissipação patrimonial e a fraude aos credores - faceta que se busca coibir também através da Súmula 435/STJ – o administrador que buscou regularizar a inatividade perante os órgãos competentes e preservou os bens que utilizava na atividade para salvaguardar o direito de crédito do Fisco, inclusive comunicando-lhe sua inatividade conforme o próprio lhe facultava, deveria ter o ônus da prova contra si invertido ou tornar-se, de plano, pessoalmente responsabilizado pela obrigação contraída pela pessoa jurídica?

Importa destacar que as dívidas e a insolvência são um risco inerente a toda e qualquer atividade, ora protegida pela separação patrimonial da pessoa jurídica em prestígio ao

---

<sup>449</sup> MELLO, Raissa Andrade de. **Responsabilidade Tributária de Terceiros e a aplicação do Acidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no Processo Tributário, em especial nas execuções fiscais.** In: RODRIGUES, Tereza Cristina Tarrago Souza; OLIVEIRA NETO, Pedro Dias de. (Orgs.). **Embates contemporâneos do Direito Processual Tributário.** São Paulo: Dialética, 2022, p. 1074.

fomento econômico, de maneira que não podem ser taxados como uma decorrência natural da má-administração, quiçá, do dolo.

Destaque-se que não é por este motivo que o administrador deva obrigatoriamente ser pessoalmente responsabilizado pelas dívidas sociais. Logicamente, não se está aqui a prestigiar o administrador que, dolosamente, dissipa o patrimônio societário em favor dos sócios; fraudando a possibilidade de adimplemento da obrigação ou persecução do patrimônio da pessoa jurídica pelo Fisco. A estes administradores, na hipótese de a pessoa jurídica não mais exercer sua atividade no local, e inexistir manifestação do administrador ou da sociedade, acaso citados, torna-se cabível – e recomendável – o redirecionamento da execução; face à suficiência probatória do indício de dissolução. No entanto, quando puderem ser verificados atos de boa-fé tal como a preservação de determinados bens da sociedade, a comunicação parcial aos órgãos competentes acerca da baixa ou da inatividade da atividade, aliada a uma postura ativa do administrador da pessoa jurídica em resolver a obrigação creditícia remanescente, não se revela proporcional – face às garantias da limitação da responsabilidade e a soçobra do direito de defesa – redirecionar a execução contra o seu patrimônio baseado num mero indício, para só depois, inverter o ônus da prova para averiguar a existência dos elementos autorizadores da norma.

Na regra processual, o indício<sup>450</sup> só pode ser utilizado excepcionalmente, quando as alegações forem verossímeis, ou quando não há outros meios de prova hábeis ou mais práticos para se provar o alegado à disposição daquele a quem compete o ônus da prova. Maria Rita Ferragut adverte que:

Tratando-se de responsabilidade de terceiros, a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se (i) o ilícito for tipificado segundo os termos do artigo 135 do CTN; (ii) inexistirem provas em sentido contrário e (iii) todas as condições para admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, razoabilidade, e ampla defesa, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra e que os indícios da prática do ilícito sejam graves, precisos e concordantes)<sup>451</sup>.

---

<sup>450</sup> Segundo Fredie Didier Jr., “na prova indiciária, o indício não é o fato probando principal - embora se tenha de prova o indício, o objeto principal da prova é o fato que o indício aponta; o fato ao qual se liga o indício. O indício é o fato conhecido que, por via de raciocínio, sugere a existência/inexistência do fato probando principal. Entre o indício e o fato probando principal há uma relação lógica de causalidade, que autoriza a atividade do juiz (presunção judicial) de concluir existente o fato probando principal. Na prova indiciária, há uma relação lógica entre o fato conhecido (indício) e o fato que se quer provar. Essa relação permite que se faça um silogismo” (DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova**. 12. ed. Salvador: JusPodivm. 2017, v. II, p. 58-72).

<sup>451</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. *Op. cit.*, p. 156.

Porém, se os indícios de dissolução – apurados através da Certidão do Oficial de Justiça – forem contrapostos por prova nos autos de que houve a salvaguarda de bens por parte do administrador, não há como se aplicar puramente a Súmula 435 do STJ, calcado puramente no indício de dissolução irregular, sem que seja perquirido o elemento subjetivo na conduta pelo Fisco. Afinal, o elemento subjetivo, até mesmo na hipótese de dissolução irregular, é pressuposto *sine qua non* da responsabilidade do sócio-gerente<sup>452</sup>.

Tal qual como preconizado pela Súmula 435 do STJ, o indício só deve prevalecer na ausência de qualquer prova ou indício em contrário. Não se pode tentar transformar um indício em uma presunção absoluta quando, na verdade, a norma do art. 135 do CTN, impõe justamente o contrário: cognição suficiente acerca dos atos dolosos e infracionais. Tais críticas já foram alvo de manifestações isoladas no âmbito do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO, SOB A ALEGAÇÃO DE INFRINGÊNCIA AO ART. 135 DO CTN OU DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI (DJe 23.03.2009). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO BASTANTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIFICAÇÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA DE QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NO LOCAL INDICADO NOS REGISTROS FISCAIS, QUE, À MINGUA DE OUTROS ELEMENTOS INDICIÁRIOS, É INSUFICIENTE PARA O PRONTO REDIRECIONAMENTO. INADMISSIBILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. A Súmula 435 do STJ diz que presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio. 2. Ao meu sentir, como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem prévio

<sup>452</sup> Segundo Fábio Canazaro, “a dissolução irregular que reclama a responsabilização direta do administrador, por ofensa à lei, é aquela na qual restar por totalmente comprovada a ocorrência fática do pressuposto subjetiva associada diretamente ao nascimento da obrigação. O simples fato de a sociedade não possuir bens para arcar com o seu passivo tributário, ainda que nesse caso tenha ela fechado suas portas, não se configura dissolução ou encerramento irregular, que possa ser definido como hipótese de infração à lei nos termos do art. 135 do CTN. Essa modalidade de responsabilização, em face de sua carga sancionatória, não pode ser presumida, ou seja, irá sempre depender da comprovação prévia do ilícito – de que os dirigentes, agindo com dolo, dilapidaram o patrimônio da sociedade, resultando tal conduta em determinada obrigação tributária” (CANAZARO, Fábio. A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário da sociedade cooperativa. *Revista dialética de Direito tributário*, São Paulo, n.º.145, p. 23-35, out., 2007, p. 23).

procedimento. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública) que requer o redirecionamento. A inversão do ônus *probandi* a favor da parte menos favorecida só deve ser feita nos casos em que a lei a admite expressamente e, ainda assim, excepcionalmente. 3. Registre-se, ainda, que existem julgados da Primeira Seção afirmando que a mera devolução do Aviso de Recebimento (AR-Postal) sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular. Esse entendimento pode ser estendido para outros tipos de certificação, inclusive aquela feita pelo Meirinho. Precedentes. 4. Agravo regimental desprovido<sup>453</sup>.

Ademais, a aplicação da Súmula 435 do STJ deve ser ponderada de acordo com as particularidades do caso concreto. Neste mesmo plano, a aplicação de indícios como meio de prova suficiente à responsabilizar o administrador da sociedade limitada deve ser procedida de manifesta ponderação das contraprovas que se revelam do caso em concreto, sob pena de subverter a normatividade e a regra de distribuição probatória do art. 135 do CTN; e mais a fundo, responsabilizar indevidamente o administrador que, sem dolo, e na impossibilidade de promover a liquidação e extinção da pessoa jurídica perante a Junta Comercial diante da própria incongruência normativa; salvaguardou bens para o posterior adimplemento da obrigação nos moldes em que a legislação e o bom senso lhe permitem.

Acrescente-se que o interesse do Fisco não pode ser tamanho a ponto de sobrepujar – com a anuência e interveniência do Judiciário – os direitos subjetivos da sociedade e de seus sócios, em prol do semblante da justiça fiscal. A fim de evitar soçobras às garantias patrimoniais, o STJ, na aplicação da regra matriz de responsabilidade tributária, deve incorporar ao seu bojo decisório a cultura jurídica do direito societário, suplantando a adequação de suas decisões à realidade jurídica das empresas.

A ser preservado este quadro de aplicação da norma tributária de responsabilização do administrador, a qual decorre puramente da interpretação pelo judiciário, do art. 135, inc. III do CTN – já que a norma é geral, abstrata e incompleta, a sua formação demanda a conjugação com os demais enunciados do sistema jurídico – ultraja-se a separação patrimonial e a limitação da responsabilidade dos sócios instituída pelo direito privado, para imprimir contornos de praticabilidade da norma tributária em prol do interesse fiscal.

Aqui evidencia-se a desconsideração dos conceitos e formas originariamente previstos e tutelados pelo direito privado, a fim de possibilitar meios de alcance do patrimônio do administrador no direito tributário, ainda que ultraje o espectro da limitação da

---

<sup>453</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **AgRg REsp. nº. 1.268.993/DF**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em: 08/05/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/23285990/relatorio-e-voto-23285992>. Acesso em: 02 de Julho de 2023.

responsabilidade e da proteção patrimonial tutelados pelas normas de direito societário e comercial. Por regras de aplicação prática formadas pela jurisprudência, o administrador por vezes é responsabilizado sem qualquer análise do dolo ou da culpa grave na apuração do ilícito, e por vezes, sem que lhe seja possibilitado o exercício prévio do direito de defesa, renegando as garantias que a legislação de direito privado lhe outorga.

É abundante a proteção prevista pelo direito ao administrador e lhe impõe a confiança legítima nas normas privadas de que sua responsabilidade, e seu patrimônio, serão preservados acaso proceda com boa-fé e sem abuso da personalidade jurídica no comando da sociedade.

O emprego do art. 135, inc. III do CTN, no entanto, renega esta noção, para responsabilizar o administrador por intermédio de técnicas processuais de inversão do ônus probatório, e de desconsideração da estrutura da responsabilidade limitada originariamente prevista pelo direito privado.

São desrespeitadas: a autonomia privada, a limitação da responsabilidade, as normas gerais das sociedades limitadas, o instituto da separação patrimonial, motim de grande insegurança jurídica e quebra das expectativas legítimas. Destarte, a sistemática de responsabilização do administrador atualmente trilhada pelo Judiciário, tanto no âmbito processual, como no âmbito administrativo de formação da CDA, afronta não só os postulados constitucionais de proteção à livre iniciativa e a propriedade privada, mas também o espectro interpretativo do art. 109 do CTN que visa manter a higidez dos institutos de direito privado no ato de aplicação das normas tributárias.

Se o próprio CTN prevê limites à atuação do intérprete no ato de conjugação da norma tributária com os institutos, formas e conceitos de direito privado, não os pode alterar ao seu bel prazer a fim de imprimir contornos de praticabilidade ao instituto de direito tributário, eis que há vedação expressa neste sentido. Assim, é necessário criar um mecanismo, inserto na própria legislação ou de nova interpretação do art. 135, inc. III do CTN, que concilie a aplicação da norma tributária de responsabilidade do administrador com os preceitos de limitação da responsabilidade originariamente previstos.



