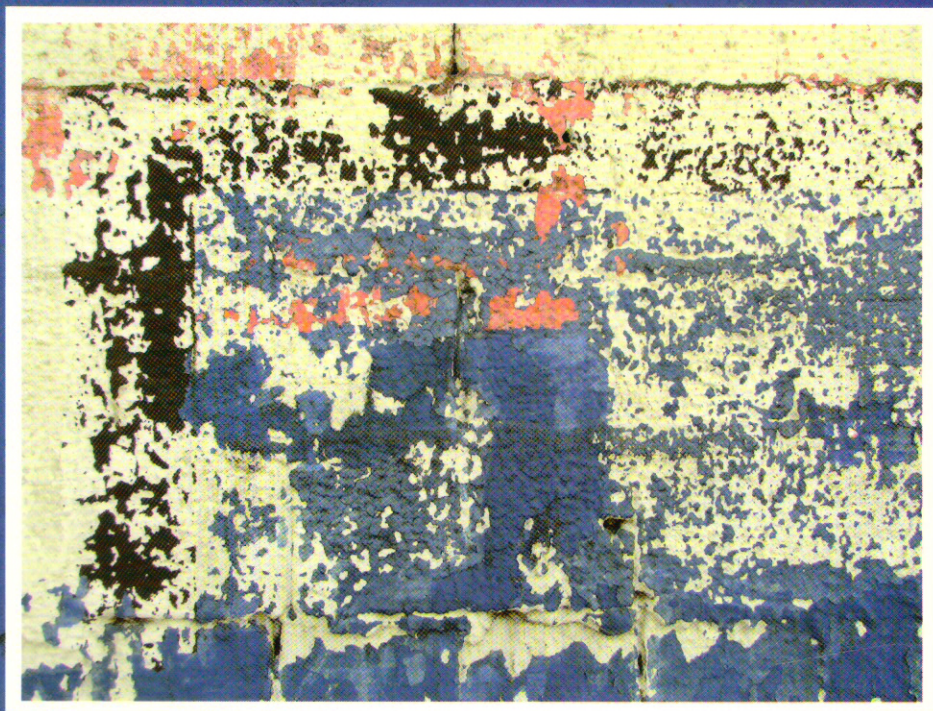


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



195

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

195

(DEZEMBRO - 2011)

Diretores da Revista

Valdir de Oliveira Rocha

**Francisco Lobello de Oliveira
Rocha** (Adjunto)

Diretores da Editora Dialética

Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Valdir de Oliveira Rocha

**Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*

Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)

*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores

Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão

Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:

RVBI (Periódicos) - Senado Federal

(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:

Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Duílio Ramos

é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*

www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alessandro Mendes Cardoso e Rafael Santiago Costa - ISS e contrato de franquia: uma questão ainda controversa e pendente de definição pelo STF

1. Considerações iniciais. 2. Contrato de franquia. 3. Tratamento legal e jurisprudencial anteriores à Lei Complementar nº 116/2003. 4. Tratamento legal e jurisprudencial na vigência da Lei Complementar nº 116/2003. 5. Indefinição dos critérios a serem adotados pelo STF no julgamento da incidência do ISS sobre contratos de franquia.

7

Alexandre Macedo Tavares - A (in)compensabilidade tributária de débitos próprios com créditos pertencentes a empresas integrantes de grupo econômico

1. Introito. 2. Sujeição passiva tributária. 3. Os planos da linguagem jurídica e a ambiguidade e vagueza dos termos presentes no discurso normativo. 4. Responsabilidade tributária solidária. 5. O descabimento da indiscriminada imputação de responsabilidade tributária solidária a empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. 6. Grupo econômico e compensação tributária.

26

Aurélio Pitanga Seixas Filho - Dimensão jurídica do tributo vinculado

1. Taxa - Função estatal. 2. Preço público político - capacidade contributiva. 3. Atividade estatal específica. 4. Atividade estatal potencial e específica.