## **6. A RESPONSABILIDADE DO FISCO PELA CORRESPONSABILIZAÇÃO SEM O ATENDIMENTO A UM PROCEDIMENTO PRÉVIO DE APURAÇÃO E PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS SANCIONATÓRIOS**

A Administração Pública exerce uma relevante função no Estado Democrático de Direito, envolvendo a gestão dos recursos e serviços públicos de forma a atender às necessidades coletivas e promover o bem-estar social. Dentro desse contexto, os operadores da Fazenda Pública desempenham um papel de suma importância, pois auxiliam na concretização dos fins do Estado. Contudo, não raras vezes são vistos tão somente como guardiões dos cofres públicos. Nesse contexto é que se questiona: tais profissionais são protetores dos cofres públicos ou do interesse público?

Esta questão levanta debates sobre o verdadeiro propósito do trabalho dos operadores da Fazenda Pública e o impacto de suas ações na sociedade. Por um lado, é inegável a importância da arrecadação para o financiamento de políticas públicas essenciais, visando o bem-estar social e a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos. Por outro lado, é fundamental reconhecer que a arrecadação tributária não deve ser um fim em si mesma, mas sim um meio para alcançar objetivos maiores de interesse público.

Não bastasse isso, é preciso considerar a importância de políticas que visem proteger os contribuintes, garantindo que o processo de arrecadação seja justo e transparente. Nesse sentido, as procuradorias, a Receita Federal e as Secretarias da Fazenda devem atuar para a aplicação e fiscalização das leis tributárias, buscando um equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e a proteção dos direitos dos contribuintes.

Na Constituição Federal de 1988 consta um tópico específico para tratar das Limitações ao Poder de Tributar (arts.150 a 152), tendo sido prevista a responsabilidade do Estado pelos atos praticados por seus agentes no §6 do art.37 da mesma Lei Máxima. Como consequência do descumprimento dos princípios do caput, dentre os quais o de legalidade (princípio norteador do Direito Tributário), bem como dos demais princípios constitucionais que vinculam o exercício das demais atividades públicas, no que está inserta a imposição de tributos.

Uma rápida reflexão sobre a jurisprudência existente acerca do tema no Brasil indica que o objeto da maior parte das ações judiciais promovidas pelos contribuintes é o ressarcimento do dano resultante da conduta ilícita do agente público que decorre do descuido no desempenho da função fiscal. No REsp n.773.470/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, ficou decidido que o ajuizamento indevido de execução fiscal pode justificar o

ressarcimento de danos morais se ficar comprovada a ocorrência do abalo moral, sendo possível, inclusive, utilizar o mecanismo da presunção, ou seja, reconhecendo o dano *in re ipsa*. Esse entendimento, desde então, tem sido reproduzido em casos semelhantes, não só pelo próprio STJ, mas também pelos Tribunais Regionais brasileiros.<sup>454</sup>”

Foram concedidos ao Fisco prerrogativas que, se mal aplicadas, em alguns casos concretos, excedem o que pode ser considerado razoável. Como resultado, muitas vezes são negligenciados os procedimentos administrativos adequados, previstos em lei. Isso pode levar a situações em que os sócios administradores, administradores empregados, bem como ex-sócios, que não têm envolvimento em infrações ou na má gestão que cause inadimplência injustamente sejam rotulados como sujeitos passivos, tendo seus nomes apostos em Certidões da Dívida Ativa e seus patrimônios sujeitos às Execuções Fiscais.

As Autoridades Fiscais, por vezes, não se preocupam em investigar se as ações dos administradores das empresas foram devidas a negligência ou fraude ou mesmo como se daria a distribuição de poder dentro da empresa antes de buscarem os bens pessoais desses administradores. O atual estado constitui uma clara violação dos direitos básicos. É imperativo, nesses casos de falta de apuração prévia da responsabilidade tributária, que o Judiciário assumira uma posição mais proeminente nesta questão. A base dos demais ramos do direito deriva do texto da Constituição Federal de 1988<sup>455</sup> (CF/88) e dele devem ser buscados os princípios que regem a matéria tributária. A CF/88 é rica em princípios de natureza tributária e impõe observância e adequação extremamente rigorosas à legislação constitucional, resultando em um sistema tributário igualmente rigoroso.

Neste Norte, o princípio constitucional da tributação, além de nortear a atuação das funções tributárias do Estado, também funcionou como freio e delineou limites. Se o Estado tem o poder de criar e cobrar impostos para satisfazer as necessidades públicas, então também tem a obrigação de obedecer aos seus princípios constitucionais, que enfatizam o princípio da legalidade que liga as obrigações fiscais à observância da lei.

Segundo Cleide Previtalli Cais<sup>456</sup>, o respeito aos princípios discutidos no tema do contencioso tributário garante que os titulares de direitos que foram violados, ou que estão prestes a ser violados devido ao tratamento desigual, possam recorrer aos tribunais para obter proteção jurídica.

---

<sup>454</sup> STJ. Recurso Especial n.773.470/PR. Rel. Min. Eliana Calmon. Brasília. J. 02/03/2007.

<sup>455</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

<sup>456</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 66.

Além do art. 5º, também está incluído um capítulo da Constituição conhecido pelos estudiosos como “estatuto do contribuinte”, cujas regras enfocam as limitações ao poder de tributar no artigo 150, II, vedando aos governos federal, estadual, municipal e do Distrito Federal “a desigualdade de tratamento entre contribuintes que se encontrem na mesma situação e veda qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função que exerçam, independentemente de sua designação legal, renda, propriedade ou direitos”.

O Artigo 5º afirma que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa exceto de acordo com a lei”. Na atual Constituição, o princípio da legalidade em matéria fiscal está consagrado no artigo 150, I, vedando os governos: federal, estadual, Distrital Federal e municipal de exigir ou aumentar tributos sem previsão legal.

A ressalva absoluta de que a matéria tributária está sujeita à lei foi incorporada à Constituição Federal, está no cerne de todo o ordenamento jurídico e foi inserida no art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>457</sup>, que estabelece que a União tem o poder de estabelecer normas gerais de Direito Tributário e que essas normas devem ser comunicadas através de legislação complementar.

Portanto, deve-se observar a Constituição da República Federativa do Brasil, cujo artigo 5º, inciso XXXV, alerta que esta lei não exclui danos ou ameaças a direitos da avaliação dos órgãos judiciais e prevê que nenhuma pessoa ou seu ou seus entes queridos serão privados de liberdade devido a processos judiciais.

Em matéria fiscal, o princípio do devido processo legal tem contornos específicos, dada a relação tributo/contribuinte, tendo em conta as limitações patrimoniais criadas pelo exercício dos poderes administrativos na atividade fiscal, obrigando o cumprimento dos seus limites e permitindo ao Chefe do Executivo respeitar os direitos garantidos pela Constituição.

Os princípios discutidos estão contidos no art. 5º, item LV. O artigo 5º da Constituição Federal dispõe que “As partes em processos judiciais ou administrativos, bem como os réus em geral, terão direito ao contraditório e à defesa adequada com a utilização dos meios e recursos a ela inerentes”, completado pelas regras do item LIV, que “uma pessoa não será privada de sua liberdade ou propriedade sem o devido processo legal”.

Segundo Roque Antônio Carraza<sup>458</sup>, devido ao princípio do devido processo legal, aplica-se o princípio do contraditório. O devido processo legal proporciona aos indivíduos

---

<sup>457</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado Federal, 1966.

<sup>458</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 306.

uma dupla proteção, tanto no domínio material da proteção dos direitos à liberdade e à propriedade, como no domínio formal, garantindo plena igualdade de condições e defesa adequada contra o Estado perseguidor.

Tal alcance é tão óbvio que alguns estudiosos comentaram que é inútil para a Carta Magna elencar especificamente uma série de enormes garantias quando a garantia do devido processo legal já está subjacente a todas essas garantias, como menciona Fábio Ulhoa Coelho<sup>459</sup>.

Segundo a doutrina em geral, termo “Administração Pública” engloba dois sentidos, quais sejam, o formal e o material. No primeiro sentido, formal, também denominado de orgânico, a expressão refere-se às entidades jurídicas, órgãos e agentes públicos encarregados de executar a função administrativa do Estado. Portanto, a ênfase recai sobre as estruturas organizacionais e as pessoas responsáveis pela gestão dos assuntos públicos.

Por outro lado, no sentido material ou funcional, a Administração Pública é compreendida como as próprias atividades desempenhadas por esses entes. Portanto, a Administração Pública não se limita apenas à sua estrutura institucional, mas também engloba a execução das políticas governamentais, a prestação de serviços públicos e a gestão dos recursos estatais.

Nessa perspectiva, a Administração Pública é entendida como a própria função administrativa atribuída, principalmente, ao Poder Executivo. Essa distinção ressalta a complexidade e a abrangência das atividades administrativas realizadas pelo Estado em prol da sociedade.

A Administração Pública abrange a prestação de serviços e sua execução, mas também engloba atividades de direção, governo e realização de ações com o objetivo de alcançar resultados úteis. Em uma perspectiva mais ampla, administrar implica em traçar programas de ação e colocá-los em prática. Dessa forma, a Administração Pública não se limita apenas à gestão burocrática e operacional, pois também envolve o planejamento estratégico, a tomada de decisões e a implementação de políticas públicas.

A partir dos conceitos acima, tem-se que administrar é servir a outrem; gerir os recursos de outrem. Nesse cenário é que ganha relevo a função arrecadatória do Estado. Antes, porém, é preciso conceituar a expressão “Fazenda Pública”.

---

<sup>459</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 97.

Não é demais ressaltar que o conceito de Fazenda Pública remete à esfera administrativa responsável pela gestão dos recursos financeiros e patrimoniais do Estado. Em linhas gerais, a Fazenda Pública engloba todas as receitas, despesas e bens públicos sob a responsabilidade do Poder Executivo, bem como as atividades relacionadas à arrecadação de tributos, à gestão orçamentária e financeira, e à administração dos interesses fazendários do Estado.

De igual forma, a Fazenda Pública exerce relevante função na execução das políticas públicas, na prestação de serviços à sociedade e no cumprimento das obrigações estatais, refletindo a dimensão financeira e patrimonial do Estado, sendo responsável por garantir a adequada utilização dos recursos públicos em prol do interesse coletivo e do bem comum.

### **6.1 A finalidade do processo administrativo e o Código Tributário Nacional**

Seguindo os ensinamentos de Mello<sup>460</sup>, por interesse público entende-se que “[...] deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”. Assim, o interesse público está diretamente ligado aos interesses de cada um dos membros da Sociedade, haja vista que estes formam o primeiro. Logo, o interesse público deve ser identificado como o bem geral da sociedade e não como o interesse do Estado.

Portanto, o Estado tem como finalidades primordiais a promoção do interesse público e o bem-estar comum da coletividade. O interesse público, por sua vez, é inalienável pela Administração Pública, uma vez que pertence à sociedade como um todo e não ao poder público. Assim, a Administração Pública tem o dever de proteger, administrar e efetivar o interesse público, mas não pode dispor dele livremente.

No entanto, é importante destacar que nem todos os direitos patrimoniais no âmbito do direito público são indisponíveis, havendo situações em que a disponibilidade de um patrimônio público pode ser mais benéfica para a coletividade do que sua preservação<sup>461</sup>. Um exemplo disso é o direito do contrato à recomposição do equilíbrio econômico-financeiro, que visa garantir a continuidade dos contratos administrativos em prol do interesse público.

---

<sup>460</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

<sup>461</sup> CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

Portanto, somente é possível falar em disponibilidade ou não do interesse público à luz da análise dos benefícios para a coletividade.

Nesse contexto é possível tecer algumas considerações preliminares. O Estado é uma entidade complexa que engloba a noção de Administração Pública e a Fazenda Pública, com o objetivo principal de promover o interesse público e o bem-estar coletivo. A Administração Pública é responsável pela gestão dos assuntos públicos e pela execução das políticas estatais, enquanto a Fazenda Pública se refere à gestão dos recursos financeiros e patrimoniais do Estado. Atuam com base na promoção do interesse público, que é inalienável e representa as necessidades e aspirações da sociedade como um todo. Portanto, pode-se dizer que o bem-estar coletivo é o objetivo primordial do Estado, que busca garantir a satisfação das necessidades básicas e o desenvolvimento social, econômico e cultural de seus cidadãos.

Para atender às demandas e necessidades da sociedade, o Estado depende da arrecadação de tributos, fundamentais para financiar as diversas atividades estatais, como a prestação de serviços públicos, investimentos em infraestrutura, saúde, educação, segurança e programas sociais, dentre outros. Logo, é por meio da arrecadação tributária que o Estado obtém os recursos necessários para promover o bem-estar coletivo e garantir o funcionamento adequado das instituições públicas.

A função do Estado em relação à arrecadação tributária vai além da simples cobrança de tributos. Envolve também a fiscalização das obrigações acessórias, como a identificação adequada das operações sujeitas a diferentes regimes fiscais e a verificação dos requisitos para benefícios tributários, dentre outras questões. Esse processo de fiscalização não se confunde com o exercício do poder de polícia, mas representa uma atuação concreta do Estado com base na legislação tributária. A conclusão desses procedimentos, que determina se um contribuinte receberá tratamento fiscal mais favorável ou não, não implica restrição de direitos, mas sim uma avaliação declaratória sobre o enquadramento do agente econômico dentro das normas estabelecidas. Em verdade, auxilia na concretização dos direitos dos contribuintes.

Portanto, a efetividade dessa função de fiscalização é fundamental, sendo os operadores da Fazenda Pública, ou seja, aqueles servidores e/ou empregados públicos, que lidam diuturnamente com a questão tributária, responsáveis por concretizar a arrecadação tributária, com vistas a assegurar o bem-estar comum, ou seja, pautando-se no interesse público. No entanto, a atuação dos operadores da Fazenda Pública muitas vezes parece estar desconectada dessa finalidade, priorizando a maximização da arrecadação em detrimento dos direitos dos contribuintes.

Apenas para ilustrar, um dos principais problemas decorrentes dessa postura é a adoção de práticas abusivas na cobrança de tributos. Por vezes, os operadores da Fazenda Pública recorrem a medidas coercitivas excessivas, como a aplicação de multas elevadas e a execução fiscal sem o devido respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa<sup>462</sup>.

Como observa Cunha, a atuação da Fazenda Pública em juízo, por exemplo, na cobrança da dívida ativa, deve ser pautada em princípios constitucionais expressos e implícitos que regem a Administração Pública como um todo. Dentre os princípios expressos, destacam-se a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência, conforme estabelecido no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal. Logo, conclui o autor que os princípios orientam a conduta dos agentes públicos e visam garantir uma gestão transparente, ética e voltada para o interesse público, ou seja, ao bem-estar da coletividade.

Há também princípios implícitos que também devem nortear a atuação da Fazenda Pública, em juízo ou fora dele, como o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da dignidade da pessoa humana.

De fato, para que isso ocorra, deve-se ter consciência de que os contribuintes têm direitos que devem ser respeitados durante todo o processo de arrecadação e fiscalização tributária. Portanto, a implementação de políticas de proteção do contribuinte pode incluir medidas como a simplificação do sistema tributário, a garantia de acesso à informação e orientação sobre suas obrigações fiscais, a criação de canais de comunicação eficientes para esclarecimento de dúvidas e resolução de problemas, a promoção de programas de educação fiscal para aumentar a consciência e a compreensão dos contribuintes sobre seus direitos e deveres tributários, além da criação de mecanismos de controle e fiscalização interna para garantir a correção e a transparência na atuação dos órgãos responsáveis pela arrecadação.

Não obstante, para que isso ocorra, é preciso que os operadores da Fazenda Pública tenham consciência de que sua atividade é voltada a assegurar que os fins do Estado sejam cumpridos, contribuindo para a melhoria da gestão tributária e a modernização dos procedimentos de arrecadação.

No âmbito fiscalizatório, as Procuradorias exercem uma função importante, seja atuando como órgãos responsáveis pela representação judicial da Fazenda Pública em questões relacionadas aos tributos, seja no acompanhamento das políticas públicas voltadas à arrecadação de tributos.

---

<sup>462</sup> CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

É preciso ter consciência de que a Advocacia de Estado, incluindo as Procuradorias de todos os entes da Federação, não tem como finalidade a defesa dos governantes e meramente dos fins econômicos. No exercício das suas atribuições devem fomentar sobretudo a efetividade dos direitos fundamentais, agindo em prol do interesse comum, do bem-estar coletivo.

Portanto, no âmbito de suas atribuições, as Procuradorias devem defender os interesses do Estado na esfera judicial, buscando garantir a efetividade da cobrança dos créditos tributários e a legalidade dos procedimentos adotados pela administração tributária, sendo responsáveis, pela promoção da execução fiscal dos débitos tributários, utilizando os meios legais disponíveis para recuperar os valores devidos aos cofres públicos. Contribuem, portanto, para assegurar a regularidade e a transparência na arrecadação dos tributos.

Tem-se, ainda, a atuação das Secretarias da Fazenda, também fundamental na fiscalização da arrecadação de tributos, sendo responsáveis por supervisionar e controlar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Suas atribuições incluem a análise e auditoria das declarações e documentos fiscais, a verificação da regularidade tributária das empresas e contribuintes individuais, a identificação e correção de possíveis irregularidades ou sonegações de impostos, dentre outras<sup>463</sup>

Tem-se, de igual forma, a atuação da Receita Federal do Brasil, instituição que exerce grande relevo na arrecadação e fiscalização tributária do país, sendo o órgão responsável pela administração dos principais tributos federais, como o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Suas atribuições, em apertada síntese, incluem a gestão e controle do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), a análise e auditoria das declarações de impostos, a fiscalização das empresas e indivíduos quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias e a aplicação de penalidades em caso de irregularidades.

É, ainda, o órgão responsável por combater a sonegação fiscal, por meio de ações de inteligência fiscal, cruzamento de dados e investigações sobre atividades suspeitas, contribuindo para que a sociedade como um todo não seja prejudicada pela ação de alguns contribuintes.

---

<sup>463</sup> MORAIS, Juarez Andrade; CATAPAN, Anderson. **Procedimentos de fiscalização tributária para o incremento da receita pública**. Revista Políticas Públicas & Cidades, v. 12, n. 1, p. 16-31, 2023.

Diante do acima exposto, percebe-se que as Procuradorias, Secretarias da Fazenda e Receita Federal, seja atuando individualmente, seja de forma conjunta e coordenada, devem empreender esforços para promover medidas que visem à proteção dos contribuintes, partindo da premissa de que a arrecadação tributária, embora seja uma fonte vital de recursos para o Estado, não deve ser vista como um fim em si mesma, mas sim como um meio para garantir o funcionamento adequado das políticas públicas e o bem-estar da sociedade como um todo, como apontado anteriormente.

Nesse cenário, é fundamental que os órgãos responsáveis pela administração e fiscalização dos tributos adotem práticas que assegurem o respeito aos direitos dos contribuintes, como a transparência nos processos de fiscalização, a oferta de orientação e assistência técnica, a simplificação dos procedimentos fiscais e a prevenção de abusos e arbitrariedades por parte do Estado, dentre outras medidas.

Destarte, tem-se que os operadores da Fazenda Pública têm o dever de atuar como guardiões não apenas dos cofres públicos, mas também dos direitos e interesses dos contribuintes, equilibrando os interesses e, assim, promovendo o bem-estar de todos.

Tanto é que os procedimentos administrativos nascem com o Estado Democrático de Direito e as garantias individuais devem ser observadas porque constituem direitos fundamentais. Portanto, os procedimentos administrativos são um meio de controlar a tomada de decisões administrativas, tornando as relações processuais mais seguras e coordenadas, obtendo decisões eficazes e legítimas, atendendo às contradições e amplas defesas e aplicando corretamente os princípios legais e constitucionais aos procedimentos. fatos discutidos e provados na relação<sup>464</sup>.

Os créditos tributários constituídos por autuações são emitidos por órgãos administrativos. Com ele inicia-se o procedimento administrativo que tem por objetivo verificar a ocorrência de fatos geradores de responsabilidade tributária. Esta é a definição do art. 142 do CTN<sup>9</sup>.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho<sup>465</sup>, após a autuação, caso haja impugnação ao valor apurado, ou caso não tenha sido constatado o pagamento de determinado tributo, ou ainda se houver contestação ao valor arrecadado, o contribuinte e o fisco poderão recorrer a procedimentos administrativos para resolver.

---

<sup>464</sup> MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 26. Ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 208.

<sup>465</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 56.

Em todas as áreas da administração pública, tributos com as mais diversas denominações geram inúmeros conflitos de interesses entre pessoas físicas, jurídicas e o erário público. Por outro lado<sup>466</sup>, o contribuinte autuado tem o direito de protestar contra a autuação e, para tanto, apresentar defesa perante a autoridade competente, que em algumas áreas do governo pode ser um tribunal especializado ou conselho de contribuintes incompetente, considerando que ainda pode ser discutido em tribunal.

## 6.2 A ampla defesa no processo tributário administrativo

O princípio da ampla defesa é uma garantia concedido pela Constituição aos cidadãos e ao próprio governo para garantir o cumprimento coletivo das disposições legais até a prática administrativa final, quando parte de determinada relação processual afetar a liberdade ou o patrimônio dos interessados, como ensina Humberto Theodoro Júnior<sup>467</sup>.

A prioridade da defesa, por ser uma das consequências da defesa geral, tem o âmbito dos direitos a defender antes da tomada de decisão. O procedimento a ser seguido deverá ser previamente determinado (se previsto em lei específica ou, se for o caso, de acordo com o disposto na Lei nº 9.784/99, em razão da aplicabilidade subsidiária de seu artigo 69) e as sanções que podem ser impostas.