37

Diogo Ferraz - A decadência tributária na contribuição previdenciária incidente sobre verbas trabalhistas pagas em decorrência de decisão da Justiça do Trabalho

1. Introdução. 2. Fato gerador da contribuição previdenciária. 3. Competência da autoridade fiscal para apurar todos os fatos geradores. 4. Decadência. 5. Afastamento dos acréscimos moratórios. 6. Conclusão.

50

Hugo de Brito Machado - A solidariedade na relação tributária e a liberdade do legislador no art. 124, II, do CTN

1. Introdução. 2. A responsabilidade e a solidariedade. 3. Inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620. 4. Importância da Decisão do STF. 5. Conclusões.

58

Humberto Ávila - O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade

Introdução. 1. Interpretação desconforme à Constituição. 2. Inadequação da utilização do *argumentum* e do *contrario*. 3. Proibição de modulação de efeitos. Conclusões.

68

Ives Gandra da Silva Martins - Considerações sobre a substituição tributária por antecipação

82

Marcus de Freitas Gouvêa - A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final

1 - Introdução. 2 - Da nacionalização de bens importados e da proteção do mercado interno. 3 - Do IPI sobre bens industrializados importados. 4 - Do princípio da não cumulatividade e da incidência monofásica de tributos sobre o consumo. 5 - Conclusões.

88

Oscar Valente Cardoso - Lançamento por homologação, prescrição, Lei Complementar nº 118/2005 e decisão do STF no RE nº 566.621

1. Introdução. 2. Lançamento: características e espécies. 3. O controverso art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005. 4. Os três entendimentos do Superior Tribunal de Justiça. 5. A interpretação do Supremo Tribunal Federal no RE nº 566.621. 6. Conclusões.

95

A Solidariedade na Relação Tributária e a Liberdade do Legislador no Art. 124, II, do CTN

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos sustentado que os conceitos são de decisiva importância na teoria jurídica e que a maioria dos equívocos nos quais incorrem os operadores do Direito são devidos ao desconhecimento ou à falta de atenção para o significado e o alcance de conceitos neste âmbito geralmente utilizados.

Na verdade, o significado e o alcance das regras jurídicas dependem do significado e do alcance dos conceitos com os quais são elaboradas, de sorte que a utilização indevida destes sempre conduz à formulação inadequada de regras, que podem por isto mesmo entrar em conflito nos sistema onde se vão encartar. Ou na interpretação indevida de regras, que faz supor possibilidades inexistentes quanto à disciplina de situações, ensejando a invalidade de regras postas em conflito no sistema jurídico.

O art. 13 da Lei nº 8.630, de 5 de janeiro de 1993, é um excelente exemplo a confirmar a procedência da tese que temos sustentado, onde o desconhecimento dos conceitos *responsabilidade* e *solidariedade*, ou a desatenção para o significado dos mesmos, gerou grande confusão nas relações entre contribuintes e Fisco em matéria de contribuições para a seguridade social, terminando com a declaração de sua inconstitucionalidade, depois que o próprio legislador reconheceu o equívoco e providenciara sua revogação.

Neste pequeno estudo vamos examinar a regra albergada pelo art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, e demonstrar que não pode ser ilimitada a liberdade por ela conferida ao legislador para designar pessoas como *solidariamente* obrigadas. E não podemos deixar de ressaltar desde logo a importância do Poder Judiciário na garantia dos direitos do contribuinte, porque, em face da colocação do direito à jurisdição entre os direitos e garantias fundamentais, o contribuinte termina tendo em seu funcionamento um escudo protetor contra os abusos do Fisco.

Começaremos pelo estudo da *responsabilidade* e da *solidariedade* como conceitos importantes na teoria jurídica, e especialmente no que diz respeito à relação tributária. Em seguida, examinaremos o conflito criado com a utilização



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

indevida de um pelo outro desses dois conceitos. Depois veremos a importância da manifestação do Supremo Tribunal Federal na superação desse conflito, e, finalmente, formularemos nossas conclusões enunciando, em síntese, as teses que nos parecem adequadas neste assunto.