Segundo Roque Antônio Carraza<sup>468</sup>, o princípio da motivação é indispensável e obrigatório face ao bom processo administrativo e inclui a obrigação de explicar a base factual e normativa da decisão. Os cidadãos poderão, portanto, refutar ou concordar ou discordar das acusações e argumentos dos administradores públicos, tal como refletidos nas ações de tomada de decisão.

Maria Helena Diniz<sup>469</sup> orienta que, o objetivo dos princípios agora discutidos é dar aos cidadãos o direito de serem defendidos, se necessário, perante procedimentos administrativos ou judiciais apropriados. Dessa forma, as ações dos órgãos administrativos são controladas diante de possíveis exigências legais, destacando que as ações administrativas não possuem trânsito em julgado.

---

<sup>466</sup> MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 26. Ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 213.

<sup>467</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: Comentários e Jurisprudência. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 205.

<sup>468</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 303.

<sup>469</sup> DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 138.

O verdadeiro alcance do adjetivo “legítimo” deriva do art. 5. Artigo II da Constituição Federal<sup>5</sup> e fazer cumprir o disposto na Lei nº 9.784/99. Em segundo lugar, o parágrafo único vincula as atividades processuais administrativas às ações praticadas nos termos da lei. Uma liberdade ou um bem não pode ser legitimamente suprimido simplesmente porque a lei prevê uma limitação da liberdade ou do bem, embora a mera ação governamental não seja um meio apropriado de limitar os direitos dos governados. Tal comportamento só é legal se a lei for fielmente aplicada.

Ressalte-se que a própria Lei nº 9.784/99 prevê isso em seus dispositivos. Em segundo lugar, aderir aos princípios da contradição e da ampla defesa, e regular a observância do art. 5º da Constituição Federal<sup>5</sup>. Item 5, LIV, pois o devido processo será esclarecido caso seja violado o contraditório e ampla defesa.

A formação do CDA baseia-se nos devidos procedimentos jurídicos administrativos, nos quais será apurado o *quantum debeat* e o sujeito passivo. Quando solicitado pelo juiz, pela parte ou pelo Ministério Público, será fornecida cópia e anexada ao auto de execução, nos termos do art. 41 do Código de Execução Tributária, Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980<sup>470</sup>.

O artigo 201 do CTN prevê a concessão de crédito ao erário público (isto é, ao erário regularmente inscrito na autoridade administrativa competente) após decorrido o prazo de pagamento prescrito, nos termos da lei ou de decisão definitiva proferida pelo órgão regular. autoridades administrativas. em andamento.

Os artigos 2º, 5º e 6º da Lei nº 6.830, que estabelece os requisitos formais para as disposições de registro ativo de dívida, reproduzem o teor do art. 202 do CTN, em que, o objetivo é garantir que o devedor compreenda a origem da dívida. Caso essas formalidades legais não sejam cumpridas, o registro da dívida ficará incorreto e, portanto, a certidão que orienta a execução será invalidada.

O artigo 5º da legislação prevê que deve conter o nome do devedor, dos devedores solidários e o domicílio e domicílio de um ou outro deles (na medida em que seja conhecido); o valor original da dívida, bem como o prazo inicial e a forma de cálculo dos juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; a origem, a natureza e a base legal ou contratual da dívida; a indicação se a dívida carece de atualização monetária, bem como a respectiva base legal e prazo inicial apurado; a data e número de inscrição no cadastro de dívida ativa; O

---

<sup>470</sup> BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Código de Execução Tributária. Brasília: Senado Federal, 1980.

número do processo administrativo ou do auto de infração (se nele estiver apurado o valor da dívida).

Como registrado no art. 135 inc. III, do CTN, pode-se deduzir que a regra é que os ativos sociais sejam responsáveis pelos créditos tributários constituídos pela pessoa jurídica, mas na forma da última parte do artigo, os créditos decorrentes das dívidas sejam extravagantes ou contrárias à lei, ao contrato social que resultem em responsabilidade para o sócio-gerente, administrador ou representante.

Para Fábio Ulhoa Coelho<sup>471</sup>, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, é a condição do administrador do patrimônio que dá origem à responsabilidade. Por isso a lei fala em conselheiros, administradores ou representantes e não sócio. Portanto, se o sócio não praticar os atos gerenciais da empresa, não responde pelos débitos tributários da empresa. O crédito tributário envolvido deve decorrer de abuso de poder ou violação de lei, contrato social ou regulamento.

Ressalte-se que os atos intencionais praticados pelas pessoas elencadas no art.135 do CTN devem ser claramente comprovados nos autos do caso para obter autoridade para responsabilizar os indivíduos. Neste sentido, é necessário tirar tal conclusão com base na análise do artigo de lei. De acordo com o art.135 do CTN, é certo que o gestor que aderir aos padrões sociais de diligência e ética não pode ser responsabilizado, pois tal ato seria um ato de pessoa jurídica e o gestor só será responsabilizado se excede os poderes que a dialética social lhe conferiu.

### **6.3 A responsabilidade civil da fazenda pública pela execução indevida de supostos corresponsáveis sem o preenchimento dos requisitos do CTN art. 135, III**

Segundo Maria Helena Diniz<sup>472</sup>, o excesso de poder, a violação de leis, contratos sociais ou regulamentos pressupõe a existência de elementos subjetivos: intencionalidade ou culpa, que devem ser comprovados pelo fisco, a quem cabe o ônus da prova. No entanto, não é isso que vemos na prática forense.

Por outras palavras, as autoridades fiscais, agindo apenas para fins de angariação de fundos e ignorando as garantias da Constituição sobre o devido processo, as contradições e a capacidade de contribuir, estão a interpretar mal o art. 135 do CTN: torna ilegal o simples

---

<sup>471</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55.

<sup>472</sup> DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 103.

descumprimento contratual da sociedade comercial, bem como a inexistência de bens passíveis de penhora e a dissolução irregular da sociedade, responsabilizando pessoalmente o sócio-gerente pelas dívidas contraídas em nome da sociedade.

Quando a execução fiscal recorrer aos sócios de uma pessoa jurídica por responsabilidade solidária, e as pessoas que não constem da correspondente certidão de débito válida não possam comparecer na ação de execução fiscal, a Fazenda Pública executora assume a responsabilidade de poder comprovar a sua participação na ação de execução fiscal: a prova de eventuais irregularidades constatadas no decurso da atividade da empresa nos termos do art. 135 do CTN.

Nesta etapa, quando não está comprovada nos autos a responsabilidade pelos tributos não recolhidos, os sócios, principalmente os ex-sócios, não são partes jurídicas como réus na execução. Cleide Previtalli<sup>473</sup> orienta que, além disso, ocorreria uma ilegalidade processual se a execução fiscal fosse realizada apenas contra uma pessoa jurídica e, posteriormente, contra um sócio-gerente que não constasse da certidão de dívida válida, uma vez que o objeto do processo era, afinal, o objeto mencionado na petição original.

Alexandre de Moraes<sup>474</sup> ressalta que, se a execução for proposta contra um sujeito específico e outros assuntos estiverem incluídos no polo passivo durante o procedimento e não fizerem parte do título administrativo, seria uma anomalia jurídica. Não existe tal disposição em nosso ordenamento jurídico.

Além da substituição tributária, a atribuição de responsabilidade indireta (art. 135 CTN) a sócios, ex-sócios, diretores ou gerentes antes da constatação do ato ilícito, como se não fossem responsáveis tributários, constitui ilusão fiscal. A empresa tem uma dívida com o sócio-gerente, que transfere as suas ações para um terceiro que continua a dirigir a empresa.

Nos termos do artigo 1.052 do Código Civil Brasileiro<sup>475</sup>, a responsabilidade dos sócios e administradores de sociedade limitada é limitada ao valor das ações, mas todas as pessoas contribuem solidariamente para o capital. Portanto, este é o limite de responsabilidade do sócio não administrador pelas dívidas tributárias da empresa. Isto porque o artigo 7º do artigo 134 da Código Tributário Nacional estipula a responsabilidade dos sócios em caso de liquidação da sociedade. Este artigo não se aplica às sociedades por cotas porque a ampla

---

<sup>473</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 84

<sup>474</sup> MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 26. Ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 157.

<sup>475</sup> BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2002.

jurisprudência dos nossos tribunais não considera que a sociedade por cotas se torne sociedade empresa composta por pessoas.

Numa sociedade por cotas, a responsabilidade de cada sócio é, em princípio, limitada ao valor das suas ações, mas todos são solidariamente responsáveis pela integralização do capital. Portanto, se após a saída da sociedade o capital social não tiver sido integralmente realizado, o ex-sócio permanece responsável na medida do capital faltante, observado o prazo de dois anos previsto no parágrafo único do art. 1.003 do Código Civil.

Humberto Theodoro Júnior<sup>476</sup> ressalta que, quando um negócio é vendido ou transferido na sua totalidade, as obrigações do adquirente do negócio são observadas e o adquirente herdará as dívidas do cedente e será, portanto, responsável pelo pagamento das dívidas pendentes associadas ao negócio antes da transferência.

A Lei nº 6.830, conhecida como “Lei de Execução Fiscal” (LEF)<sup>477</sup>, é uma cerimônia específica para cobrança de créditos da Fazenda Pública, pois somente ela tem competência para constituir unilateralmente títulos administrativos que amparem a execução tributária, por meio de créditos tributários, de que está registada como Dívida Ativa goza de relativa liquidez e presunção de certeza desde o início.

De acordo com o artigo 2º da Lei nº 6.830, a dívida ativa é definida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (artigo 39), alterada pelo Decreto nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979. O parágrafo 2º do artigo 39 citado define dívidas tributárias ativas como créditos às finanças públicas desta natureza, decorrentes de obrigações legais relativas a impostos e correspondentes sobretaxas e penalidades, bem como dívidas ativas não tributárias, outros créditos às finanças públicas do Fazenda do Estado, decorrentes, por exemplo, de empréstimos compulsórios, contribuições exigidas por lei, penalidades de qualquer origem ou natureza (exceto impostos, taxas, incentivos, aluguéis ou taxas de ocupação), custas processuais, preços de serviços prestados por órgãos públicos, indenizações, substituição, reembolsos Fundos, o âmbito de pessoas responsáveis claramente julgadas, e reivindicações decorrentes de dívidas em moeda estrangeira, sub-rogações hipotecárias, contratos gerais ou outras obrigações legais.

---

<sup>476</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: Comentários e Jurisprudência. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

<sup>477</sup> BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Código de Execução Tributária. Brasília: Senado Federal, 1980.

Quanto à discussão sobre a aplicação das alterações introduzidas no CPC, é importante ressaltar que a Lei nº 11.382/06<sup>478</sup> não altera a Lei de Execução Fiscal que sempre orientou os julgamentos administrativos, uma vez que a lei de etiqueta apenas aplica auxiliares aos procedimentos tributários. Execução fiscal, legislação específica não existe conflito.

O Código de Processo Civil<sup>479</sup> aplica-se à execução fiscal de forma complementar, ou seja, só se aplica quando leis específicas não o preveem e precisam ser aprimoradas, não havendo omissão no efeito suspensivo dos embargos. Primeiro, verifica-se os artigos 17 e 18, segundo os quais, caso exista embargo, o Tesouro será intimado para contestá-lo. Se não for fornecido, o Tesouro será intimado a comentar sobre as garantias de execução. Isto significa que qualquer discussão em torno de garantias (e, portanto, a utilização de garantias para pagar dívidas) será paralisada por objeções ao embargo e adiada até ao julgamento final.

A Lei nº 6.830/80 não prevê expressamente o efeito suspensivo do embargo. Contudo, os seus artigos 18, 19, 24, no seu inciso I e art. 32 ilustram muito claramente a ocorrência deste importante papel do embargo, o que nos permite dizer que no âmbito da aplicação fiscal no período, o embargo do réu teve o efeito de uma suspensão automática.

O presente trabalho objetivou discutir a responsabilidade da Fazenda Pública na atividade de fiscalização tributária, tendo como foco a análise da responsabilidade da administração pública por erro na confecção da Certidão da Dívida Ativa (CDA) ou pela falta de apuração dos requisitos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN).

Na ocorrência de infração à lei, o inadimplemento do tributo não configura uma infração à lei capaz de imputar ao administrador sua responsabilidade tributária. Apenas a insolvabilidade da pessoa jurídica, consistente na impossibilidade de se alcançar patrimônio penhorável da pessoa jurídica, acaso decorrente de ato doloso – aqui vale ressaltar tanto o dolo quanto a culpa grave – aliada ao inadimplemento das obrigações tributárias durante a gestão do administrador, é que reverberará na responsabilidade perante o Fisco<sup>480</sup>.

Desta feita, o elo entre o inadimplemento e a responsabilidade do administrador, se configura a partir dos atos dolosos que levaram a soçobra patrimonial da sociedade a impossibilitar o adimplemento do crédito tributário<sup>481</sup>. Pouco importa se o ato que atrai sua responsabilização é concomitante, anterior ou posterior ao surgimento do fato gerador.

---

<sup>478</sup> BRASIL. **Lei nº 11.382 de 21 de março de 2006**. Brasília: Senado Federal, 2006.

<sup>479</sup> BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

<sup>480</sup> RELVAS, Marcos. **Direito tributário**: críticas e práticas. *Op. cit.*

<sup>481</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. *Op. cit.*, p. 116.

Importa que por conta dele, e consciente o administrador da lesão ao Fisco, a sociedade não tenha adimplido corretamente o crédito tributário.

No que concerne à possibilidade de responsabilização da Administração Pública, inicialmente é importante salientar que a teoria do risco administrativo, amplamente adotada no direito brasileiro, dispõe sobre a responsabilidade objetiva do Estado. Melhor dizendo, obriga o Estado a responder na esfera civil, independentemente de haver dolo ou culpa<sup>482</sup>.

Especificamente a respeito da responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público, o art. 37, § 6º, da Constituição Federal (CRFB/1988), dispõe que:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] § 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa<sup>483</sup>.

Desse modo, todos os entes da federação, isto é, a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal, respondem por atos de ação ou omissão, no caso de a pessoa lesada demonstrar o dano e o nexo causal entre a ação e o dano, sem a necessidade da demonstração ilícita da conduta.

É importante ressaltar que só haverá o dever de indenizar se comprovado o nexo causal entre o ato que fora praticado pelo agente público e os danos que o cidadão alega ter experimentado, não logrando o ente público demonstrar a existência de qualquer uma das causas que afastam a sua responsabilidade, como, por exemplo, caso fortuito, força maior ou a culpa exclusiva da vítima.

Para fins de responsabilização do Estado, o termo agente público deve ser compreendido em sentido amplo, englobando os agentes políticos, os servidores, os empregados públicos e temporários, os militares e os particulares em colaboração com o ente público<sup>484</sup>. Assim, se o agente público ao lesionar o particular o faça no exercício de suas atribuições ou a pretexto de exercê-las deve o Estado indenizar.

---

<sup>482</sup> CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 314.

<sup>483</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 fevereiro 2024.

<sup>484</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 528.

A União, os estados, os municípios e o Distrito Federal respondem pelos atos arbitrários dos agentes, tais como o uso indevido das informações ou abuso da autoridade fiscal na requisição de informações<sup>485</sup>. Esses atos são transgressores das normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a fiscalização, a instituição e a cobrança do crédito tributário, podendo o Estado ser responsabilizado pelos danos materiais e morais que venham a ser sofridos pelos contribuintes.

Por isso, na atividade fiscalizatória, caso o agente público pratique atos em flagrante extrapolação da lei, quando do exercício do direito de fiscalização do contribuinte, esse agente pode responder administrativamente por seus atos se comprovado dolo ou culpa. Todavia, perante o contribuinte quem responde é o Estado, sem a necessidade de demonstrar culpa ou dolo do agente, já que sobre essas questões somente o Estado tem interesse para o ajuizamento da ação de regresso.

Isto posto, não obstante seja possível a responsabilização do Estado, esta responsabilização é difícil, o que leva ao consequencialismo das decisões, ou seja, a priorização do foco nos resultados ou efeitos que uma decisão pode ter.

---

<sup>485</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. *Op. cit.*, p. 528-529.

## CONCLUSÃO

A presente dissertação tem como tema a responsabilidade tributária, delimitando-se à responsabilização tributária dos administradores, o que foi feito agregando-se uma análise lógico-sistemática da divergência jurisprudencial entre o STF e o STJ.

Vimos que a responsabilidade tributária, em regras gerais (art. 128, CTN), serve para nominar o terceiro que guarda relação com o fato gerador ou com o contribuinte, mas não faz parte, a princípio, da relação jurídico tributária que dá origem ao tributo (art. 121, CTN). Contribuinte e responsável são alocados nestas posições por fatos jurídicos distintos. O tributo surge de uma regra matriz, a responsabilidade tributária de outra. São originados por pressupostos de fatos distintos, praticados por sujeitos distintos, cada qual com o seu dever próprio.

Também, observamos que tanto o art. 134 quanto o art. 135 do CTN consagram hipóteses de responsabilidade subsidiária de terceiros. Trata-se de modalidades diferentes, que encartam a responsabilidade subjetiva; erigidas pela necessária comprovação da culpa (art. 134) ou do dolo (art. 135) face, no âmbito da sociedade limitada, à indissociável autonomia patrimonial entre sociedade e sócios resguardada pelo direito empresarial.

O inc. VII do art. 134 do CTN, por se referir à sociedade de pessoas, é inaplicável às sociedades limitadas. Remanesce, portanto, apenas a regra do art. 135 do CTN para responsabilizar o sócio ou o terceiro que detinha poderes de gestão na sociedade limitada e podia influir sobre o adimplemento do tributo.

Já o enunciado prescritivo do art. 135 do CTN elenca como pressupostos de fato a atuação do administrador com poderes em excesso, infração à norma legal, contrato social ou estatutos. Em todas as hipóteses, não basta a mera infração à norma legal, ao contrato social ou aos poderes conferidos ao administrador. É necessário que o ato praticado pelo administrador tenha impossibilitado o adimplemento da obrigação sobre o patrimônio da sociedade, contribuinte *de jure* do tributo.

A natureza da responsabilidade do administrador é fidejussória e ressarcitória. Garante a obrigação tributária do contribuinte pela sua posição de influir no adimplemento do tributo, e acaso cometa ilícitos que o impossibilitem, é colocado na posição de responsável para ressarcir o Fisco pelos danos causados. Adimplida a obrigação pelo contribuinte, extingue-se a responsabilidade do administrador, que após deflagrado o ato ilícito, permanece como mera potência na relação obrigacional até que reste configurado o inadimplemento por parte do contribuinte, e posteriormente, a apuração e declaração de sua responsabilidade.

Destarte, na regra matriz de responsabilidade tributária, a responsabilização tributária do administrador dar-se-á quando no antecedente verificar-se: a ocorrência da prática do fato jurídico tributário e o inadimplemento deste por parte da sociedade; ou a prática de infração administrativa e o inadimplemento da multa; aliado, inexoravelmente, à prática de fato ilícito por parte do administrador, em descumprimento de dever próprio, que cause o resultado consistente na impossibilidade de solução do crédito no patrimônio da sociedade.

A hipótese que melhor esclarece esta situação, e atualmente é a que mais se verifica nos bancos do Judiciário, é a dissolução irregular da pessoa jurídica; que ocorre quando o administrador encerra a sociedade sem observar as formalidades legais consistentes na liquidação do ativo e do passivo e a promoção da baixa do distrato perante a Junta Comercial.

Acontece que a dissolução da pessoa jurídica, por seu turno, decorre da inoperabilidade econômica da empresa, e pode ser deflagrada por diversos fatores, tal como oscilação de mercado ou cambial, impraticabilidade do objeto social, ou até mesmo o fracasso da atividade mesmo que seja gerida por um administrador diligente e probo. O encerramento das atividades sociais não necessariamente encarta o dolo do administrador em fraudar credores ou a sua intenção em simplesmente abaixar as portas. Na maioria das vezes não há outra saída. Neste plano, o administrador que busca promover o distrato ou a baixa da sociedade perante a Junta Comercial encontra óbice intransponível: se houver débitos tributários federais, não conseguirá promover a baixa da sociedade, conquanto é exigida a certidão negativa de débitos tributários expedida pela Receita Federal do Brasil.

A jurisprudência do STJ, porém, tem aplicado – e norteado a aplicação dos Tribunais Inferiores – de forma irrestrita, a responsabilização dos sócios com base em meros indícios de dissolução irregular, verificados, atualmente, pela certidão do Oficial de Justiça declarando que a empresa não mais exerce suas atividades em seu domicílio fiscal. Neste plano, emerge indistintamente a responsabilidade do administrador, que fica impossibilitado de dar a baixa enquanto pendentes obrigações de ordem tributária; de forma que a dissolução será sempre declarada irregular.

Em nítidos termos, a empresa inadimplente perante a administração tributária federal fica impossibilitada de promover a liquidação judicial e a averbação do distrato na Junta Comercial enquanto não promover o pagamento das respectivas obrigações, ou requerer falência, o que revela um contraponto dantesco entre o motivo acatado pelo judiciário como pressuposto de responsabilização do administrador – a “dissolução irregular consistente na ausência de baixa da sociedade na Junta Comercial” – e a impossibilidade de o administrador de o fazê-lo ordinariamente.

Atualmente, nada se perquire referente ao dolo, ou sobre a possibilidade efetiva de se promover a dissolução da pessoa jurídica, com base nas regras atualmente vigentes. Aquele administrador que, diligente, salvaguarda os bens da pessoa jurídica para adimplir o Fisco, demonstra probidade e boa-fé, contrapontos que afastam de plano a presença do dolo e obstam a utilização da prova indiciária como vetor da responsabilização imediata do administrador.