2. A Responsabilidade e a Solidariedade

2.1. Responsabilidade tributária

Não obstante seja utilizada na linguagem jurídica com muita frequência, a palavra *responsabilidade* tem significado ainda não adequadamente conhecido pelos que a utilizam. E na linguagem comum também parece não haver ainda uma definição adequada de seu significado. Para comprovar tal assertiva basta uma consulta aos dicionários, inclusive aos dicionários jurídicos, para vermos que eles não indicam significados capazes de nos permitir a delimitação do alcance das regras jurídicas de cuja formação participa. E talvez por isto mesmo é comum confundir-se a *responsabilidade* com o *dever* jurídico.

Assim, para que possamos entender o significado da palavra *responsabilidade*, no contexto deste estudo, é importante estabelecermos a distinção entre a *responsabilidade* e o *dever* jurídico. Sobre essa distinção, aliás, já escrevemos:

“O dever jurídico situa-se no mundo da liberdade jurídica. Alguém a quem a lei atribui um dever pode cumprir esse dever, ou não. No mundo dos fatos, na realidade, diante da norma que institui um dever pode dar-se tanto a *prestação* ou a *não prestação*. A norma jurídica prescreve um dever ser, que pode não ser. Tanto que a norma estabelece uma consequência para a não prestação, isto é, para o não cumprimento do dever. A responsabilidade situa-se no mundo da coação jurídica. É o estado de sujeição no qual a lei coloca alguém, que por isto mesmo responde pelo não cumprimento do dever, seja esse dever próprio ou alheio. A titularidade de direitos e de deveres é inerente à personalidade, por isto mesmo toda pessoa pode ser titular de direitos e de deveres na ordem civil.^[1] A responsabilidade é inerente à capacidade jurídica, necessária para que as pessoas possam assumir deveres e exercer direitos. Por isto mesmo existem pessoas absolutamente incapazes, e pessoas incapazes relativamente a certos atos ou à maneira de os exercer.^[2]

A responsabilidade geralmente é atribuída ao titular do dever jurídico, mas pode ser atribuída a terceiros. Por isto se diz que o devedor e o responsável não se confundem. E essa distinção é muito importante sobretudo em se tratando de direitos de conteúdo patrimonial.”³

O sujeito de uma relação jurídica geralmente tem dever jurídico e tem também responsabilidade. Aliás, o dever jurídico e a responsabilidade geralmente andam juntos, e, por isto mesmo, no mais das vezes são confundidos um com o outro. São tratados como se fossem a mesma coisa. Entretanto, são conceitos distintos. O dever jurídico situa-se no momento da liberdade. É o dever do qual são titulares todos os sujeitos de relações jurídicas, de se comportarem de acordo com o Direito. O devedor, em princípio, é livre para adotar a conduta lícita, aquela conduta que cor-

¹ Código Civil, art. 1º.

² Código Civil, arts. 3º e 4º.

³ Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2004, p. 30.

responde a seu adimplemento, ou adotar a conduta ilícita, aquela conduta que corresponde a seu inadimplemento. Se adota a conduta de não cumprimento do dever, a conduta ilícita, enseja o surgimento da possibilidade de sanção, que é a consequência do ilícito nessa conduta consubstanciada. A essa consequência o inadimplente pode estar sujeito, ou não. Se está, diz-se que ele, além de ser devedor, é também responsável. Tem o dever e tem também a responsabilidade. Pode ocorrer que o devedor não seja também responsável, que ele não tenha a responsabilidade, mas simplesmente o dever. Isto, porém, é excepcional. Em regra, quem tem o dever jurídico tem também a responsabilidade a ele correspondente.

Responsabilidade é o estado de sujeição à sanção. O sujeito passivo da relação jurídica, quer dizer, o devedor, embora eventualmente possa não ter, geralmente tem a responsabilidade que a esse dever corresponde. O dever jurídico, repita-se, não envolve necessariamente e em todos os casos a responsabilidade, mas geralmente está de tal forma ligado a esta que nem se percebe a distinção que na verdade existe entre essas categorias jurídicas.

Não se trata de distinção arbitrária, mas de sólida construção da Teoria Geral do Direito. Hans Kelsen, por exemplo, a explica de forma muito clara, afirmando:

“Conceito essencialmente ligado com o conceito de dever jurídico, mas que dele deve ser distinguido, é o conceito de responsabilidade. Um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta quando uma oposta conduta sua é tornada pressuposto de um acto coercitivo (como sanção). Mas este acto coercitivo, isto é, a sanção como consequência do ilícito, não tem de ser necessariamente dirigida - como já se fez notar - contra o indivíduo cuja conduta é pressuposto do acto coercitivo, contra o delinquente, mas pode também ser dirigido contra um outro indivíduo que se encontre com aquele numa relação determinada pela ordem jurídica. O indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito *responde* pelo ilícito, é juridicamente *responsável* por ele.”⁴

O dever jurídico, repita-se, está situado no momento da liberdade humana, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *observância* da norma. Já a responsabilidade situa-se no momento da coercibilidade jurídica, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *aplicação* da norma. A este propósito, aliás, já escrevemos:

“4.4. Observância e liberdade

A *observância* é diferente da *aplicação*, embora na maioria dos compêndios não se veja registrada essa diferença. A observância, como o dever jurídico, situa-se na esfera da liberdade. Cumpre-se o dever, observa-se a norma, querendo. Quem não quer não cumpre o dever. Não observa a norma. Todos temos liberdade para tanto.

Por isto é que se diz que a *observância* está na esfera da liberdade.

Se aquele que afeere a renda tributável paga espontaneamente o tributo devido, diz-se que se deu a *observância* da norma. Observância, portanto, é o cumprimento espontâneo do dever que a norma atribui àquele que se encontra em sua hipótese definido como sujeito passivo da relação jurídica correspondente.

O dever jurídico, porém, não se confunde com a responsabilidade, que enseja a coercibilidade e a aplicação da norma e a sanção.

⁴ Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 3ª edição, tradução de João Baptista Machado, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 177.

4.5. Aplicação, responsabilidade e coercibilidade

Se aquele que auferir a renda não observa a prescrição normativa, e não paga o tributo devido, a autoridade competente deve fazer o lançamento e a respectiva cobrança, do tributo e da penalidade correspondente, com o que estará ocorrendo a *aplicação* da norma. A aplicação, portanto, é a conduta de alguém que impõe a outro a consequência prevista na norma.

Dada a não prestação, isto é, quando aquele que auferiu a renda não pagou espontaneamente o tributo, deve ser a sanção, isto é, a multa e a execução forçada.

Note-se que a conduta daquele que *aplica* uma norma é, ao mesmo tempo, uma *observância* de outra norma. A autoridade da Administração Tributária que faz o lançamento do tributo com a penalidade correspondente está *observando* a norma que lhe atribui o dever de agir em tais circunstâncias. Está aplicando a *norma tributária*, de cuja incidência resultou devido o imposto não pago espontaneamente, e está *observando* a *norma administrativa* que lhe atribui o dever de lançar e cobrar o tributo.

Para que seja cabível o lançamento, com a consequente cobrança do tributo e da penalidade pecuniária correspondente, o sujeito passivo há de ter, além do dever de pagar o tributo, que não cumpriu, também a *responsabilidade*, que é o estado de sujeição e assim não está na esfera da liberdade, mas na esfera a coerção.

A *responsabilidade* é o estado de sujeição. Alguém é juridicamente responsável na medida em que está sujeito às consequências do não cumprimento do *dever* jurídico. Já a coercibilidade consiste na possibilidade de coagir-se alguém para que cumpra o seu dever. Sua existência liga-se diretamente à responsabilidade, e só indiretamente ao dever.⁵

Essa distinção é de grande importância no estudo do Direito Tributário, especialmente para a adequada compreensão de alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, assim como para a adequada compreensão das figuras do contribuinte, e do responsável, como espécies de sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Nos termos do que expressamente estabelece o Código Tributário Nacional, os sujeitos passivos da obrigação tributária são de duas espécies, a saber, o contribuinte e o responsável. É contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. É responsável quando, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁶ O contribuinte tem o dever jurídico e tem, também, a responsabilidade, salvo dispositivo expresso de lei que a exclua. Já o responsável não tem o dever jurídico, mas tem a responsabilidade tributária.