Não fosse suficiente, por motivos de praticabilidade e praticidade judiciais, a jurisprudência do STJ tem determinado a inversão do ônus da prova em desfavor do administrador, e inclusive do sócio – não abrangido pela norma do art. 135 do CTN – quando seus nomes forem inscritos na CDA pelo Fisco, mesmo à míngua de qualquer procedimento prévio que apure e declare a ocorrência do ilícito responsabilizador destes.

Novamente a presunção é utilizada para efeitos de corresponsabilizar o administrador, invertendo-se o ônus da prova para que demonstre – e aqui a prova é de fato negativo – que não agiu com excesso de poderes, infração à norma legal ou ao contrato social.

Acontece que no ínterim entre a presunção e a demonstração – pela via da defesa dos embargos à execução – há um lapso temporal considerável, em que o administrador é submetido não só às medidas judiciais executivas inerentes à execução fiscal, mas também a uma série de restrições administrativas creditícias, como o protesto da CDA, inclusão no cadastro de proteção ao crédito e no CADIN, a coagi-lo de forma indireta a adimplir a obrigação tributária pela qual sequer pode ser responsabilizado.

Esta dinâmica processual de responsabilização do administrador atenta contra a limitação da responsabilidade prometida ao empreendedor pelo direito societário, além de tolher as garantias do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo e judicial. Mas não é só. Os limites interpretativos impostos pelo próprio CTN são cabalmente desrespeitados para possibilitar a responsabilização do administrador, mesmo em ultraje aos institutos, formas e conceitos de direito privado, em especial aqueles concebidos e pensados para as sociedades limitadas.

O que observamos é que não mais há o respeito à autonomia patrimonial, à limitação da responsabilidade, quiçá ao proceder de boa-fé, sem dolo, sem fraude, sem ardil, e em respeito aos ditames sociais. Praticamente nada atualmente se perquire sobre o abuso da personalidade jurídica como pressuposto para responsabilização do administrador.

Desta feita, prevalece a prática e praticabilidade do direito, a presunção e a inversão do ônus probatório em desfavor do sócio e do administrador, em detrimento de todo o arcabouço da limitação patrimonial e da responsabilidade previstos e garantidos pelo direito societário.

E existe um preço a ser pago por esta responsabilização ilegítima. Este preço não é apenas a injustiça com os cidadãos, mas também o do estímulo ao uso de subterfúgios perversos para a economia, tais como laranjas, empresas interpostas, paraísos fiscais, etc., para fazer o uso da limitação da responsabilidade, que, a princípio, era garantida pela legislação. A frustração das expectativas legítimas de sócios e administradores cria uma ambiência de extrema insegurança jurídica e imprevisibilidade, que não só afeta o particular, mas também toda a sociedade num mantra invisível de aumento de custos e utilização de subterfúgios perversos à própria tributação e ao desenvolvimento econômico.

Portanto, é indispensável o repensar do trato com a limitação da responsabilidade, sobretudo pelas Cortes Superiores. É preciso recolocar em evidência a função econômica e social da personalidade jurídica e a limitação da responsabilidade dos sócios – e a confiança legítima ali depositada por aqueles que confiaram na legislação – já que a responsabilização do administrador se mostra como instrumento de coação para a satisfação da obrigação da sociedade. É preciso respeito ao vetor interpretativo dos arts. 109 e 110 do CTN, que expressamente consagram a preservação dos conceitos e múltiplos institutos de direito privado.

A limitação da responsabilidade não foi um artifício criado pelo legislador incauto. É fruto de uma demanda histórica da sociedade, e do próprio risco de empreender. Não é uma regra vazia de sentido. Somente nos casos em que há a constatação de fraude contra o patrimônio, dolo, excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, é que se pode responsabilizar pessoalmente o administrador.

Há mecanismos suficientes na legislação para combater o engodo, a má-fé, e punir os responsáveis. O que não se pode admitir é que se instaurem presunções a todo momento em prol da justiça fiscal, a punir aqueles que confiaram legitimamente na limitação da responsabilidade, atuaram de boa-fé, probidade e diligência em conformidade com o ordenamento.

Pelos julgados colacionados das Cortes Superiores selecionadas foi possível observar nítida divergência nas teses jurídicas firmadas, percebendo-se as decisões do STJ recorrentemente beneficiando a autoridade fiscal, ainda que para tanto tenha que vilipendiar princípios constitucionais fundamentais; e de outro o STF, que combina uma abordagem legalista com uma mais garantista e, assim, prima pela legalidade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA

ADAMEK, Marcelo Vieira Von. **A Responsabilidade civil dos administradores de S/A (e as ações correlatas)**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Execução de bens dos sócios**: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência). 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ALMEIDA, Marcelo Pereira de. **Precedentes Judiciais**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2022.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AROCA, Juan Montero. **Prova e verdade no processo civil—contributo para o esclarecimento da base ideológica de certas posições pretensamente técnicas**. Revista Direitos Fundamentais, v. 1, n. 2, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti et al. A usucapião extrajudicial: entre expectativas teóricas e possibilidades empíricas. Revista Interdisciplinar de Direito, v. 1, p. 27-46, 2016., 2016.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Duelo e processo. **Revista de Processo**, v. 112. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, out., 2003.

BARCELLOS, A.P. **Papéis do direito constitucional no fomento do controle social democrático**: algumas propostas sobre o tema da informação. RDE: Revista de Direito do Estado, Rio de Janeiro, v.3, n.12. 2008.

BARCELOS, Brenno Roberto Amorim. **Responsabilidade dos administradores por danos causados às sociedades anônimas abertas**. Bauru, SP: Spessotto, 2021.

BARREIROS, Carlos Silva. Harmonização Jurisprudencial: Contribuições para a Uniformização de Decisões entre STF e STJ. Rio de Janeiro: Editora Jurídica Nacional, 2019.

BARRETO, André Santos. Divergências Jurisprudenciais entre STF e STJ: O Caso do Ônus Probatório no Artigo 135 do CTN. São Paulo: Editora Jurídica, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. Credibilidade Institucional do Poder Judiciário: Desafios Contemporâneos. Brasília: Editora Brasília Jurídica, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. Revista Direito GV, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 101-124, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. Pré constitucionalismo. O estado constituição. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BECHO, Renato Lopes. **Considerações sobre dados extrajurídicos que podem influenciar os julgamentos tributários considerations of extra-law data that may be influencing tax judgments.** Plenum, a.15, n.86, p. 105, 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinhosa. **O sistema tributário nacional e a lei nº 13.655/2018: a contradição entre a exigência de segurança jurídica e a introdução do consequencialismo econômico na aplicação do direito tributário.** Revista da Faculdade de Direito – UFPR, Curitiba, vol. 64, n. 03, pp. 193-212, 2019.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial.** 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

BITTAR, Eduardo C. **Estabilidade Jurídica e Uniformização de Decisões no Brasil.** Curitiba: Editora Jurídica Curitiba, 2015.

BITTAR, Eduardo CB. **Introdução ao Estudo do Direito.** 2021.

BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia.** Editora Paz e Terra, 2015

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico-lições de filosofia do direito.** 2023.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** São Paulo: Edipro, 2001.

BORBA, Claudio. **Direito tributário.** Elsevier Brasil, 2007.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BRANCO, Carlos Castelo. **A Prova Ilícita-Verdade ou Lealdade?.** 2023.

BRASIL, **Código Tributário Nacional.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 30 out. 2023.

BRASIL. (Constituição de 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 fev. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2002.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 28 fevereiro 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657 de 4 de setembro de 1942**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm). Acesso em 25 out. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979**. Dispõe sobre débitos para com a Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1970-1979/decreto-lei-1736-20-dezembro-1979-374525-norma-pe.html>. Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. **Lei 10.303, de 31 de outubro de 2001**. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10303.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10303.htm). Acesso em: 18 abril 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm). Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. **Lei nº 11.232 de 22 de maio de 2005**. Brasília: Senado Federal, 2005.

BRASIL. **Lei nº 11.382 de 21 de março de 2006**. Brasília: Senado Federal, 2006.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em: 29 Junho 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm). Acesso em: 18 abril 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6830.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm).

BRASIL. **Lei nº 8.212 de 15 de julho de 1991**. Brasília: Senado Federal, 1991.

BRASIL. STF. **RE nº 562.276**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento em: 03.11.2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 1 dezembro 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STF. RESp. Nº 1.377.019 - SP (2013/0013437-2). **Tema repetitivo no 962**. Relator: Assusete Magalhães. Julgamento: 24/11/2021. Publicação: 29/11/2021. Disponível em: Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1893027&num\\_registro=201300134372&data=20211129&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1893027&num_registro=201300134372&data=20211129&formato=PDF). Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **AgInt no REsp 1834255/PE**. Relator Min. Gurgel de Faria. Julgado em: 19.04.2021. DJe 05/05/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1205858163/inteiro-teor-1205858203>. Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Primeira seção. **Tema repetitivo 981**. Processos: REsp 1645333/SP, REsp 1643944/SP e REsp 1645281/SP. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgado em: 25/05/2022. Publicação: 28.06.2022. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=981&cod\\_tema\\_final=981](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=981&cod_tema_final=981). Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **AgReg REsp. nº 1.034.238/SP**. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado em: 02.04.2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/4163118>. Acesso em: 30 junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **AgRg REsp. nº 1.268.993/DF**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em: 08/05/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/23285990/relatorio-e-voto-23285992>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira turma. **AgRg AgREsp. nº 223.780/BA**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em: 06/11/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/896822027>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **AgRg REsp. nº 1137565/MG**. Relator: Ministro Napoleao Nunes Maia Filho. Julgado em: 03.09.2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/24224980>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **AgrReg no REsp. nº 1.306.785/BA**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em: 19/03/2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/890367607>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **Recurso Especial nº 1.104.900 – ES**. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado em: 25/03/2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1377735263>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Primeira Turma. **REsp. nº 34.429/SP**. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 23/06/1993. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199300113194&dt\\_publicacao=22/11/1993](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199300113194&dt_publicacao=22/11/1993). Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **RESP Nº 1.131.069 - RJ (2011/0046901-3)**. Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima. Julgado em: 27/06/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/22103949/inteiro-teor-22103950>. Acesso em: 25 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp. nº 100.739/SP**. Relator: Ministro Ari Pargendler. Julgado em: 19/11/1998. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/456279>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **AgRg Ag nº 1.365.062/PR**. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 21/06/2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21100398>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Segunda Turma. **AgRg no AREsp 7.964/SC**, Rel. Ministro Castro Meira. Julgado em: 06/03/2012, Dje: 16/03/2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21420117>. Acesso em: 29 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **AgrReg Agr nº 767.383/RS**. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 15.07.2006. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/39013>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **Recurso em Mandado de Segurança nº. 33.381/GO**. Relator: Ministro Mauro Campbell. Julgado em: 07/06/2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21666750>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **REsp. nº 121.021/PR**. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Julgado em: 15/08/2000. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199700132463&dt\\_publicacao=11/09/2000](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199700132463&dt_publicacao=11/09/2000). Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Segunda Turma. **REsp. nº. 1455490/PR**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgado em: 26.08.2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/141384037/recurso-especial-n-1455490-pr-do-stj>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **Súmula nº 430**. 24.03.2010. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-430-do-stj/1289711009>. Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **Súmula nº 435**. Julgado em: 14.04.2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=435>. Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESP 1.101.728 – SP**. Julgado em: 11.03.2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=resp+1.101.728%2Fsp>. Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ. Decisão unânime da 1ª Turma. **REsp 138669/RS**. Relator: Min. Gomes de Barros. Julgado em: 18.12.1997. Publicada em: 06.04.1998. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/19863994/relatorio-e-voto-104602369>. Acesso em: 28 Junho 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. nº 1.182.462/AM**. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Relator para Acórdão: Ministro Luiz Fux. DJe 14.12.2010. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=999469&tipo=0&nreg=201000321007&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20101214&formato=HTML&salvar=false>. Acesso em: 1 dezembro 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Plenário. **RE 562.276/PR**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em: 18/09/2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=267139196&ext=.pdf>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira turma. **ARE 1120307 AgR**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em: 29/06/2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=747914769>. Acesso em: 30 Julho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira Turma. **ARE 744.532 AgR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 28.06.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11472266>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira turma. **ARE 920.257**. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgado em: 24.11.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9976373>. Acesso em: 30 junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Primeira turma. **ARE 965.182 AgR**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em: 18/11/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12151420>. Acesso em: 30 Julho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Segunda Turma. **AI 718.320/MG**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em: 28.08.2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2766099>. Acesso em: 29 Junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Segunda Turma. **RE 1.188.931 AgR**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em: 15.05.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752814865>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Segunda turma. **RE 608.426 AgR**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em: 04/10/2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629030>. Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. **Súmula 279**. 13.12.1963. Disponível em: [https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf). Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. **Súmula 280**. 13.12.1963. Disponível em: [https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf). Acesso em: 30 Junho 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inquérito 4.781**, Ministro Relator Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/mandado27maio.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2024.