Assim, embora possa, em tese, ter outros significados, em sentido estrito a expressão *responsabilidade tributária* significa o estado de sujeição no qual a lei coloca alguém que não é contribuinte, mas tem de algum modo relação com a situação de fato onde este se encontra.

Resta-nos examinar em que consiste a *solidariedade*.

2.2. Solidariedade e as espécies de sujeito passivo da obrigação tributária

Como geralmente acontece com as palavras, a palavra *solidariedade* pode ter vários significados. No contexto da obrigação tributária, como é indiscutível a uni-

⁵ Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2004, pp. 103/104.

⁶ Código Tributário Nacional, art. 121, parágrafo único.

cidade quanto a sujeição ativa, podemos dizer que a *solidariedade* é o vínculo que se estabelece entre sujeitos passivos da obrigação tributária, unindo-os de tal forma que em princípio, como explicita o Código Tributário Nacional: (a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; (b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; e (c) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

O Código Tributário Nacional distinguiu duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, o *contribuinte* e o *responsável* tributário. O contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. No dizer do Código Tributário Nacional, é a pessoa ligada pessoal e diretamente à situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, ou acessória.

É *contribuinte* a pessoa, natural ou jurídica, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo. O contribuinte é o devedor do tributo. E pode ser também *responsável* por seu pagamento, como de um modo geral acontece. Basta que a lei não atribua tal *responsabilidade* a outrem. Ou, se o fizer, reserve também ao contribuinte responsabilidade, solidária ou subsidiária.

O contribuinte é na verdade o sujeito passivo por excelência, da obrigação tributária principal, vale dizer, da obrigação de pagar tributo. Na lição autorizada de Eusebio González García:

“Nadie duda que el sujeto pasivo de la obligación tributaria material, o simplemente el deudor o contribuyente, es el sujeto pasivo por excelencia. Es más, hay quien piense, y no le falta razón, que él debería ser el único sujeto pasivo tributario.”⁷

Por conveniência da Administração Tributária, a responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser atribuída a outra pessoa que, sem estar pessoal e diretamente relacionada ao fato gerador da obrigação tributária, assume, por imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Tem-se, então, a figura do responsável tributário, prevista no art. 121, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Também por conveniência da Administração Tributária o contribuinte pode ser substituído por outra pessoa à qual a lei atribui o dever de pagar o tributo. Embora o Código Tributário Nacional não tenha feito referência à figura do substituto tributário, ou contribuinte substituído, essa figura terminou sendo introduzida em nosso Direito, a partir de permissivo que a pressão fazendária terminou por fazer encartar na Constituição.⁸ Não se trata do responsável, mas do contribuinte substituído, porque a ele é atribuído o próprio dever jurídico de pagar, e não apenas a responsabilidade.

⁷ Eusebio González García, *Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios*, em coletânea dos estudos apresentados nas XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario - Cartagena de Indias, outubro, 1995, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 25.

⁸ Constituição Federal de 1988, art. 150, parágrafo 7º.

É *responsável* a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei. Não é o *devedor* do tributo, mas tem a *responsabilidade* por seu pagamento porque a lei assim estabeleceu.

O responsável, exatamente porque não é devedor do tributo, tem contra este o direito de exigi-lo. Trata-se, porém, de relações jurídicas distintas embora interligadas e de certa forma dependentes umas das outras. Uma é a relação tributária propriamente dita, na qual existem o sujeito ativo e o sujeito passivo. O Fisco e o contribuinte. Este com o dever e também com a responsabilidade. Outra é a relação criada pela lei ao atribuir a condição de responsável a quem não é contribuinte. Nesta segunda relação, que é desdobramento da primeira, o responsável não tem o dever jurídico tributário que reside na relação tributária da qual é desdobramento. Tem apenas o dever jurídico de pagar dívida alheia, e por isto mesmo o direito de cobrar a dívida do contribuinte. E a *responsabilidade*, vale dizer, o estado de sujeição em relação ao sujeito ativo da relação tributária. Numa terceira relação, que se estabelece entre o responsável e o contribuinte, o responsável é sujeito ativo, e como tal tem o direito de haver do contribuinte o tributo, e este, o contribuinte, nessa terceira relação, tem a responsabilidade, posto que é colocado em estado de sujeição perante o sujeito ativo, vale dizer, o responsável tributário.

Como se vê, em face da distinção essencial entre o contribuinte e o responsável tributário, é inadmissível a existência de solidariedade entre eles. A solidariedade só pode existir entre contribuintes, ou entre responsáveis. Por isto o parágrafo único do art. 124 do Código Tributário Nacional explicita que a solidariedade nele referida não comporta benefício de ordem. Dizemos que explicita porque na verdade o benefício de ordem é incompatível com a ideia de solidariedade. Pode existir onde houver atribuição de responsabilidade, mas não onde existir solidariedade.

2.3. *Inadmissibilidade do uso de um pelo outro conceito*

Pelo que foi até aqui exposto vê-se que é inadmissível a instituição da solidariedade onde poderia caber, em princípio, a responsabilidade. Em outras palavras, vê-se que é inteiramente inadmissível o uso de um pelo outro conceito.

Não obstante, o art. 13 da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, estabelecia que “o titular de firma individual e os sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”. E em seu parágrafo único estabelecia, ainda, que “os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente com os seus bens pessoais quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa”.

Como se vê, além da péssima redação, esses dispositivos legais confundem conceitos, de tal sorte que permitem interpretações inteiramente incompatíveis com o Código Tributário Nacional e com a própria Constituição. Além disto, o último deles faz expressa referência a responsabilidade solidária e subsidiária como se fosse possível a existência das duas formas de responsabilidade na mesma pessoa.

Felizmente, num verdadeiro reconhecimento do absurdo neles contidos, esses dispositivos legais foram revogados pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. Melhor ainda é que o Supremo Tribunal Federal terminou por declarar a inconstitucionalidade dos mesmos. Tanto a inconstitucionalidade formal, como a inconstitucionalidade substancial, por razões que a seguir vamos examinar.

3. Inconstitucionalidade do Artigo 13 da Lei nº 8.620

3.1. Inconstitucionalidade formal

Apreciando recurso extraordinário no qual foi questionada a constitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/1993, o Supremo Tribunal Federal declarou sua inconstitucionalidade, expressando o seu entendimento de forma objetiva e clara a respeito das questões apreciadas. Na ementa do acórdão então proferido, que por sua excelente feitura deve ser transcrita, está dito:

“2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como as do art. 135, III, bem como diretrizes para o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos de 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 do crédito exonere a todos os obrigados quanto 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 (*dritter Person*, *terzo* ou *tercero*) 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 deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario 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 (má 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 limita 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.”⁹

Como se vê, nessa ementa estão colocadas, em síntese, teses importantes para a interpretação dos dispositivos do Código Tributário Nacional, nelas referidos. E formulada a conclusão indiscutível, de que o art. 13 da Lei nº 8.620/1993 viola o art. 146, III, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual cabe à Lei Complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre os temas que indica, entre os quais está a obrigação tributária, que envolve a definição dos seus sujeitos passivos, vale dizer, a definição do devedor ou contribuinte, bem como dos responsáveis tributários.

Assim, como se trata de matéria que somente por lei complementar pode ser tratada, é flagrante a inconstitucionalidade *formal* do art. 13 da Lei nº 8.620/1993. Mas não é só. Esse dispositivo padece também de inconstitucionalidade material ou substancial, como a seguir vamos demonstrar.

3.2. Inconstitucionalidade substancial

Conforme afirmou o Supremo Tribunal Federal, no julgado há pouco citado,

“O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre o patrimônio das pessoas física e jurídica, o que, além impor descon sideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando a sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.”¹⁰

No art. 5º, inciso XIII, da Constituição Federal de 1988, está dito que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”. Está claro, portanto, que a única exigência que o legislador pode fazer para o exercício desse direito fundamental diz respeito à qualificação profissional.

Já no art. 170, parágrafo único, da Constituição, está dito que:

“É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

Não se venha argumentar com a ressalva dos casos previstos em lei, como se nesta houvesse autorização para condicionar o exercício da atividade econômica ao pagamento dos tributos. Se fosse assim o legislador poderia transformar a exceção em regra, pois todas as atividades econômicas estão submetidas à tributação.