BULGARELLI, Waldirio. **Manual das Sociedades Anônimas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BULOS, Uadi L. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Levando os padrões decisórios a sério**: formação e aplicação de precedentes e enunciados de súmula. São Paulo: Atlas, 2018.

CÂMARA, Priscilla Queiroga. **A construção do dolo no direito tributário**: linguagem, intertextualidade e prova do (con) texto. Editora Dialética, 2022.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Função social do notariado**: eficiência, confiança e imparcialidade. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAMPINHO, Sérgio. **Curso de direito comercial**: sociedade anônima. 7. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Dimensões do Ativismo Judicial do STF**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CANAZARO, Fábio. A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário da sociedade cooperativa. **Revista dialética de Direito tributário**, São Paulo, nº.145, p. 23-35, out., 2007.

CANDIDO, Celso. Governança corporativa: funções administrativas do conselho. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 10, n. 2, p. 94-108, 2019.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de Direito Processual Civil**. Tradução: Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000, v. II.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 31 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2017.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**: Teoria do Estado e da Constituição, Direito Constitucional Positivo. 21. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções**. p. 656. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sobre-a-teoria-da-prova-no-procedimentoadministrativo-tributario-e-o-emprego-depresuncoes-de-paulo-de-barroscarvalho>. Acesso em: 11 de Janeiro de 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3.

CASTILHO, Ricardo. **Filosofia geral e jurídica**. 2021.

CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

CHARNESKI, Heron. **Comprovação de Fatos no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 50, p. 161-182, 2022.

CHIASSONI, Pierluigi. **O enfoque analítico na filosofia do direito: de Bentham a Kelsen**. 2020.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Tradução de Paolo Capitanio. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002. v. 3.

CHRISTOPOULOS, Basile Geordes Campos. **Argumento consequencialista no direito**. Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL, v. 6, n. 3, pp. 4-27, 2015. Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/ojs2-somente-consulta/index.php/rmdufal/article/view/2061/1646>. Acesso em 25 out. 2023.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. **Revista das FESDT**, Porto Alegre, n. 4, p. 159-206, jul.-Dez., 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CORRÊA, Cláudia Franco; BATISTA, Bárbara Gomes Lupetti. A usucapião extrajudicial: entre expectativas teóricas e possibilidades empíricas. Revista Interdisciplinar do Direito-Faculdade de Direito de Valença, v. 13, n. 1, 2016.

CORREIA, Natiele Pereira. OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA LEGISLAÇÃO FALIMENTAR. Intertem@ s ISSN 1677-1281, v. 24, n. 24, 2012.

CORTEZ, Luís Fernando Aguilar. Outros limites ao controle jurisdicional de políticas públicas. In: GRINOVER, Ada Pellegrini; WATANABE, Kazuo (Coords.). **O controle jurisdicional de políticas públicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DA SILVA, Brenno Birckholz. A conformação constitucional do novo regime brasileiro de tributação offshore: um estudo da Lei n. 12.973/2014. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 111, p. 615-651, 2016.

DAMIAN, Terezinha. **Direito de empresa: fundamentos jurídicos para estudantes, administradores, advogados, contadores e empresários**. Jundiaí, SP, Paco Editorial, 2015.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DE MELLO GUIMARÃES, Danubia; HOLZKAMP, Mauricio. **A Responsabilidade Tributária dos Sócios das Sociedades Limitadas à Luz do Artigo 135, III Do Código Tributário Nacional**. JUSFARESC-Revista Jurídica Santa Cruz, v. 1, n. 1, 2012.

DE ROLT, Amanda Pauli et al. **Ônus da prova no processo administrativo sancionador**. TCC(graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro de Ciências Jurídicas. Direito.2016.

DEL COL, Alessandro. **Teoria geral do processo tributário sancionador: princípios constitucionais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 150, p. 31-56, 2022.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro**. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2018.

DIAS, Jean Carlos. **Gestão das Sociedades Anônimas: Aspectos Jurídicos da Responsabilidade dos Administradores**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

DIAS, Tiago Bologna. **Limites da responsabilidade do sócio cujo nome conste da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinente**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 200, p. 95-103, maio, 2012.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela, volume 2**. Salvador: JusPODIVM, 2016

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova**. 12. ed. Salvador: JusPodivm. 2017, v. II.

DIDIER JR.,Fredie. **Curso de direito processual civil**. 25. ed. Salvador: Jus Podivm, 2023. v. 2.

DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DOURADO, Simone; RIBEIRO, Ednaldo. **Metodologia qualitativa e quantitativa**. Editora chefe Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira Editora executiva Natalia Oliveira Assistente editorial, p. 12, 2023.

DWORKIN, Ronald. **Levar os Direitos a Sério**. Martins Fontes: São Paulo, 2010

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada: Artigos 80 a 137**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 2.

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o Direito Tributário**. Saraiva Educação SA, 2021.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, Débora Costa; XIMENES, Julia Maurmann. Diálogos institucionais e impacto orçamentário da judicialização das políticas públicas. **Revista Thesis Juris**, v. 5, n. 3, p. 808-831, 2016.

FERRER-BELTRÁN, Jordi. **Valoração racional da prova**. Tradução Vitor de Paula Ramos, v. 2, 2021.

FOLLONI, ANDRÉ. **Ciência do direito tributário no Brasil**. Saraiva Educação SA, 2017.

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Imprensa: Belo Horizonte, 2021.

FRANÇA, Giselle de Amaro e. **O papel do Judiciário na concretização do direito fundamental à saúde a partir da Constituição Federal de 1988**. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, São Paulo, v. 34, n. 158, jul./dez. 2023.

FREITAS FILHO, R.; LIMA, T. M. **Metodologia de Análise de Decisões**. Universitas Jus, Brasília, v. 21, p. 1-17, 2010.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GARCIA, Maria. **Insegurança Jurídica e Divergência Jurisprudencial**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 23, n. 5489, 25 jan. 2018.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES NETO, José Mário Wanderley. **Pretores estratégicos: por que o Judiciário decide a favor do Poder Executivo e contra suas próprias decisões?: análise empírica dos pedidos de suspensão apresentados ao STF (1993-2012)**. 2015. 98 fls. Tese (Doutorado em Ciência Política), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015.

GOMES, Filipe Lôbo; ARAÚJO, Lean Antônio Ferreira de; FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa. **Argumentação consequencialista no direito tributário: uma análise consequencialista da decisão que pode extinguir milhares de execuções fiscais**. Revista Jurídica Luso-Brasileira, ano 7, n. 6, 2021, pp. 793, 819. Disponível em: [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/6/2021\\_06\\_0793\\_0819.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/6/2021_06_0793_0819.pdf). Acesso em 25 out. 2023.

GONÇALVES, Danuza Bento. **Princípios e prova no processo administrativo fiscal**. Brasília, 2011. 63f. –Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. 36 ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003.

JACOB, Muriel Amaral; JUNIOR, João Porto Silvério. **A busca da verdade processual e a deslegitimação da decisão penal pela ideologia e retórica do julgador**. REVISTA QUAESTIO IURIS, v. 13, n. 03, 2020.

JESUS, Maria Gorete Marques de. **Verdade policial como verdade jurídica: narrativas do tráfico de drogas no sistema de justiça**. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 35, 2019.

JUNIOR, Elmir Duclerc Ramalho; NEVES, Luiz Gabriel Batista. **Punição, verdade e prova: perspectiva crítica e transdisciplinar**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 156, 2019.

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

KANT, Immanuel. **Metafísica dos costumes: Contendo a Doutrina do Direito e a Doutrina da Virtude**. 2020.

KARLINE, P. A. I. É. Improbidade Administrativa e Presunção de Enriquecimento Ilícito. ETIC-ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA-ISSN 21-76-8498, v. 7, n. 7, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

KNIJNIK, Danilo. As (perigosíssimas) doutrinas do “ônus dinâmico da prova” e da “situação de senso comum” como instrumentos para assegurar o acesso à Justiça e superar a propatio diabólica. FUX, Luiz; NERY JR., Nelson e WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coords). **Processo e Constituição: estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

KOSELLECK, Reinhart. **Uma latente filosofia do tempo**. 2022.

KUYVEN, Fernando; CARVALHOSA, Modesto. **Sociedades anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **A Responsabilidade Civil das Companhias de Mercado – A tutela coletiva dos investidores em sede arbitral**. In: CARVALHOSA, Modesto (Org.); LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros (Org.); WALD, Arnoldo (Org.). **A Responsabilidade Civil da Empresa Perante os Investidores: Contribuição à modernização e moralização do mercado de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 56-57.

LEAL, Fernando Angelo Ribeiro; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, vol. 7, n. 3, 2017 pp. 818-843.