Merece aplausos, sem dúvida, o referido julgamento do Supremo Tribunal Federal, que afirma a inconstitucionalidade formal e material do art. 13 da Lei nº 8.620, um exemplo eloquente de abuso do poder de tributar expresso na atividade legislativa, a demonstrar que não basta o princípio da legalidade para garantir segurança ao contribuinte.

⁹ STF, Plenário, RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 3.11.2010, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187, Dialética, São Paulo, abril de 2011, p. 186.

¹⁰ Trecho da ementa do acórdão proferido pelo STF, Plenário, no RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 3.11.2010, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187, Dialética, São Paulo, abril de 2011, p. 186.

4. Importância da Decisão do STF

4.1. Os lançamentos feitos antes da revogação

A decisão do Supremo Tribunal Federal, já referida, é de grande importância não apenas porque consubstancia teses jurídicas irreprocháveis nela colocadas com clareza e objetividade. Ela é importante, também, porque alcança as execuções em curso, contra pessoas abrangidas pelo art. 13, e seu parágrafo único, da Lei nº 8.620/1993, que não seriam favorecidas com a revogação desse dispositivo legal.

Realmente, a revogação do malsinado art. 13 ocorreu com a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Ocorre que, deste o início de sua vigência até a data de sua revogação, o malsinado art. 13 prestou-se como fundamento para inúmeros processos de execução pois, como é por todos sabido, a revogação não produz efeitos retroativos.

Com a declaração de inconstitucionalidade do questionado dispositivo legal, todavia, as execuções contra aqueles indevidamente considerados como responsáveis, promovidas ou redirecionadas, tornaram-se insubsistentes.

4.2. Efeitos da inconstitucionalidade substancial

A referida decisão do Supremo Tribunal Federal é ainda mais importante porque afirma a inconstitucionalidade material, ou substancial, do questionado art. 13 da Lei nº 8.620/1993. É que a inconstitucionalidade formal não impediria o Poder Executivo de conseguir do Congresso Nacional a aprovação de uma lei complementar albergando regras com o mesmo alcance daquele malsinado dispositivo.

Todavia, como o Supremo Tribunal Federal considerou que a regra do art. 13 da Lei nº 8.620/1993, contraria os princípios da razoabilidade e da livre iniciativa econômica, afastada ficou a possibilidade de lei complementar com regra de alcance idêntico.

Aliás, em face da mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal, nem mesmo uma Emenda Constitucional poderá estabelecer a responsabilidade que estava estabelecida no malsinado art. 13, pois o obstáculo é indiscutivelmente uma cláusula de imodificabilidade, nos termos do art. 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal.

5. Conclusões

Com fundamento nas razões até aqui expostas, e para maior clareza das teses que neste estudo sustentamos, formulamos, em síntese, as seguintes conclusões:

1ª) O art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, não atribui ao legislador ampla liberdade para, manipulando o instituto da solidariedade, atribuir responsabilidade tributária a pessoas que nos termos do art. 135 do mesmo Código não são responsáveis tributários.

2ª) A revogação do art. 13 da Lei nº 8.620/1993 pela Medida Provisória nº 449/2008, é o reconhecimento, pelo Poder Executivo, do absurdo contido no referido dispositivo legal, entretanto, essa revogação não opera efeito capaz de liberar os executados nos processos iniciados durante a vigência daquele malsinado dispositivo.

3ª) A decisão do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade do malsinado art. 13 da Lei nº 8.620/1993, exonera todos aqueles contra os quais tenha sido promovida ou redirecionada execução fiscal com fundamento, explícito ou implícito, naquele dispositivo legal.

4ª) Como a mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal e também a inconstitucionalidade substancial, ficou vedada a possibilidade da edição de lei complementar que viesse reeditar o malsinado dispositivo legal.

5ª) As teses consubstanciadas na mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal são inquestionáveis e estão expostas no correspondente acórdão de forma clara e objetiva, consubstanciando louvável contribuição para a construção de um verdadeiro Estado de Direito democrático.