LEITE, Adailton Amaral Barbosa. **Judicialização na saúde: integralidade versus universalismo, equidade e planejamento**. **Direito, Processo e Cidadania**, Recife, v. 2, n. 2, p. 50-75, mai./ago., 2023

- LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- LIMA, Ana Carolina. **A Divergência Jurisprudencial e seus Reflexos na Segurança Jurídica**. Editora Juruá, 2020.
- LIMA, Claudevan da Silva. **Precedentes Judiciais: teoria e prática dos recursos em instância superior**. Curitiba: Juruá, 2022.
- LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.
- LORENZETTO, Bruno Meneses; PEREIRA, Ricardo dos Reis. O Supremo Soberano no Estado de Exceção: a (des) aplicação do direito pelo STF no âmbito do Inquérito das “Fake News” (Inquérito n. 4.781). **Sequência**, p. 173-203, 2020.
- LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. 2. ed. Tradução de Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flipe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2006, v. II.
- MALAN, Diogo. **Notas sobre a investigação e prova da criminalidade econômico-financeira organizada**. Revista Brasileira de Direito Processual Penal, v. 2, n. 1, p. 213-238, 2016.
- MALAN, Diogo. **Processo penal aplicado à criminalidade econômico-financeira**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 114, n. 2015, p. 279-320, 2015.
- MARICATO, Andreia. **A prova emprestada no direito tributário com as mudanças no dever instrumental–SPEED FISCAL**. Revista Ciências Jurídicas e Cidadania, v. 1, n. 1, p. 1-16, 2018.
- MARINONI, Luiz Guilherme. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- MARINONI, Luiz Guilherme. **O STJ enquanto corte de precedentes: recompreensão do sistema processual da corte suprema**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Prova e convicção**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- MARTINS, André Felipe Saide. **A prova do fato jurídico tributário**. 2007. 340 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord). **Tratado de Direito Constitucional. Vol. I**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MAZIERO, Luís Guilherme Soares. **Precedentes judiciais obrigatórios: à luz da teoria pura do direito**. Curitiba: Juruá, 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. Saraiva Educação SA, 7ª ed., 2021.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Ilícito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 62, p. 22-32, 1995.

MELLO, Raissa Andrade de. Responsabilidade Tributária de Terceiros e a aplicação do Acidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no Processo Tributário, em especial nas execuções fiscais. In: RODRIGUES, Tereza Cristina Tarrago Souza; OLIVEIRA NETO, Pedro Dias de. (Orgs.). **Embates contemporâneos do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 2022.

MELO, Gabriela Fonseca de. **Precedente Judicial: formação e aplicação - a tensão entre o STF e o TST no Caso de Responsabilidade Subsidiária de Ente Público em Relação de Terceirização**. Curitiba: Juruá, 2022.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação Jurídica Tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica Faculdade de Direito do Recife**, v. 86, n. 2, p. 244-253, jul.-dez., 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC e ADO**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

MENEZES, Anderson Alencar de; MOURA, Dalmo Cavalcante de. **Do direito da liberdade à solidariedade**. P2P E INOVAÇÃO, v. 5, n. 2, 2019.

MICHELS, Gilson Wessler; HOLANDA, Rodrigo Schwartz. **A controversa evolução da presunção de omissão de receitas associada a ingressos bancários de origem não comprovada—natureza e limites de sua aplicação nos âmbitos interno e internacional**. Temas atuais em direito tributário internacional, p. 102, 2021.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes: da persuasão à vinculação**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

NAUJORKS NETO, Adolfo Theodoro. Ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal no reconhecimento da união estável homoafetiva. **Revista da Escola de Magistratura do Estado de Rondônia**, n. 24, p. 153-168, 2018.

NETO, Arthur Maria Ferreira. **Metaética e fundamentação do direito**. 2020.

NIETZSCHE, Friedrich. **Além do bem e do mal: prelúdio a uma filosofia do futuro**. 2019.

NOGUEIRA, André Murilo Parente. **Precedentalismo à luz da Teoria Tridimensional do Direito**. 2017. Tese (doutorado em Direito). Centro Universitário de Bauru, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito, Bauru, 2017.

NORIMATSU, Milton Kazuo. **Interpretação e prova no direito tributário**. 2012. Monografia de Especialização (Especialização em Direito Tributário) - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

OLIVEIRA, Marcelo. **Credibilidade do Poder Judiciário: Desafios Contemporâneos**. Editora Forense, 2017.

PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional**. São Paulo: Método, 2019.

PANUTTO, Peter. **Precedentes judiciais vinculantes: o sistema jurídico-processual brasileiro antes e depois do Código de Processo Civil de 2015**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017.

PARENTONI, Leonardo Netto. **Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica – Dogmática e análise científica da jurisprudência brasileira** (Jurimetria/Empirical Legal Studies). São Paulo: Quartier Latin, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PAULSEN, Leandro. **O ato declaratório da responsabilidade tributária dos sócios: comentários à Portaria PGFN n. 180/2010**. In: SANTOS, Herta Rani Teles et al. *Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares*. Brasília: Consulex. 2011, p. 308.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O Consequencialismo Decisório e a sua Relevância para o Direito Tributário**. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, pp. 150–173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 23 out. 2023.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica: Nova Retórica**. São Paulo: Martins Fontes, 2000

PINHEIRO, Victor Sales; BONNA, Alexandre Pereira. **Sociedade da informação e direito à privacidade no Marco Civil da Internet: fundamentação filosófica do Estado de Direito**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, v. 21, n. 3, 2020.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina; QUEIROZ, Pedro Gomes. As Garantias Fundamentais do Processo e o Instituto da mediação judicial: Pontos de Tensão e de Acomodação. Revista Jurídica Luso-Brasileira, ano, v. 3, p. 903-904, 2021.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. 2010. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. **Ensaio de direito tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

POSSAS, Mariana Thorstensen et al. **Verdade Processual e Crise das Provas Judiciais: Análise do Processamento de Mortes Violentas Envolvendo Policiais em Salvador, Bahia**. Direito Público, v. 18, n. 99, 2021.

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. Martins Fontes: São Paulo, 2016.

RELVAS, Marcos. **Direito tributário: críticas e práticas**. São Paulo: Dialética, 2022.

RIBEIRO, Diego Diniz. Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III, do CTN: presunção de certeza da CDA e o cálculo jurisprudencial dos precedentes do STJ e STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 199, p. 19-32, abril, 2012.

RIBEIRO, Diógenes V. Hassan. Judicialização e desjudicialização: entre a deficiência do legislativo e a insuficiência do judiciário. **Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito**, ano 50, n. 199, p. 25-33, 2013.

RIBEIRO, Ludmila Mendonça Lopes; MACHADO, Igor Suzano. Repressão, autonomia e expansividade: o direito que se exerce nas delegacias de polícia no Brasil. **Revista Sociedade e Estado**, v. 29, n. 01, p. 153-180, jan./abr. 2014.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA Filho, José Maria; ROCHA, Gustavo Ribeiro. **Curso de Direito Comercial**. 4. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

ROCHA, Leonel Severo. **Introdução à teoria do sistema autopoietico do direito**. 2021.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SALAMA, Bruno Mayerhof. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**. São Paulo: Malheiros, 2014.

SALLES, Paula Martins. **Identidades, direitos e judicialização da política no Brasil pós-88**. 2017, 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

SANTOS, Ana Luiza. **Divergência Jurisprudencial e Previsibilidade das Decisões Judiciais**. Editora Método, 2019.

SANTOS, Claudio Araujo Santos dos. **Prova emprestada no processo do trabalho**. Prova testemunhal. 2021.

SANTOS, Cleilda Cassim dos. **Verdade à prova: o instituto da confissão no direito processual penal brasileiro**. 2021.

SANTOS, Maycon Douglas de Souza; COAN, Fernanda Mosseline Josende. Princípios da governança corporativa aplicáveis em empresas de capital fechado. **Contabilidade & Amazônia**, v. 10, n. 1, p. 026-051, 2018.

SCHAEUER, Frederick. **A força do direito**. Tradução: André Luiz Freire. São Paulo. WMF Martins Fontes, 2022.

SERRA, José Eduardo Genero. **Gestão da prova no processo administrativo tributário federal: verdade material vs segurança jurídica**. 2022.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 27.ed. São Paulo: Cortez, 2015.

SILVA, João. **Fragmentação Jurisprudencial e Insegurança Jurídica**. Editora RT, 2018.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2020.

SILVA, Patrícia Bouvier do Nascimento. **O Supremo e o Consequencialismo no Direito Tributário: uma crítica ao distanciamento da realidade**, 2019. 73f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, BrasíliaDF, 2019.

SILVA, Roberta de Lima e. **Em defesa de uma concepção racionalista da prova: diálogos entre processo, prova, verdade e direito à prova**. 2023.

SILVEIRA, Ricardo Geraldo Rezende. **Acesso à Justiça: o direito fundamental em um ambiente de recursos escassos**. São Paulo: Almedina, 2020.

SIMIONI, Rafael Lazzarotto. **Curso de Hermenêutica Jurídica Contemporânea**. Curitiba: Juruá, 2014.

SIMIONI, Rafael. Economia de colisões: ponderando a teoria da ponderação de Robert Alexy. **Revista do Curso de Direito da FSG**, a. 4, n. 7, p. 135-150, jan./jun. 2010.

SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. **Jurisdição constitucional política**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUZA, José Eduardo Dornelas. **Presunções no Direito Tributário**: aspectos teóricos e práticos. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021.

SUNSTEIN, Cass R. **Raciocínio Jurídico e Conflito Político**. Oxford University Press, 1996.

TAVARES, André Ramos. **Manual do Poder Judiciário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

TEIXEIRA, Gabriela Guanais; ALMEIDA, Haeckel JM. O STJ e a interpretação da lei federal: uma visão hermenêutica. **Direito UNIFACS–Debate Virtual**, v. 106, n. 112, 2009. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/829>. Acesso em: 10 fev. 2024.

THEODÓRO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 60. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 1.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: Comentários e Jurisprudência. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**: Teoria Geral e Direito Societário, v. 1. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Teoria do fato jurídico e a importância das provas**. Construtivismo lógico-semântico, v. 2, p. 325-352, 2014.

TORRES, Ana Flavia Melo. Acesso à Justiça. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, III, n. 10, ago. 2002. Disponível em: [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=4592](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4592). Acesso em: 09 fev. 2024.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VAZ, José Otávio de Vianna. **Responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VIEIRA, Gustavo. **A democratização da prova no processo civil: bases principiológicas e limites à busca da verdade**. 2020.

WALD, Arnoldo. Considerações sobre a responsabilidade das companhias abertas no direito brasileiro. **Revista de Direito das Sociedades e dos Valores Mobiliários**. São Paulo: Almedina, 2016.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; LOBO, Arthur Mendes; LIBLIK, Regiane França. Tipologia das sociedades e a desconsideração da personalidade jurídica. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 19, n. 3, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/39182>. Acesso em: 20 fev. 2024.

WATANABE, Carolina Yukari Veludo; CARVALHO, Samile Dias. Metas do Conselho Nacional de Justiça e o Direito Responsivo: uma análise no Tribunal de Justiça de Rondônia. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 04, p. 3193-3210, 2018.

ZANETI JR, Hermes. **O valor vinculante dos precedentes: teoria dos precedentes normativos formalmente vinculantes**. Salvador: JusPODIVM, 2016.